



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

MAESTRÍA EN DERECHO

PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO

Los actos preventivos de la autoridad fiscal-aduanera (medidas de apremio), presuntivos de culpabilidad en contra del contribuyente, violatorios de la presunción de inocencia, legalidad y seguridad jurídica.

T E S I S

**QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO**

P R E S E N T A

LIC. JOSÉ GUILLERMO CONTRERAS GONZÁLEZ

TUTOR PRINCIPAL:

MTRO. RAMÓN LOAEZA SALMERÓN

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

SANTA CRUZ ACATLÁN, ESTADO DE MÉXICO, OCTUBRE 2023.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

CONTENIDO

CAPÍTULO 1

RELACIÓN SUPRA-SUBORDINADO DEL ESTADO SOBRE EL GOBERNADO

1.1 Aspecto teórico de la relación gobierno y población.....	6
1.2 La obligación tributaria del gobernado como recurso económico del Estado.....	14
1.3 El Estado de Derecho dentro de la teoría garantista y su aplicabilidad en la democracia y en lo social.....	27
1.4 Los Derechos Fundamentales, generadores del nuevo paradigma Constitucional.....	33
1.4.1 La visión garantista y su aplicación Constitucional.....	34
1.4.2 El paradigma del Derecho Internacional en las Constituciones o un Derecho Constitucional internacionalizado.....	42
1.4.3 Los actos preventivos, su conceptualización, aplicabilidad y justificación.....	50
1.5 Breve introducción al Derecho Aduanero Mexicano.....	56

CAPÍTULO 2

LA NORMATIVIDAD DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL DERECHO MEXICANO

2.1 Aspectos jurídicos de lo Fiscal y Aduanero.....	62
2.2 Existencia y aplicabilidad jurídico-constitucional de la obligación contributiva.....	63
2.3 La incorporación y obligatoriedad de los Derechos Fundamentales con relación al Sistema Normativo Mexicano.....	65
2.3.1 La presunción de inocencia, la existencia en la Convención Americana de Derechos Humanos y en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su observancia obligatoria.....	75

CAPÍTULO 3

LA APLICABILIDAD DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO PRÁCTICO DE LOS ACTOS PREVIOS A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUTORIDAD.

3.1 La actualidad financiera del Estado, respecto de las obligaciones tributarias del gobernado	86
3.2 De la dogmática a la práctica de la relación tributaria Estado-contribuyente	88
3.2.1 Las obligaciones tributarias, las facultades de la autoridad y los Derechos Humanos	89
3.2.2 El embargo precautorio y aseguramiento de bienes dentro del Código Fiscal de la Federación, actos preventivos aplicados como medidas de apremio, violatorios de Derechos Fundamentales	101
3.2.3 Cronología del embargo precautorio y aseguramiento de bienes en el Código Fiscal de la Federación	102
3.2.4 La violación a los Derechos Fundamentales y sus garantías del gobernado, criterios que ponderan lo político y económico sobre el Estado de Derecho	125
3.2.5 Otros actos preventivos aplicados como medidas de apremio por parte de la autoridad	140
3.3 Los actos preventivos como medidas de apremio dentro del comercio exterior	144
3.4 Los derechos del contribuyente como mero complemento de los derechos del gobernado	150

CAPÍTULO 4

LA VIOLACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES (PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA), EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: A MÁS DE UNA DÉCADA DEL PARADIGMA CONSTITUCIONAL

4. La violación a los derechos fundamentales (presunción de inocencia, legalidad y seguridad jurídica), en el ámbito tributario: a más de una década del paradigma constitucional	154
4.1 La importancia de llevar a cabo una verdadera protección y garantía del Estado de Derecho en lo legislativo, administrativo y jurisdiccional	160
4.1.1 Análisis y conclusiones en la función legislativo	161
4.1.2 Análisis y conclusiones en la función ejecutiva (administrativa)	168
4.1.3 Análisis y conclusiones en la función jurisdiccional	172
4.2 El daño económico derivado de la aplicabilidad de los derechos fundamentales en la materia fiscal y aduanera, razón injustificada para su violación por el Estado	180
BIBLIOGRAFÍA	192

CAPÍTULO 1

RELACIÓN SUPRA-SUBORDINADO DEL ESTADO SOBRE EL GOBERNADO

1.1 Aspecto teórico de la relación gobierno y población.....	6
1.2 La obligación tributaria del gobernado como recurso económico del Estado.....	14
1.3 El Estado de Derecho dentro de la teoría garantista y su aplicabilidad en la democracia y en lo social.....	27
1.4 Los Derechos Fundamentales, generadores del nuevo paradigma Constitucional.....	33
1.4.1 La visión garantista y su aplicación Constitucional.....	34
1.4.2 El paradigma del Derecho Internacional en las Constituciones o un Derecho Constitucional internacionalizado.....	42
1.4.3 Los actos preventivos, su conceptualización, aplicabilidad y justificación.....	50
1.5 Breve introducción al Derecho Aduanero Mexicano.....	56

CAPÍTULO 1

RELACIÓN SUPRA-SUBORDINADO DEL ESTADO SOBRE EL GOBERNADO

1.1 ASPECTO TEÓRICO DE LA RELACIÓN GOBIERNO Y POBLACIÓN

Los poderes creados para gobernar a la civilización humana se presumen que como premisa deben de llevar a cabo la protección de los derechos de aquellos que los colocaron en esa posición de poder, como lo es la población, con el propósito de brindar un estado de bienestar para todos por igual.

Francisco Porrúa Pérez nos dice:

“El Estado es una estructura social que alberga dentro de sí otras agrupaciones sociales de grado inferior, la familia, las sociedades civiles y mercantiles, las universidades, etc., no colocándose sobre ellas como una super estructura, sino completándolas, sin destruirlas ni absorberlas. Esta función del Estado es de respeto y de complemento, no de destrucción ni de reemplazo.”¹

Para ello, estamos en el entendido de que el Estado requiere de capital económico para alcanzar sus objetivos, a través de actividades comerciales, industriales y por supuesto, financieras, dentro de las cuales encontramos la obtención de recursos tributarios.

Pero a lo largo de la historia, se ha caído en abusos que van desde un castigo corporal por la falta de pago del tributo, hasta la destrucción de los bienes propiedad del ciudadano que se negare al pago del tributo o bien el embargo de productos derivados de la actividad agrícola, ganadera o comercial; con la única justificación de que el poder que ostentan ya sea otorgado por el hombre mismo o por una deidad, justifica su actuar represivo.

Con la creación de la figura del Estado, las cosas no cambiaron en lo más mínimo en cuanto a la figura de la imposición tributaria de los tiempos antiguos, la

¹ Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*. 40a ed., México, Porrúa, 2016, pp. 283-296.

relación Supra-subordinado prevaleció, ahora el argumento era que se necesitaba dinero para la manutención del Estado, de su funcionamiento y estructura gubernamental, para la implementación de la democracia, la impartición de justicia y, sobre todo, la preservación del orden social.

Diferente discurso, mismo objetivo, la aplicación del tributo (o impuestos), utilizado para la manutención del ente soberano.

Cuando surge el Estado Moderno, se estableció bajo la premisa de ser un hecho de tipo social, en el que los hombres pudieran agruparse por igual, sin distinciones generadas por títulos nobiliarios, herencias, legados familiares o por la fuerza.

Pero esto resultó ser sólo una idea utópica, que se conserva hasta nuestros días, desde el pensamiento hegeliano que nos habla de que *“todo lo que el hombre es, se lo debe al Estado”*, pasando por la idea Marxista de que *“el Estado no es otra cosa que un instrumento por medio del cual se someten a las clases sociales por otra que resulta dominante”*.

Desde la perspectiva tributaria, el Estado Moderno trajo consigo también la implementación de obligaciones para sus gobernados establecidas bajo la idea de un “contrato social” impulsado por Rousseau en su obra que lleva el mismo título, en donde, tal pareciera que cedimos nuestra voluntad a través de la legitimación contractual planteada, en donde todos de manera tácita, estamos otorgando esa voluntad:

*El hombre ha nacido libre y, sin embargo, en todas partes se encuentra encadenado.*²

Esta frase es muy significativa para entender la relación tributaria entre el Estado y su gobernado, no importa la época de la historia de la humanidad de la que se trate, el hombre siempre se ha de encontrar subyugado a alguien, como si

² Rousseau, Jean Jacques, *El Contrato Social*, 1ª ed, México, Colección Clásicos Universales de Formación Política Ciudadana, 2017, p. 124.

fuera una cuestión necesaria, natural, preestablecida de que se requiere estar bajo esa condición para poder encontrarle sentido a su existencia.

Pero una cosa es que pareciera que la naturaleza del hombre es vivir subyugado y otra muy diferente que, a pesar de ese sometimiento, caigamos en una sobreexplotación del individuo, para la satisfacción de los recursos económicos por parte de su ente soberano.

Aristóteles nos decía, *los hombres no son naturalmente iguales, sino que unos nacen para la esclavitud y otros para la dominación*³, y esto lo observamos claramente al entender el funcionar del Estado, tenemos a los representantes, que sólo son unos cuantos como los que detentan el poder y, por otro lado, tenemos a la población que vive esclavizada a la figura del Estado y de sus representantes.

Podríamos pensar que la implementación de una figura representativa del ser humano significaría una estabilidad libertaria y de justicia, esa vida llena de armonía con la que venía soñando desde siglos atrás, donde existiría un derecho natural, en dónde el cobro arbitrario de los tributos, la explotación de la riqueza y de los bienes del particular para beneficio del soberano, la injusticia, todo para satisfacer la cuestión económica de unos cuantos, se acabarían.

Tomando como referencia la necesidad económica que significan los tributos y la importancia del derecho para ello, es evidente que la relación establecida entre el sujeto obligado a pagar el tributo y el sujeto que impone el tributo sólo ha evolucionado con el paso del tiempo.

Pero ¿hasta dónde podría ser justificable el hecho de que pueda verse al tributo como una condicionante para el ejercicio de las libertades de los individuos?

Si bien es cierto que nos encontramos ante una obligación establecida por el ente supremo hacia sus gobernados, la simple manipulación del discurso por medio del cual se manifiesta que el aporte que se hace, es “por el bien del pueblo”, tal pareciera que la relación tributaria es más un abuso y explotación del hombre por el hombre, en donde al final de cuentas, el gobernante, aquel que ostenta la fuerza

³ Aristóteles, *Política*, trad. de Manuel García Valdés, España, Editorial Gredos, 1988, pp. 56-59.

militar en sus manos y que reprime al gobernado en caso de que no pague lo correspondiente, le resta credibilidad a la obligación.

Hablábamos de la creación de la figura del Estado Moderno, como modelo de salvación para los años difíciles que había vivido el ser humano, como el Feudalismo, las Monarquías, Oligarquías, etc., que se llegó a pensar en que así habría de ser, que hasta vimos como algo normal y necesario el tener que contribuir a la manutención del Estado para poder alcanzar ese estado de vida que se esperaba.

Pero el Estado impuso la carga tributaria bajo dos perspectivas a considerar:

- a) Es una necesidad legal del Estado para el desempeño de sus funciones o;
- b) Es un privilegio fiscal que el Estado debe recibir por cuidar y preservar a su población.

Analizaremos dichas premisas más adelante como parte de la cuestión jurídica.

Esta es la razón por la que la relación tributaria debe de ser objeto de estudio y ser llevada a cabo de la mejor manera posible, donde el contribuyente se sienta en un estado de paz, no dejar entre ver la represión y la acción coercitiva por parte del Estado, ya lo decía Montesquieu:

"En un Estado, es decir, en una sociedad en la que hay leyes, la libertad sólo puede consistir en poder hacer lo que se debe querer y en no estar obligado a hacer lo que no se debe querer".

El derecho debe de establecer que esa relación sea apegada a las leyes, no sólo a favor de la autoridad, bajo el argumento de que es "necesaria" la recaudación como el medio más importante para la economía, sino también para el gobernado.

Estamos claros que debe de existir la contribución, pero más como un complemento para la manutención de todo el Estado, recordando que esta figura la componen el gobierno, su territorio y la población, por lo que deben de trabajar en armonía para conseguir los objetivos que satisfagan las necesidades de todos.

Entonces, vamos a establecer las siguientes situaciones para ser analizadas:

1. El Estado fue creado por el hombre para la obtención de un fin determinado, donde los gobernantes y los gobernados, al agruparse forman una sociedad estatal y, por ende, persiguen el mismo fin⁴.

Esta situación podemos explicarla como esa relación simbiótica entre el gobierno y el gobernado, pero como en toda relación bilateral, deben de establecerse derechos y obligaciones para ambas partes, en donde debe de prevalecer el derecho por encima de los intereses de las partes.

Por lo que, si bien es cierto que la tributación, como parte de los recursos financieros de un Estado deben de establecerse en la ley, el gobernado debe de llevar a cabo su cumplimiento, pero el fin que se debe de perseguir con la contribución debe de ser aquel que satisfaga el bien común del Estado (gobierno y gobernado).

Podemos agregar que al estar en una misma esfera que va hacia una misma dirección, no se debe de imponer la fuerza coercitiva del que ostente el mayor poder sobre el más débil, porque entonces el fin común se pierde, ya que prevalece un interés solamente, que es capaz de violentar las leyes que el mismo Estado ha creado, rompiendo la paz social.

2. La Hacienda pública debe de funcionar como un administrador de los recursos económicos, para ser destinados a cubrir las atenciones más urgentes del servicio público, siendo lo más importante de ello el establecimiento de la paz pública⁵.

Esta parte resulta muy interesante y fundamental para entender la relación tributaria. La Hacienda pública, como parte fundamental de la administración de un Estado, debe de cumplir y hacer cumplir en todo momento los fines para los que fue implementada la recaudación, incluso como nos comenta Miguel Lerdo de Tejada, la paz pública.

⁴ Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.* p. 6.

⁵ Lerdo de Tejada, Miguel, *Memoria presentada al Exmo, Sr. presidente Sustituto de la República*, México, Imprenta de Vicente García Torres, 1857, pp. 3 y 48.

Sólo para poder aterrizar la idea, mencionemos la cuestión actual de la recaudación, la SHCP a través del Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado, recauda y administra los recursos del Estado, pero sabemos que es el Congreso de la Unión el encargado de aprobar el presupuesto para el que ha de destinarse dicha recaudación.

Lo anterior no es óbice para que se pierda de vista la estabilidad social al momento de llevar a cabo sus funciones recaudatorias, por lo que debe de mantener ante todo una paz social, generando confianza y tranquilidad en el gobernado, sin violentarlo para conseguir el fin específico.

3. Gobernar poco, pero con energía, considero imperiosa la clasificación de rentas para el restablecimiento del orden; urgente la reducción del poder central en los asuntos hacendísticos de los Estados; necesaria la comprensión de la contribución como la representación en dinero de los deberes y derechos de los ciudadanos, es un bien porque es el precio de las garantías sociales⁶.

Se establece que el actuar del gobierno debe de ser duro, enérgico, como la de un padre hacia su hijo al momento de educar, pero no por ello ha de violentar a la persona, la obligatoriedad de contribuir que nos impone la hacienda del gobierno no implica que agredas, ataques, límites o violentes los derechos del gobernado, se deben de respetar los derechos sociales que como ciudadanos tenemos.

Por eso hacemos la analogía del padre al hijo al momento de educar, será exigente, rígido con su descendencia, pero aun así permeará en la relación el trato amable, respetuoso y con responsabilidad, porque si violentas no lograrás educar de buena manera, es parte de la obligación del Estado, sentar bases sociales y cívicas que permitan el respeto mutuo.

La implementación de valores morales y éticos, de deberes tributarios y de un evidente respeto a la ley, deben de ser las bases por las cuales el ciudadano debe

⁶ Prieto, Guillermo, *Circular del Ministro de Hacienda Guillermo Prieto a los gobernadores de los estados*, México, Imprenta de Vicente García Torres, 1855, p. 16.

de regir su actuar ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pero esto debe de hacerse extensivo también para el recaudador de tributos, para generar entre ambos esa confianza y solidaridad social con la cual se pueda llegar al objetivo o fin común.

4. “Dadme paz, y yo os daré Hacienda⁷”

Guillermo Prieto retoma esta frase dicha por el barón Louis a Napoleón, y la podemos trasladar a varios escenarios bélicos, porque muchas veces creemos que al referirnos a guerra únicamente tiene que ser un conflicto bélico de carácter armamentista, pero no es así, también podemos tener guerras sociales, en donde encontramos a una sociedad dividida con su gobierno por la implementación de políticas autoritarias o por la nula realización de objetivos que beneficien a la población.

En los últimos años, podemos observar que se ha caído en una resignación por parte del gobernado a que sea subyugado a los caprichos del Estado en cuanto a la captación de recursos tributarios, sin dar cuartel.

Tal cual fuera un conflicto bélico, la autoridad ve en el ciudadano contribuyente, al enemigo principal, donde el Estado se ha obstinado en acabar con todo aquello que ponga en peligro su bolsillo, sin importar que muchas veces se pase por encima de los derechos del gobernado (tema que se abordará más adelante), pero que sirve de parteaguas para determinar que no existe un estado de paz en el que el gobernado pueda ejercer sus actividades cotidianas sin ser asfixiado por la autoridad.

Obviamente hablamos de los contribuyentes que llevan a cabo sus actividades de manera responsable, no es propósito de este trabajo establecer prácticas ilícitas por parte del gobernado, lo que nos debe de interesar es el gobernado honesto y responsable, pero aun así, a la más mínima sospecha por parte de la autoridad, comienza una batalla bastante dispareja en donde el gobierno cuenta con todos los recursos económicos, para llevar acabo sus actos, mientras

⁷ *Ibidem* p. 11

que el gobernado, muchas veces sin más recursos que los que va captando en el día a día, se ve mermado aún más por ese batalla.

Con esto, sin duda, generamos una relación poco equilibrada, en donde el gigante ganará en casi todas las ocasiones, a la buena o a la mala, pero mientras exista esa postura como si estuviera en una constante guerra el gobierno con sus gobernados, perderemos esa estabilidad social.

5. El poder soberano, por muy absoluto, sagrado e inviolable que sea, no excede, ni puede exceder, de los límites de las convenciones generales, y que todo hombre puede disponer plenamente de lo que por virtud de esas convenciones le han dejado de sus bienes y de su libertad⁸.

Volvemos a establecer los propósitos iniciales de este capítulo, las relaciones tributarias entre el gobernador y el gobernado, en donde debemos de poner límites para ambas partes, que no son otra cosa que las leyes mismas las que han de encargarse de poner esos límites, para que el gobernado se apegue a ellas, pero también, el poder soberano, que, como bien dice Rousseau, no puede exceder lo establecido en la norma jurídica.

El Estado debe de *dejar ser y dejar hacer* al ciudadano, dejar que las leyes creadas sean aplicadas por un órgano jurisdiccional y en algunos casos excepcionales, por el órgano administrativo, pero siempre dentro del marco normativo de los derechos fundamentales del todo ciudadano, pues hemos de recordar que se ha llevado a cabo un compromiso social mutuo, trabajar cada uno en lo suyo, darle a cada uno lo suyo y dentro de esas situaciones, debemos de atender a la libertad y a la justicia, ante todo.

La voluntad manifestada dentro de la creación del Estado fue otorgada de buena fe, se depositó en los representantes de la soberanía a través del voto popular, la confianza para llevar a cabo el desempeño de sus funciones sin poder ser el propio verdugo de la sociedad, sino al contrario, velar por los intereses de quien los ha colocado en ese pedestal para realizar su trabajo en apego a derecho y sin violentar los derechos fundamentales del ser humano.

⁸ Rousseau, Jean Jacques, *El Contrato... op. cit.*, p. 7

No se ha cedido al Estado la libertad del hombre al momento de llevar a cabo el contrato social, se renunció a la incertidumbre, a la precariedad, a la inseguridad, a la inaplicabilidad de un estado de derecho y, por otro lado, se obligó al Estado a preservar esa libertad, a otorgar una estabilidad social, es más, le ha otorgado el ciudadano su vida misma para que sea protegida por aquel.

Por lo que resultaría absurdo, que aquella figura creada por el hombre para protegerlo sea la que lo está desprotegiendo y sometiendo a su antojo, sin respeto alguno al famoso pacto social.

La labor del derecho entonces ha de ser, proteger esa relación establecida con el Estado por parte del gobernado, tal vez plantearnos la posibilidad de darle a la relación tributaria un aspecto más social, como el que se establece entre el patrón y el trabajador, en donde se ha de proteger el más débil, incluso por encima de los intereses del que ostenta el poder económico.

1.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL GOBERNADO COMO RECURSO ECONÓMICO DEL ESTADO

Todo ser humano nace en un estado de naturaleza de libertad, sin ataduras ni encadenamientos para el libre desarrollo, esa es la idea que debe de prevalecer a lo largo de la humanidad, luego entonces, ¿el Estado llega a amenazar esa libertad?

Estamos ante la implementación de una obligación⁹ (la obligación, del latín *obligatio-onis*, dicen las *Institutas*, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad), ahora desde la perspectiva tributaria, en donde el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto obligado, llamado contribuyente, lo ubica en la necesidad de cumplir con ella, ya sea si partimos de un dar, de un hacer, o bien, de no hacer.

Es el caso del establecimiento de una obligación de contribuir al desarrollo del Estado, la contribución simboliza precisamente uno de los peores enemigos que

⁹ Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1982, t. VI, p. 287.

el ser humano, en una relación extraña, conoce, pero a la vez, las desconoce, pues evidentemente siente que lo priva ilegalmente de su riqueza obtenida del esfuerzo de su trabajo.

La obligación en materia tributaria, parte del texto Constitucional, encuentra su fundamento en ella, para todos los mexicanos, no importa si eres contribuyente o no, la premisa es, si eres mexicano, luego entonces, tienes la obligación de contribuir.

De lo anterior, nos comenta el Dr. Leopoldo Arreola que, en materia fiscal se constituye un vínculo de carácter económico entre la persona física y/o moral y el Estado, donde se generan obligaciones materiales o formales, y estas últimas no necesariamente implican contenido económico¹⁰.

Como podemos apreciar, la ley tributaria opera bajo una complejidad jurídica, pues mencionamos que nace como una obligación legal y constitucional, en la que los mexicanos debemos de contribuir, que incluye la creación de la norma por parte del poder legislativo, la aplicación de la norma por el poder ejecutivo y la supervisión de la aplicación de la norma por el poder judicial.

Es por ello, por lo que la tributación es una obligación constitucional bajo los principios establecidos en la propia Carta Magna, aunque si bien es un deber constitucional y convencional también contiene el derecho de los contribuyentes de tributar solo ante leyes que respeten estos principios; legisladores que no excedan estos límites protectores del derecho de propiedad de igualdad; que cuando sean vulnerados, los sujetos pasivos tengan asequibles los medios de defensa que los restablezcan¹¹.

¹⁰ Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando, “La Justicia Constitucional Tributaria”, en Rivera Moya, María Daniela y Soberanes Fernández, José Luis (coord.) *Temas y tópicos jurídicos a propósito de Serafín Ortiz Ortiz*, UNAM- Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020 p. 255-272.

¹¹ Cruz Mederos, José, “Derechos Humanos en la tributación”, en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), *Los Derechos Humanos en la Tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 103-146.

Es por eso, que decimos que es importante hacer mención de que tenemos que observar los derechos humanos del gobernado, porque se encuentra en una posición desde dos perspectivas; por una parte, como sujeto obligado dentro de la relación tributaria, pero, por otro lado, es sujeto de derechos humanos, como cualquier persona, en donde la ley misma lo protege de cualquier actividad del Estado.

Desde antes del surgimiento del Estado moderno, ya veíamos a la tributación en la antigüedad como lo que es en realidad, una carga impositiva irracional impuesta por parte del soberano, con una postura ilimitada de éste para someter al gobernado, en donde por el ejercicio de cualquier actividad, era necesaria la implementación de un tributo, por cualquier riqueza generada por el particular, le recaía un tributo.

Esto generaba una relación represora del soberano, en donde el pueblo no cuestionaba la utilidad real del tributo, sino que se dedicaba solamente a pagarlo cabalmente con la intención de no discutir con el Estado, pues resultaba hasta absurda la discusión en la que no habría progreso ni una verdadera legalidad de los actos.

Holmes y Sunstein nos dicen que en la medida en que no miremos el tema del costo y del financiamiento de los derechos, corremos el riesgo de terminar defendiendo fórmulas vacías¹².

Esto lo podemos interpretar en el sentido de que no por querer satisfacer necesidades del Estado, en esa necesidad podemos estar violentando derechos que resultan más caros, pero no desde un aspecto económico, sino el costo social y jurídico que pagan los seres humanos en su papel de contribuyentes, ello con el afán de que el Estado satisfaga sus necesidades económicas, políticas y sociales (en ese orden).

¹² Holmes, Stephen y Sunstein R., Cass, *El Costo de los Derechos, por qué la libertad depende de los impuestos*, Argentina, Siglo XXI Editores, 2011, pp.15-106.

Estamos ante una situación que durante muchos años se vino fraguando y que hoy en día, termina por cambiar el paradigma de que las contribuciones pasan por encima de todo, incluso de los derechos humanos del gobernado.

Y la pregunta es: ¿Qué debe de prevalecer, la obligación tributaria o los derechos humanos del gobernado?

Establezcamos pues, las teorías que nos permitan entender la obligación tributaria que tiene el Estado para recibirlos por parte de sus gobernados, según Emiliano Margáin Manautou¹³.

A) TEORÍA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: esta teoría se basa en que el tributo tiene como fin, el que el Estado pueda solventar los servicios públicos que debe de prestar a su sociedad.

Opinión: Resulta difícil de solventar la imposición de la contribución no sólo en la actualidad, sino desde ya hace, por lo menos 100 años atrás, porque las necesidades sociales de cada Estado varían, vemos que algunos priorizan en salud, otros en la manutención de sus fuerzas armadas, otros a programas sociales y otros, que desafortunadamente más casos se ven así, utilizan los servicios públicos con intereses de partido y de ideología y no con el objeto de beneficiar a la población.

Esto último, genera que los gobiernos muchas veces se vean en la obligación de recaudar con mayor fuerza, con el propósito de poder alcanzar los números necesarios para cumplir con todas las charlatanerías de “promesas de campaña y de gobierno”, lacerando los derechos de los contribuyentes, pues el objetivo es recaudar como sea.

B) TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN: esta teoría se basa en la obligación del pago de tributo de las personas por la condición misma que tienen de súbditos al Estado, independientemente de lo que el gobierno le dé a cambio al gobernado.

¹³ Margáin, Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 19ª edición, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 359.

Opinión: Podría funcionar, pero en lugares en donde la relación sociedad y gobierno se lleve a cabo bajo un principio de honestidad y reciprocidad, porque si bien es cierto, no es necesario que exista una contraprestación por parte del Estado a sus gobernados, éste la lleva a cabo, es decir, otorga protección a su salud, seguridad, libertad, educación, etc., y derivado de esa situación, el gobernado entiende que la sujeción es viable, pues su contribución rinde frutos visibles.

C) TEORÍA DE LA NECESIDAD SOCIAL: esta teoría maneja la idea de que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales del ser humano, tanto en lo individual como en sociedad, necesidades tanto físicas (alimento, vestido, habitación) y espirituales (educación, cultura, deporte).

Opinión: En nuestro estado mexicano encontramos que el gobierno se obliga a garantizar las necesidades básicas de la población, pero sabemos que no ha logrado satisfacer esas necesidades plenamente, razón por la cual, se prestan servicios por parte de particulares que remplazan al Estado en ello.

Ejemplo de lo anterior, son dos muy importantes, la salud y la educación. Ambas, el gobierno ha buscado a lo largo de décadas cubrir esas necesidades por demás importantes dentro de su población, no es un secreto que no ha podido hacerlo, además de que lo poco que ha logrado cubrir, lo hace con demasiadas carencias, siendo la población la que más resiente dichas necesidades sin cumplir.

Es por ello, que los gobernados se ven obligados a buscar en lo privado alguien que satisfaga dicha necesidad básica, pero esto le implica un costo, aquí es donde la contribución pierde sentido, porque entonces estamos ante una situación en donde el gobernado paga dos veces por la satisfacción de una necesidad a la que se encuentra obligado el Estado a satisfacer.

Ese mismo caso lo podemos aplicar a temas de salud o temas de seguridad, justicia, etc.

D) TEORÍA DEL SEGURO: básicamente esta teoría se refiere a que el tributo se considera como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado le otorga al gobernado.

Opinión: Aún más compleja resulta la implementación de esta teoría fuera de un mundo utópico, pues en la realidad es prácticamente imposible creer que el Estado va a indemnizar al gobernado cuando no se tenga por satisfecha su necesidad, pues eso llevaría al Estado a un debilitamiento económico aun mayor, pues es muy difícil asegurar que en realidad va a cubrir absolutamente todo lo que su sociedad le demande, resultando insuficientes los recursos económicos que obtenga el Estado por concepto de tributo, si con ello se va a encontrar obligado a pagar la indemnización por concepto de seguro que adquirió para con su población.

E) TEORÍA CONSTITUCIONAL MEXICANA DEL GASTO PÚBLICO: esta teoría se basa en el contenido de nuestro artículo 31 Constitucional fracción IV, donde nos señala la obligación de los mexicanos de tributar al gasto público.

Opinión: Es muy importante que analicemos esta teoría desde diferentes perspectivas, no solo por ser la que nuestro país contempla, sino porque en la mayoría de los casos, no se le da la explicación adecuada a dicha situación, de ahí parte que la autoridad se posicione en una postura de obligatoriedad, sin abarcar todos los aspectos que debemos de observar para poder estar ante el verdadero cumplimiento o incumplimiento de un contribuyente en cuanto a esa obligación de tributar, como lo es desde una perspectiva de igualdad, proporcionalidad, legalidad, etc.

Ahora bien, habremos de mencionar ciertas premisas que deben de ser consideradas dentro de la materia fiscal, para cumplir con la obligación tributaria de manera correcta, pero también con la satisfacción del bienestar social de la población.

- EL BIEN COMÚN COMO VERDADERO FIN DEL ESTADO

Hemos venido estableciendo la importancia y necesidad de que el Estado cumpla con un fin social y en donde debe de perseguir el bien común, un beneficio de interés general de su población, tener claro las actividades que realiza y hacia donde van dirigidas, que a través de su estructura y organización determine y justifique el sentido de su existencia.

Francisco Porrúa Pérez nos dice: existen dos tipos de bien común, uno particular y otro público¹⁴. Mientras el bien común particular lo busca el individuo dentro de sus círculos sociales, por sí mismo, como cuando busca un beneficio económico, cultural, religioso, etc., el bien común público, es el que le compete al Estado perseguirlo y proporcionarlo a su población.

Por lo tanto, ese fin que persigue el individuo, puede resultar un tanto egoísta, la obtención de un trabajo que lo remunere de manera importante, el alcanzar un nivel académico, la compra de una casa y algunos ejemplos más, aunque también puede tener un lado altruista, como donaciones, sociedades civiles entre otras.

El Estado se encarga de ese bien común público, pero lo tenemos que analizar bajo los mismos criterios que el particular, es decir, cuando ese bien común público se aplica de manera egoísta y cuando se aplica de manera altruista siguiendo la teoría que nos plantea Porrúa Pérez.

Luego entonces, podemos hablar de que existe una actividad altruista por parte del Estado al momento de que quiere establecer ese bien común, cuando observa las carencias de su población y las pretende cubrir sin obtener nada a cambio, como lo podemos observar en un estado social o como hoy en día los conocemos: “estados populistas”.

Para poder estar ante una situación en donde el Estado pueda determinar qué derechos garantiza a una comunidad, nos dicen Stephen Holmes y Cass R. Sunstein¹⁵, que no basta con sólo mirar la Constitución, sino, además, estudiar cuántos recursos se destinan a asegurar su cumplimiento, ya que los derechos cuestan dinero.

Desde un particular punto de vista, es aquí donde radica la problemática real que nos atañe en el presente trabajo, establecemos un bien común público que resulta muy caro solventarlo para el Estado y no tiene de otra que obtenerlo, de su población a través de las contribuciones, ya sea de manera auto determinativa o bien de manera coercitiva.

¹⁴ Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.* p.6

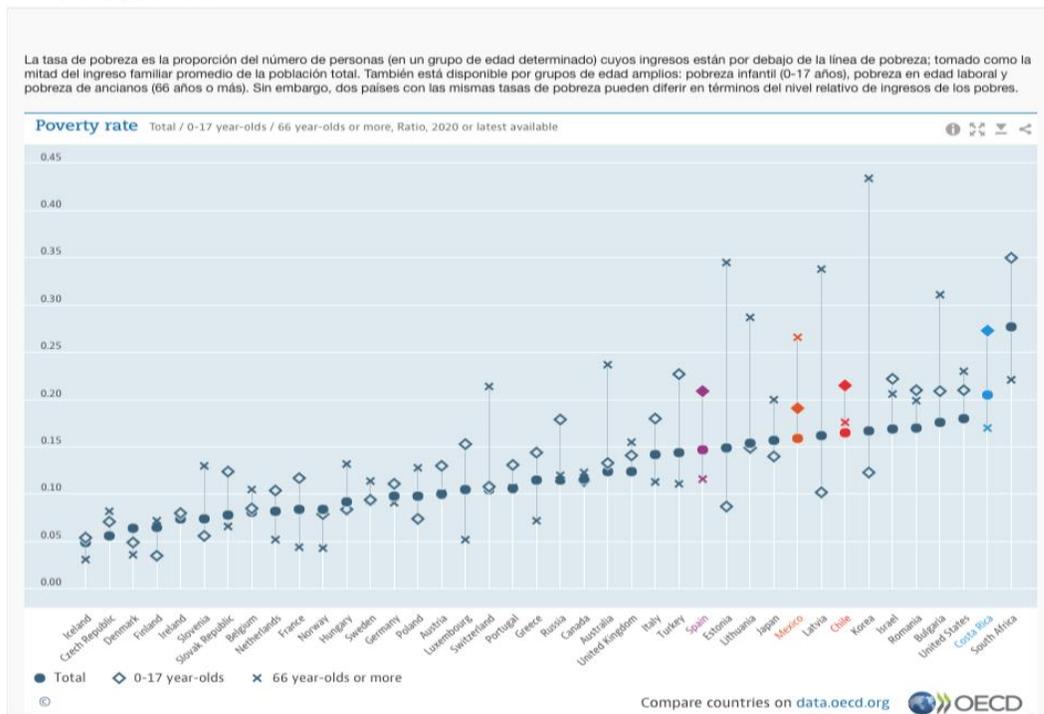
¹⁵ Holmes, Stephen y Sunstein R., Cass, *op. cit.* p.16

Pero ¿el Estado debería de satisfacer de manera altruista todas esas necesidades o debería de dotar de elementos sustanciales a la población para que ellas busquen alcanzar ese bien común particular?

En realidad, pensamos que el individuo debería de ser el que busque alcanzar ese bien común particular, en donde el Estado actúe únicamente como un auxiliar del individuo para la obtención de sus objetivos, para que el Estado se encargue de ayudar únicamente a los grupos sociales más vulnerables, que indudablemente siempre los va a haber, hasta en los Estados más desarrollados existe un nivel de pobreza significativo.

Solo de manera estadística, mencionaremos que la OCDE, en el año 2020, determinó los niveles de pobreza de los diferentes grupos vulnerables, siendo los más importantes los menores de 17 años, la población laboral activa y los mayores de 66 años, en donde países como Japón, Israel o el propio Estados Unidos, mantienen niveles muy altos de pobreza.¹⁶

Índice de pobreza



¹⁶ <https://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/indice-pobreza.htm>

Lo anterior sólo es referencia para poder observar hasta donde el Estado debe de solventar las necesidades de esos grupos vulnerables.

Ahora bien, mencionamos que garantizar los derechos de la población tiene un costo, pues de la misma manera la existencia del Estado tiene un costo, porque para su buen funcionamiento administrativo, requiere de recursos económicos que son obtenidos nada más ni nada menos que de los propios tributos que el gobernado está obligado a cumplir, es decir, el bien común del Estado estará supeditado a su existencia y conservación, pero con un costo de por medio.

Pero ese bien común del que hablamos, nos dice Jacques Maritain, que no solamente son el conjunto de bienes o servicios de utilidad pública o de interés nacional, ni las buenas finanzas del Estado, ni el aspecto militar, ni la justicia a través de leyes, comprende, además de todo lo anterior, la integración sociológica de la conciencia cívica, del sentido de derecho y de la libertad, de la rectitud moral, de justicia y de felicidad en la vida individual de los miembros de la comunidad¹⁷.

Por lo que, sin duda alguna, el bien común es mucho más grande que únicamente hablar de que la contribución será destinada al gasto público, que lo entendemos como aquello que tendrá como propósito lograr el bienestar socioeconómico de la población y poder lograr un crecimiento económico a nivel nacional.

- EL FIN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEBE SER EL GASTO PÚBLICO

La propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público nos dice que:

“El gasto público permite que el gobierno proporcione servicios como educación y salud, realice obras públicas y otorgue servicios básicos como agua y electricidad; también hace posible la operación de programas sociales de combate a la pobreza, seguridad pública y desarrollo económico, así como el funcionamiento

¹⁷ Maritain, Jacques, *The Person and The Common Good*, USA, University of Notre Dame, 1994, p.108.

*del Congreso de la Unión, el sistema electoral, el federalismo y la procuración e impartición de justicia*¹⁸.

Debemos de poner mucha atención en lo manifestado con anterioridad, ya que es un punto de partida muy importante para determinar el actuar de la autoridad dentro de la materia fiscal.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que ese principio del gasto público se refiere al destino que se le ha de dar al gasto público y no al uso que se le dé¹⁹.

Lo que pretende justificar es que el principio de vinculación al gasto público que se contempla en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, respecto a las contribuciones, basta con que éstas sean destinadas al gasto público o tengan como fin, integrar éste último, ya el uso que se le dé “es otra cosa”, ya “es otro boleto”, luego entonces, si a través del gasto público se cubren las necesidades sociales o colectivas de manera primigenia, o algún otro gasto dentro de la función del Estado (infraestructura, burocracia, pago de deuda, etc.), eso ya pasa a segundo término

Pero como lo hemos mencionado con anterioridad, el gasto público incluye la manutención propia del Estado, si brevemente revisamos el Presupuesto de Egresos de la Federación para el año 2022 observamos lo siguiente:

¹⁸ Cámara de Diputados, *Distribución del Gasto Público en México: Impacto Social y Económico*, Cámara de Diputados, 2012, p. 12.

¹⁹ Tesis 1a. CXLIX/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, p. 225; "**GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO.** Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional."

Presupuesto de Egresos de la Federación par... 39 / 122 | 100%

Secretaría de Servicios Parlamentarios

43	Instituto Federal de Telecomunicaciones	1,560,000,000
44	Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales	982,905,153
49	Fiscalía General de la República	17,966,054,777
RAMO: 40 INFORMACIÓN NACIONAL ESTADÍSTICA Y GEOGRÁFICA		11,115,300,004
	Instituto Nacional de Estadística y Geografía	11,115,300,004
RAMO: 32 TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA		2,986,075,575
	Tribunal Federal de Justicia Administrativa	2,986,075,575
B: RAMOS ADMINISTRATIVOS		1,514,103,418,934
Gasto Programable		
02	Oficina de la Presidencia de la República	833,863,400
04	Gobernación	6,218,678,962
05	Relaciones Exteriores	9,068,931,721
06	Hacienda y Crédito Público	21,370,912,383
07	Defensa Nacional	104,107,905,551
08	Agricultura y Desarrollo Rural	55,788,965,938
09	Infraestructura, Comunicaciones y Transportes	65,553,589,581
10	Economía	3,586,716,123
11	Educación Pública 4/ 5/	364,600,046,855
12	Salud 1/	193,948,336,401

Observemos que para el gasto de la Administración Pública Federal se destinaron \$1,514,103,418,934.

Educación Pública		49,948.9
	Desarrollo de Capacidades Educación	17,041.4
	Educación Básica para el Bienestar Benito Juárez	20,922.7
	Educación Tecnológica Agropecuaria y Ciencias del Mar	10,860.2
	Universidad Autónoma Agraria Antonio Narro	1,124.7
Social		120,902.9
Programa de atención a la pobreza en el medio rural		113,959.8
Relaciones Exteriores		75.0
	Atención a migrantes	75.0
Bienestar		110,065.6
	Atención a la población agraria	110,065.6
	Pensión para el Bienestar de las Personas Adultas Mayores	80,380.4

Mientras que para ramos como la educación se destinaron \$49,948,900 y en las ayudas a los adultos mayores se destinaron \$80,380,400.

Lo anterior, sólo a efecto de ejemplo, para establecer el hecho de que el costo de la protección y fomento de los derechos del gobernado, como lo es una un programa social para la manutención de los adultos mayores resulta mucho menos caro que el costo de manutención de la Administración Pública Federal como órgano del Estado para el ejercicio de lograr el bien común público.

Por lo que como podemos observar, el fin del Estado, deja muchas dudas en cuanto a su cumplimiento y si nos apegamos al texto Constitucional, ahora en cuanto al destino de las contribuciones como lo es el gasto público, lejos de que también a través de éste se logre satisfacer el bien común del gobernado.

Podemos determinar que la teoría del gasto público trae aparejada la garantía a favor del ciudadano de que las contribuciones deberían de ser destinadas a cuestiones colectivas, pero el costo del Estado es demasiado alto y que tampoco

se cuenta con medios sencillos por medio de los cuales el gobernado pueda vigilar el destino de sus contribuciones.

Y lo grave no es el hecho del costo de la Administración Pública, sino que la necesidad económica sobrepasa las expectativas de la recaudación por parte del Estado y es donde se comienzan a generar acciones para alcanzar los egresos necesarios a toda costa.

Es necesario buscar nuevos paradigmas en el campo de las teorías de la administración pública, no sólo reformar leyes, atacar las disfunciones burocráticas o temas de corrupción, sino se requiere de una toma de conciencia teórica de la administración pública.

Debemos de establecer el punto en donde la relación tributaria sea acorde a la capacidad humana y no a la obligación impuesta, ni utilizar la parte coercitiva para obligar y someter al ciudadano a su tributo.

Ulpiano manifestaba lo siguiente: *“las personas sin recursos económicos no quedan obligados a soportar carga patrimonial alguna, en razón de su propia indigencia”*

Podemos observar que había cierta consideración para las personas que no podían cubrir el tributo, además de que todas las cargas públicas debían de ser soportadas en proporción a las fortunas, por lo que, a pesar de existir la obligación, la relación tributaria no perdía de vista el respeto a lo que hoy podríamos equiparar a la dignidad humana, no obligar a lo imposible al individuo.

Tenemos claro, que es necesaria la tributación por parte del ser humano para el establecimiento de un bienestar social de todos por igual, pero el juego discursivo de la obligación para satisfacer el bien común, es donde está el verdadero problema, como lo observamos.

El establecer la necesidad legal de la contribución a favor del Estado para el desempeño de sus funciones, tiene gran importancia en el aspecto económico de todo estado, ya que a través de ello, puede estar en posibilidad de invertir o cubrir aspectos básicos del ser humano, siendo prioridades fundamentales desde hace siglos atrás, la salud, la justicia, la seguridad, el hambre, etc., y que el no pagarlos,

constituiría un impedimento legal para que el estado satisfaga dichas necesidades de la población.

La relación tributaria dentro del ámbito fiscal requiere la implementación de un sistema tributario que sea racional, sin tomar en consideración la orientación política y financiera del estado del que se trate, desde un Estado con tintes capitalistas hasta los ahora llamados populistas, porque es ahí donde las ideologías se pierden por el color del dinero.

La imposición de la carga tributaria, ya dejamos claro que existe, ahora es necesario hacer del conocimiento de la población los objetivos básicos y claros para los que es diseñada dicha imposición, si es con el propósito de alcanzar un sistema económico o político, pero debe de estar apegado al sistema tributario y considerando la vida colectiva de la población, bajo el ojo vigilante del derecho.

En síntesis, lo establecemos bajo el siguiente esquema:



La financiación directa de la Administración Pública, por medio de la fórmula mencionada se complementa, con la financiación indirecta, a través de la vía de la exigencia de tributos, es decir, aquellos que obtiene el estado en el ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Recordemos que, concebidos como un deber cívico de cooperación, están las obligaciones derivadas de pago de contribuciones y por el otro lado, los accesorios que devienen del incumplimiento de la obligación, como lo son las multas, los recargos, las actualizaciones y los gastos de ejecución, pero todo bajo un orden jurídico, integrado por las normas, los actos y la actividad administrativa y, sobre todo, bajo el respeto de los derechos del gobernado.

1.3 EL ESTADO DE DERECHO DENTRO DE LA TEORÍA GARANTISTA Y SU APLICABILIDAD EN LA DEMOCRACIA Y EN LO SOCIAL.

La situación que se planteó en el análisis de Rousseau, no resulta tan añeja si nos introducimos al estudio de teorías modernas donde se reclama la protección y garantía de los derechos humanos del gobernado frente al Estado.

Se entró durante todo el siglo XX, en una disyuntiva entre la nueva implementación de un Estado Liberal y por otro lado, los nacientes Estados sociales demócratas, situaciones generados por movimientos sociales, por acontecimientos bélicos, que de una u otra manera, despertaron la exigencia de las sociedades del respeto a los derechos humanos, aquellos promulgados en Francia a finales del siglo XVIII, se retomaron con mayor fuerza, comenzando con ello una nueva ola o como le llaman en la teoría, un nuevo paradigma constitucional de los derechos humanos.

La Declaración Universal de Derechos Humanos, los Pactos Internacionales de Derechos Civiles y Políticos y Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así como la Convención Interamericana de Derechos Humanos, son sólo algunos de los elementos que han tomado en consideración la importancia de los derechos humanos del gobernado y que, obliga a toda autoridad a respetar, proteger y garantizar.

En el marco de ese nuevo paradigma constitucional basado en los derechos humanos, tenemos la teoría garantista que ha desarrollado en sus estudios y obras literarias el italiano Luigi Ferrajoli.

En México, vemos que actualmente se inclina más por una política social de Estado, en donde se prioriza la atención a las clases sociales vulnerables, pero que, para poder llevar a cabo dichas predominancias, se requieren finanzas sanas y recursos económicos eficientes.

Es aquí donde la relación del gobernado contribuyente y el gobierno y su función de Estado, tiene que ser analizada, porque atendiendo a las necesidades económicas que imperan dentro del gobierno en turno, éste se ha vuelto más intervencionista y con funciones ampliamente discrecionales, el poder estatal cada

vez más tiende a desplazarse de los órganos constitucionalmente visibles hacia centros más o menos ocultos del aparato burocrático²⁰.

El Estado comienza un actuar en formas donde no se configura el cumplimiento de las obligaciones **BAJO UN PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD**, es decir, la exigencia de que los textos en los que se recogen las normas sancionadoras, describan con suficiente precisión qué conductas están prohibidas y qué sanciones se impondrán a quienes incurran en ellas, sino en un actuar del Estado con medidas discrecionales, potestativas, como lo son los llamados actos preventivos, a través de las medidas de apremio, dentro del ámbito fiscal-aduanero, que realiza la autoridad.

Es por ello, que dentro de la teoría garantista es importante precisar la necesidad de un Estado de derecho en su aspecto amplio, no sólo bajo una visión de Estado regulado por las leyes o Estado legal, sino bajo una perspectiva más amplia, en donde significa un modelo de organización política, bajo el cumplimiento de tres los principios:

- A) de legalidad;
- B) de publicidad de los actos legislativos, administrativos y judiciales, y de;
- C) la sujeción a un control de todas las actividades estatales tanto en la forma jurisdiccional como en lo político.

Dentro del análisis que podemos hacer de los principios aludidos, el de legalidad nos resulta muy importante, el cual ampliaremos en el siguiente capítulo, pero puntualizaremos brevemente.

Podemos dejar establecida la idea de que el principio de legalidad es, sin duda, el principio fundamental que más se reconoce en las diversas constituciones de los diferentes Estados, como un control o límite, por eso se establece dentro de los estados democráticos.

Esto se ha manifestado de manera reiterativa en el presente trabajo, en el sentido de que la relación de subordinación dentro del derecho público que tiene el

²⁰ Ferrajoli, Luigi, *El Garantismo y la Filosofía del Derecho*, Bogotá, Colombia, Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho No. 15, 2001, p. 201.

gobernado con los órganos de poder del Estado, significa que todo actuar del Estado, repercute en la vida personal y social de cada uno de los gobernados, luego entonces, las repercusiones deben de ser en sentido positivo y no de manera negativa, que vulnere sus derechos fundamentales.

Por lo que, nos dice Karla Pérez Portilla, en su obra titulada *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, que dicho principio establece la obligatoriedad de los actos o procedimientos jurídicos que realicen las autoridades legislativas, judiciales y administrativas, deben tener un apoyo estricto en la norma jurídica del Estado²¹.

Nos continúa diciendo la autora de referencia que la vinculación del principio de legalidad a todos los poderes del Estado se da en diferentes niveles. Así, tiene una presencia mucho más fuerte en el Ejecutivo que en el Jurisdiccional y finalmente, una apenas deducible influencia en el legislativo²².

Abundaremos más adelante al respecto del principio de legalidad y su impacto constitucional en los derechos humanos del gobernado, por lo que, en estos momentos, se le dará una visión únicamente dentro del Estado de derecho que debe de prevalecer en los nuevos paradigmas constitucionales que se han venido dando alrededor del mundo, incluyendo a nuestro país.

Nos decía Ferrajoli, que el Estado de derecho comienza cuando a ese actuar se le da la legalidad que el aparato jurídico vigente de cada país tenga. Pero dentro de esta visión garantista, se hace un análisis de la ilegalidad del actuar público y del escaso control político que se tiene de dicha situación.

Sin ser objeto del presente trabajo, sólo como referencia, tenemos el ejemplo de las decisiones partidistas que se llevan a cabo dentro de nuestro Congreso de la Unión, donde no atienden necesariamente a la legalidad de los actos y a la necesidad o prioridad de la población, reforzado al aspecto económico del destino que se le da al gasto público, donde también se direcciona bajo una visión política

²¹ Pérez Portilla, Karla, *Principio de Igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 261.

²² *Idem*

y no apegada a los derechos humanos, esto es a lo que Luigi Ferrajoli ha llamado una creciente irresponsabilidad jurídica y política del Estado²³.

Ahora bien, recordemos que no se está cuestionando la existencia de las contribuciones en ley, sino los actos que realiza la autoridad recaudadora al momento de pretender allegarse de recursos económicos bajo los actos preventivos, en los que aplica una presunción de culpabilidad y no respeta la presunción de inocencia, como derecho fundamental.

Derivado de dicha situación, es que se considera que el actuar del Estado al momento de establecer la relación tributaria y la exigencia al cumplimiento del pago de las contribuciones, también debe de ser en apego a la legalidad que se establezca en las leyes vigentes de nuestro país, para mantener el Estado de derecho planteado por la teoría garantista, pero vemos que en la actualidad, entran al juego, las leyes y lo político, como lo plantea Ferrajoli, pero también, juega el sistema económico, incluso, de manera más importante o con mayor peso este último que los otros dos.

Comentábamos anteriormente, que México se encuentra actualmente estableciendo un Estado social y democrata, pero para Norberto Bobbio²⁴, esa combinación no se da tan fácilmente, pues la lesión del estado social implica el detrimento de la democracia.

Bajo ese pensamiento es que Luigi Ferrajoli contempla a la cuestión económica de un Estado como singularmente antiliberal en el terreno político y jurídico.

Atendiendo a estas cuestiones, es que la implementación de un estado social, en ese afán de cubrir todas las expectativas compensatorias de necesidad social para los individuos desprotegidos o vulnerables, sin olvidar ni dejar de lado, el presupuesto necesario para la manutención propia de la administración pública,

²³ Ferrajoli, Luigi, *El Garantismo... cit.* p. 28.

²⁴ Bobbio, Norberto, "La democrazia e il potere invisibile", en *Rivista italiana di scienza politica*, X, No. 2, 1980, trad. J. Moreno, *La democracia y el poder invisible*, Barcelona, 1985, p. 182.

del Congreso de la Unión, del Poder Judicial y demás órganos que dependen del gasto público, es que se cae en desviaciones políticas y desatenciones jurídicas que vulneran el estado de derecho.

Esa cuestión en México es visible, esa necesidad de recursos económicos para el gasto público hace que se instauren violaciones de legalidad en el actuar de las entidades de poder al momento de llevar a cabo la recaudación tributaria y que esa situación es el objetivo principal que se plantea en este trabajo.

La historia del ser humano en sociedad se vuelve cíclica, pues previo a la creación del Estado como forma de organización política, jurídica y social, teníamos un poder soberano absolutista, en donde un sólo grupo de poder, o incluso, una sola persona era la que determinaba, bajo una figura subjetiva, el rumbo de su nación.

Esto puede ser difícil de comprender, pero resulta que bajo la ausencia de un Estado de derecho que respete los derechos humanos del gobernado, regresamos a esa situación, en donde tenemos a un grupo de poder, caracterizado en los representantes de la población afiliados a un partido político que se encuentra ejerciendo el poder tanto en lo ejecutivo como en lo legislativo, quienes deciden de manera subjetiva el actuar.

Pero ello implica en la mayoría de los casos, actuaciones o funciones discrecionales y arbitrariedades en el ejercicio del poder que trastocan el principio de legalidad, el cual debería de prevalecer en un Estado de derecho, en el que deben de existir los planteamientos establecidos por el gobierno para con sus gobernantes bajo un respeto a los derechos humanos y el nuevo paradigma constitucional.

Es por ello, que todo el actuar del Estado, incluyendo su función recaudatoria de las contribuciones, deben de estar apegados a un Estado de derecho que respete los límites jurídicos establecidos por el principio de legalidad, además de que el actuar político no se encamine hacia una sobreexplotación económica de sus gobernados contribuyentes activos, con el propósito de dar cabal cumplimiento a los aspectos sociales.

Con ello no queremos decir que estemos en contra de la protección, ayuda y satisfacción de los derechos humanos de los grupos sociales más vulnerables y de sus necesidades básicas, al contrario, estamos en el entendido de que es obligación del Estado velar por dichas situaciones sociales, pero no a costa de la vulneración de otro grupo social y de sus derechos humanos.

Es una cuestión digna de considerarse, porque de manera subjetiva, el Estado no puede ni debe de determinar de qué grupo social respeta y protege sus derechos humanos y de qué otro grupo social vulnera y lesiona los derechos humanos, pues como se ha dicho en reiteradas ocasiones, debe de existir un límite al ejercicio del poder del Estado y ese límite es el principio de legalidad. En la medida de que se procure dicha legalidad, los actos violatorios de derechos humanos en todos los ámbitos legales, se verá reducido de manera significativa.

Esto lo vemos materializado, nos dice Ferrajoli, en la función garantista del derecho, que consiste en suma en la limitación de los poderes y en la correspondiente ampliación de libertades²⁵. Pues de eso se debe de tratar la democracia dentro del garantismo, una expansión de los ámbitos de aplicabilidad de los derechos fundamentales a través de la extensión misma del Estado de derecho al mayor número de ámbitos de vida y esferas de poder, bajo la tutela de los derechos fundamentales de los seres humanos.

Incluso Kant²⁶ comentaba que la libertad dependía de las leyes, cuya función es hacer convivir las libertades de todos, las cuales deben de confluir de manera natural, pues cuando una vez la libertad de uno atente contra la libertad de otro, dicha libertad se ha convertido en poder.

En México, la recaudación es la fuente de ingresos más importante del Estado para integrar el gasto público, según números oficiales de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2023, se estima que alcance la cantidad de \$8,299,647.8 millones de pesos, en donde la pura recaudación por concepto de

²⁵ Ferrajoli, Luigi, *El Garantismo... cit.* p. 28.

²⁶ Carvajal Cordón, Julián, *Moral, derecho y política en Immanuel Kant*, España, Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 1999, p. 452.

impuestos (sin considerar las demás contribuciones), representa el 55.7%, lo cual asciende a \$4,623,583.1 millones de pesos²⁷.

Derivado de esa situación, es que, si se deja de cumplir con la obligación tributaria, se genera un daño a las finanzas del Estado, luego entonces, se ve impedido con el cumplimiento de las necesidades de la población, pero no por ello, se justifica la violación de los derechos fundamentales del contribuyente.

Volvemos al elemento primigenio dentro del garantismo, la legalidad, pues resulta la condicionante dentro de la existencia de la propia legalidad, es decir, como lo planteaba Ferrajoli, la taxatividad, precisión y verificabilidad de la legalidad de los comportamientos de las personas y de los órganos de gobierno, generan un verdadero Estado de derecho garantista²⁸.

Por lo que se concluye, que dentro de la visión garantista y el Estado de derecho que plantea Ferrajoli, que le sirvió para establecer su teoría garantista de los derechos fundamentales, nos deja claro la necesidad imperiosa de minimizar el uso de la violencia del Estado en su actuar y una maximización de los derechos fundamentales de las personas, fuera de los espacios de la extra-legalidad.

1.4 LOS DERECHOS FUNDAMENTALES, GENERADORES DEL NUEVO PARADIGMA CONSTITUCIONAL

Mucho se ha debatido sobre si dentro de la materia fiscal existen o más bien, si se encuentran reconocidos los derechos fundamentales del gobernado que consagra la Constitución de nuestro país, por considerarse que nacen de una obligación también Constitucional como es la del pago de contribuciones.

Partimos del dilema entre el derecho natural y el derecho positivo, en donde si bien es cierto, nos encontramos ante la aplicación de un derecho escrito y

²⁷www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/8uLX2rB7/PPEF2023/mo2h2PK/paquete/ingresos/LIF_2023.pdf

²⁸ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y Garantías, La Ley del más Débil*, trad. Andrés Ibañez y Andrea Greppi, 7ª ed., Madrid, España, Editorial Trotta, 2010, p. 177.

vigente, que le damos la característica de ser derecho positivo, no podemos dejar de lado los derechos inherentes al ser humano de manera natural a éste.

Pero el término de derechos fundamentales desde una perspectiva lingüística fortalece su uso, bajo los criterios establecidos por Gregorio Peces-Barba²⁹, el cual argumenta:

- a) Es más precisa que la expresión de derechos humanos y carece del lastre de la ambigüedad que ésta supone;
- b) Puede abarcar las dos dimensiones en las que aparecen los derechos humanos, sin incurrir en los reduccionismos iusnaturalista o iuspositivista;
- c) Es más adecuado que los términos derechos naturales o derechos morales que mutilan a los derechos humanos de su faceta jurídico-positiva, o, dicho de otra forma, que formulan su concepto sin tener en cuenta su dimensión, no así derechos fundamentales que, si establece esa dimensión y la vincula a su reconocimiento constitucional, y;
- d) Es más adecuado que los términos derechos públicos subjetivos o libertades públicas que pueden perder de vista la dimensión moral y ceñir la estipulación del sentido a la faceta de la pertenencia al ordenamiento.

1.4.1 LA VISIÓN GARANTISTA Y SU APLICACIÓN CONSTITUCIONAL

Derivado del cambio de paradigma constitucional ocurrido en nuestro país por ahí del 2011, es que el establecimiento de un nuevo método, más bien de un nuevo principio interpretativo de la norma jurídica, nos obliga a observar los derechos que más benefician a la persona, es decir, interpretación pro-persona (*pro homine*), así como de otras figuras constitucionales que le dan un giro radical a nuestro ámbito jurídico, para lo cual, debemos partir del origen, donde la fuerza que se le da a los derechos humanos debe de trascender, incluso, al actuar y funcionalidad de los órganos de poder del Estado.

²⁹ Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Curso de derechos fundamentales, teoría general*, Madrid, España, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial de Estado, 1999, pp. 21-38.

Pero ese nuevo paradigma trajo consigo diferentes teorías interpretativas de los derechos humanos, su aplicabilidad, exigencia, protección, difusión de estos dentro de las formas de gobierno existentes tanto en el siglo XX como en el actual siglo XXI y en los venideros.

Para explicar un poco la situación de los derechos humanos dentro de nuestro país, tomaremos la teoría jurídica garantista de Luigi Ferrajoli referente a los derechos humanos y el Estado. Ya en el punto anterior, hacíamos referencia a la existencia de un Estado de derecho dentro de esa visión garantista, donde lo más importante era el respeto de los derechos humanos por parte del Estado y señalando limitantes a su actuar en la ley misma.

Se puede reforzar un poco más el Estado de derecho y su relación con los derechos fundamentales, en el momento en que se da un nexo de interdependencia, genético y funcional entre ellos, ya que el Estado de derecho exige e implica para serlo, garantizar los derechos fundamentales, mientras que éstos exigen e implican para su realización al Estado de derecho, sea liberal o social³⁰.

Por lo anterior, podemos decir que los derechos fundamentales constituyen la principal garantía con que cuentan los ciudadanos de un Estado de derecho, de que el sistema jurídico y político se orientan hacia el respeto y la promoción de la persona, tanto en una dimensión individual o colectiva.

Es por ello, que en México se incorporaron a la discusión constitucional los derechos humanos, en donde nuestra Carta Magna debe de darle contenido y garantía a esos derechos humanos en el papel, desde una estructura legislativa, hasta la protección jurisdiccional y administrativa, incluso en casos políticos y económicos que pudieran repercutir en nuestro sistema mexicano.

Sin pretender entrar mucho en el tema de los derechos fundamentales, para no volver esta investigación en un estudio que sea más de la rama de los derechos humanos, sólo abordaremos de manera breve el postulado de aquellos.

³⁰ Pérez Luño, Antonio E., *Los Derechos Fundamentales*, 9ª ed., Madrid, España, 2007, p. 234.

El propósito de los nuevos paradigmas constitucionales que se ha dado a nivel mundial recae en que tengamos derechos humanos, naturales e inherentes a su condición de humano, pero que en muchos casos no se encontraban reconocidos en un ordenamiento jurídico de un estado, por aquello de las diversas corrientes políticas, económicas e incluso religiosas que encontramos a nivel mundial.

Es por eso por lo que con facilidad se llegan a nombrar indistintamente a los derechos humanos con los derechos fundamentales, cuando son cuestiones diferentes, los derechos humanos traen implícito un valor, como la vida, la salud, la libertad, etc., mientras que los derechos fundamentales no siempre implican un valor³¹.

Continúa diciendo Ferrajoli que los derechos fundamentales son los derechos de los que todos son titulares en cuanto a personas naturales, o en cuanto a ciudadanos, o bien, si se trata de derechos-potestad, en cuanto capaces de obrar o en cuanto a ciudadanos capaces de obrar.

El establecer un concepto teórico de los derechos fundamentales, nos comenta el propio Luigi Ferrajoli³², es para que esos derechos positivamente sancionados por leyes y constituciones prescindan precisamente de que se encuentren encasillados únicamente a un ordenamiento en concreto, porque no se trata de un concepto dogmático, sino en un sentido más amplio.

Por eso, hablamos de que son derechos fundamentales aquellos de los que goza una persona sin importar sus características físicas, que se encuentren vigentes dentro de un ordenamiento legal de un Estado, sea en un texto constitucional o en una ley ordinaria.

En nuestro país es muy recurrente encontrarnos con estas situaciones, en donde las leyes secundarias o leyes derivadas de la Constitución, conllevan en su

³¹ Ferrajoli, Luigi, *Principia Iuris, Teoría del derecho y de la democracia*, trad. Juan Carlos Bayón Mohino y Marina Gascón Abellán, editorial Trotta, 2007, p. 958.

³² Ferrajoli, Luigi, *Derechos y... cit.*, p. 33.

aplicación a la no observancia de los derechos fundamentales, como lo es el caso de la materia fiscal-aduanera, situación que abordaremos más adelante.

Continúa en su análisis Ferrajoli³³, en que los derechos fundamentales siguen un concepto formal o estructural, en el sentido de que prescinde de la naturaleza de los intereses y de las necesidades tutelados mediante su reconocimiento como derechos fundamentales, y se basa únicamente en el carácter universal de su imputación.

Entiéndase lo anterior, como el hecho de que, dichos derechos deben de ser observados como universales en primer plano y de ahí deviene su carácter de fundamentales.

Es importante que se precise en lo que revela en su visión de derechos fundamentales Ferrajoli, pues nos manifiesta que resultan aplicables dentro de cualquier ordenamiento jurídico, tenga previstos o no los derechos fundamentales, incluso, resulta ideológicamente neutra, aplicable a cualquier aspecto político, sea este iuspositivista o iusnaturalista, liberal o socialista, democrático o antidemocrático.

Ahora bien, también podemos observar a los derechos fundamentales, dentro del marco constitucional como un conjunto de valores objetivos básicos y al propio tiempo, como el marco de protección de las situaciones jurídicas subjetivas³⁴.

Esto es, tener identificados los objetos a los que resultaría aplicable el derecho fundamental o, mejor dicho, lo que sería considerado como un derecho fundamental, para después aplicarlo a cada sujeto dentro de su esfera jurídica y atendiendo a las situaciones de derecho que se observen.

Según Pérez Luño³⁵, los derechos fundamentales los podemos encontrar en diferentes situaciones:

³³ Ferrajoli, Luigi, *El Garantismo... cit.* p. 28.

³⁴ Pérez Luño, Antonio E., *Los Derechos... cit.* 35.

³⁵ *Idem.*

1.1 En su significación axiológica objetiva, los derechos fundamentales representan el acuerdo básico de las diferentes fuerzas sociales, su función es la de sistematizar el contenido axiológico objetivo del ordenamiento democrático al que la mayoría de los ciudadanos prestan su consentimiento y condicionan su deber de obediencia al derecho y la garantía esencial de un proceso político libre y abierto.

1.2 En su dimensión subjetiva, los derechos fundamentales determinan el estatuto jurídico de los ciudadanos, lo mismo en sus relaciones con el Estado que en sus relaciones entre sí, tienden a tutelar la libertad, autonomía y seguridad de la persona no sólo frente al poder, sino también frente a los demás miembros del cuerpo social. Eran concebidos inicialmente como instrumentos de defensa del ciudadano frente a la omnipotencia del Estado, pues no tenían razón de ser entre sujetos del mismo rango, es decir, de igualdad.

Dentro de su misma obra, Pérez Luño hace referencia a Georg Jellinek, jurista alemán, quien desglosa a los derechos públicos subjetivos en cuatro etapas³⁶:

EL STATUS SUBIECTIONIS (status pasivo): determina la situación puramente pasiva de los destinatarios de la normativa emanada del poder político;

EL STATUS LIBERTATIS (status negativa): el reconocimiento de una esfera de libertad individual negativa de los ciudadanos, es decir, la garantía de no intromisión estatal en determinadas materias;

EL STATUS CIVITATIS (status positiva): los ciudadanos pueden ejercer pretensiones frente al Estado, poder reclamar un comportamiento positivo de los poderes públicos para la defensa de los derechos civiles, y

EL STATUS ACTIVE CIVITATIS (status activa): el ciudadano goza de derechos políticos y participa en la formación de la voluntad del Estado como miembro de la comunidad política.

Lo que pretende Jellinek, es darle el reconocimiento a los derechos económicos, sociales y culturales, pues no absorben la libertad individual, sino

³⁶ *Ibidem*

tiende a garantizar el pleno desarrollo de la subjetividad humana en una dimensión personal y colectiva.

La teoría anterior, puede resultar debatible, pues incluso el propio Ferrajoli la consideraba corta en cuanto a su aplicabilidad en todos los tipos de gobierno, pues básicamente el planteamiento de Jellinek, se limitaba a que el poder público legitimara los derechos fundamentales y no debería de ser de esa manera, sino completamente a la inversa.

Es por ello, que el nuevo paradigma constitucional que se está aún procesando en México, pese a que ya llevamos más de 10 años de haber iniciado con él, no ha sido alcanzado en su totalidad.

Es por ello, que muchos autores y estudiosos del nuevo paradigma constitucional llaman a este hecho como un “neoconstitucionalismo”, por ser una nueva forma de establecer un límite jurídico al poder.

El constitucionalismo, nos dice Rolando Tamayo, es el intento de establecer o señalar límites jurídicos tanto a los gobernantes como a los detentadores del poder dentro de una comunidad política, una limitación jurídica al gobierno. Se propone que el constitucionalismo sustituya al gobierno autoritario y despótico por un gobierno del derecho³⁷.

Por lo que este nuevo paradigma implica el tener que destruir las viejas prácticas jurídicas por parte de las autoridades, pero no solamente las jurídicas sino también hacerlo extensivo a las administrativas, para poder estar en posibilidad de construir un nuevo derecho basado en la aplicabilidad de los derechos fundamentales, cuando logremos eso, estaremos entonces sí, antes el nuevo paradigma del derecho.

Nuestro país, toma entonces las teorías constitucionales europeas, la aplicabilidad de la justicia constitucional, así como la función de ahora ser guardianes de la democracia y de los derechos fundamentales, sólo aterrizada y con un toque propio de la realidad social de nuestro país.

³⁷ Tamayo y Salmorán, Rolando, *Introducción al estudio de la Constitución*, México, Fontarama, 2006, p. 63.

Recordando un poco lo del Estado de derecho, no olvidemos que se busca la legalidad de los actos o procesos de los órganos de poder, que dichos actos se vuelvan visibles y no discrecionales y que se genere un control al poder, y esto se lograría con la continuidad de la visión democrática y con la protección de los derechos fundamentales, incluso en democracias sociales como actualmente lo vemos tanto en México como en otros países alrededor del mundo.

Sólo debemos de ser muy observadores a que la aplicación de los derechos fundamentales no nos lleve a los extremos del Estado de derecho, es decir, no caer en una democracia autoritaria y regresiva, pero tampoco excedernos en la democracia progresiva, saber aplicar ese control con una correcta aplicación de la ley.

Dentro de ese análisis de derechos fundamentales, Ferrajoli³⁸ nos los distingue de la siguiente manera:

DERECHOS DIFERENCIA	DERECHOS FUNDAMENTALES	DERECHOS PATRIMONIALES
Primera	Son universales	Son singulares
Segunda	Son indisponibles, inalienables, inviolables, intransigibles y personalísimos	Son disponibles por su naturaleza, negociables y alienables
Tercera	Son normas	Son predispuestos por normas
Cuarta	Derechos	Derechos y obligaciones

Cabe hacer algunas observaciones al respecto dentro de esas diferencias, por ejemplo:

- En el caso de la primera situación, evidentemente estamos ante la presencia de titularidad de derechos fundamentales por el simple hecho de ser personas, es decir, la libertad no puede estar

³⁸ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y... cit.*, p. 33.

condicionada al valor en el mercado o a niveles de libertad conforme a mi riqueza, cosa diferente con los patrimoniales, en donde cada individuo es propietario de sus bienes.

- En la segunda diferencia, es importante resaltar, que independientemente de la situación jurídica del individuo, siempre van a estar los derechos fundamentales en él, volvemos al tema de la libertad, siempre se es libre, no importa la religión, raza, etnia, sexo, riqueza, educación, etc., que se tenga, la libertad no está limitada a dichas situaciones.

En cambio, los patrimoniales si cambian de momento a momento que determine el individuo, son acumulativos y evidentemente sufren alteraciones, se puede tener una casa o tres, vender una y quedarse con dos, vender las tres y quedarse con nada, su situación y su derecho va cambiando.

- En esta tercera, podemos encontrar cierta derivación de las dos anteriores, porque los derechos fundamentales no se extinguen sino con la vida misma del individuo, son la norma misma, a diferencia de los patrimoniales que, si tienen un proceso de vida, nacen, crecen se modifican y se extinguen en cualquier momento, según la determinación singular de cada sujeto y, sobre todo, derivado de las normas.
- Esta última diferencia resulta por demás importante, las relaciones derivadas de derechos patrimoniales guardan una estrecha relación con situaciones de dar, hacer o no hacer, pero siempre en un nivel de particulares, Ferrajoli le llama “nivel horizontal”, mientras que, en el ámbito de los derechos fundamentales, existen obligaciones y prohibiciones del Estado para con sus particulares, lo cual se le llama “nivel vertical”.

Ahora bien, derivado de lo anterior, ya establecimos la obligación de contribuir del gobernado para con el Estado, pero ya establecimos también los

derechos fundamentales que tiene el ser humano frente a todos, incluyendo el propio Estado, sólo nos resta analizar si es aplicable el derecho fundamental a la obligatoriedad tributaria.

1.4.2 EL PARADIGMA DEL DERECHO INTERNACIONAL EN LAS CONSTITUCIONES O UN DERECHO CONSTITUCIONAL INTERNACIONALIZADO.

Hay que recordar, que derivado de la reforma constitucional de 2011, en donde México adoptó el modelo de los derechos fundamentales de las personas, se obligó a respetarlos, protegerlos y garantizarlos no solo desde su Carta Magna, sino al reconocerlos también en Tratados como lo fue la Convención Americana sobre Derechos Humanos, signada en San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969 y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981.

Resulta preocupante que el retraso en materia de derechos humanos en México y la cultura jurídica formalista que guardábamos, nos llevó a una brecha de más de 60 años con relación a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la mencionada Convención Americana sobre Derechos Humanos, lo que obligó a reformar el artículo primero constitucional.

Pero, lo que nos resulta importante mencionar es el hecho del por qué le genera demasiada resiliencia al estado mexicano, el que se le haya obligado a cumplir con esos derechos fundamentales derivado del caso Radilla Pacheco vs. México, instaurado ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos³⁹, en donde se le condeno al estado mexicano por la violación de los derechos humanos como fue el derecho a la personalidad, a la vida, a la integridad personal, a la libertad personal, a las garantías judiciales y a la protección judicial del activista y líder social guerrerense Rosendo Radilla Pacheco.

Este antecedente fue un duro golpe para el gobierno mexicano, pues las violaciones a los derechos humanos eran evidentes, pese a que se signaron los

³⁹ <https://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/radillapacheco.pdf>

tratados internacionales que hemos comentado con relación a los derechos humanos.

Por lo que la obligatoriedad del respeto a los derechos humanos para el estado mexicano, vino del derecho internacional, que pese a contemplar garantías individuales en nuestra Constitución, estas no eran observadas en el ámbito procesal en todos los casos, por lo que resultaba insuficiente, o al menos eso nos dejó entrever la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Como ya lo habíamos mencionado, derivado de la Segunda Guerra Mundial, ya se había establecido en el plano internacional la existencia, respeto y protección de los derechos humanos por parte de los diversos Estados que signaron en aquel lejano 1947.

El problema no es que México se vea obligado a respetar los derechos fundamentales por orden de una Corte internacional, sino el hecho de que volvemos a ver que se signan Tratados por parte de nuestros gobernantes y muchas veces ni siquiera se tiene el entendimiento del alcance o de las repercusiones que tendrá en el sistema jurídico interno mexicano, pues una vez que se firma, se obliga a su cumplimiento, *PACTA SUNT SERVANDA*, derivado de la firma del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, vigente en nuestro país desde 1980.

Nos dice el Juez mexicano de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que se comenzó con un proceso de internacionalización del derecho constitucional (de los derechos humanos). Ese derecho internacional que se basaba fundamentalmente en las relaciones entre Estados inicia una transformación importante y comienza con la protección de los individuos, dando origen al derecho internacional de los derechos humanos, donde la interacción entre los derechos internacional, constitucional y procesal resulta evidente, lo que provoca también nuevos entendimientos con el tradicional concepto de soberanía⁴⁰.

⁴⁰ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano*, Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca, Estudios Constitucionales, Año 9, No. 2, 2011, pp. 531-622.

Ahora bien, esa aplicabilidad del derecho internacional en el ámbito interno de los Estados, en el caso de México, como ya mencionamos llevó a una incorporación de los derechos fundamentales a su Carta Magna, y la supremacía de la norma se vio alterada, pues los tratados internacionales que México ha firmado, se vuelven obligatorios en cuanto a su observancia y cumplimiento y cuando dichos tratados se refieran a derechos humanos alcanzan un grado jerárquico igual que la propia Constitución.

Esa progresividad en cuanto a la aplicación de los derechos humanos en el ámbito del derecho internacional, ha generado nuevas cláusulas constitucionales por parte de los Estados y un nuevo dinamismo de los criterios jurisprudenciales en materia constitucional con la obligatoriedad de su observancia por los órganos jurisdiccionales.

A partir de ello se fue gestando un andamiaje conceptual, normativo y operacional de enorme relevancia y significación en lo que es la universalización de los derechos humanos y el desarrollo de la protección internacional de los mismos en un importante proceso de enriquecimiento del concepto tradicional de soberanía nacional⁴¹.

También podemos extraer de García-Sayán que algunos Estados tienden a oponerse al respeto a los derechos humanos y a los compromisos democráticos con el principio de no intervención. Pero argumenta que no existe oposición entre el principio de no intervención, la defensa de la democracia y los derechos humanos, porque los compromisos en materia de defensa de la democracia son contraídos por los países en el libre ejercicio de su propia soberanía.

Dentro de ese marco teórico de los derechos fundamentales, debemos de incluir los relativos a que las leyes fiscales también deben de respetar y proteger los derechos fundamentales, aunque el sistema económico de un Estado, lo quiera

⁴¹ García-Sayán, Diego, *Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y de la jurisprudencia de la Corte Interamericana*, México, IIJ-UNAM, 2009, pp. 91-119.

evitar con argumentos que incluso se han sostenido por el Máximo Tribunal de nuestro país que más adelante analizaremos.

Esto llevó a la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio del 2011, en materia de derechos humanos.

El texto Constitucional quedó de la siguiente manera:

Capítulo I. Los Derechos Humanos y sus garantías

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución 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.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Dentro de lo más relevante de la reforma, debemos de mencionar lo siguiente:

En el párrafo primero, sin lugar a duda lo más importante es el hecho de que se le otorga un rango constitucional a los tratados cuando versen en materia de derechos humanos. Hay que recordar que el artículo 133 de la propia Carta Magna, ya consideraba a los tratados dentro de la norma suprema del estado mexicano, pero por debajo de la Constitución.

En cuanto a la aplicabilidad, resalta la interpretación conforme y el principio pro-persona, como parte esencial que debe de observar el estado mexicano, para proteger siempre el interés de su gobernado, así como el control difuso de convencionalidad que constituye un nuevo paradigma que deben de ejercer todos los jueces mexicanos, con la consigna clara de bajo ningún sentido interpretativo se pueden limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad mínima que comprenda la Convención Americana de Derechos Humanos.

También, la Constitución ahora se encuentra protegida por principios, que, en estricto apego a ellos, se deben de cumplir por parte del estado mexicano: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

- a) Universalidad: se formula desde la vocación moral única de todos los hombres, que deben ser considerados como fines y no como medios y que deben tener unas condiciones de vida social que les permita libremente elegir su vida⁴².
- b) Interdependencia: básicamente, un derecho depende de otro derecho para vivir, son interdependientes, por lo que, los Estados no están autorizados a proteger o garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención de otros, sino que todos los derechos humanos merecen la misma atención o urgencia, por lo que, la

⁴² Peces-Barba, Gregorio, *La Universalidad de los Derechos Humanos, La Corte y el sistema Interamericano de Derechos Humanos*, San José, Corte-IDH, 1994, p. 410.

existencia real de cada uno de los derechos humanos sólo puede ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos⁴³.

- c) Indivisibilidad: todos los derechos humanos se encuentran unidos porque de una forma u otra, forman una sola construcción, si se viola un derecho impacta directamente en todos los demás, si se prioriza en uno, repercutirá de manera significativa en todos⁴⁴. Por lo que no pueden ser separados, categorizados ni jerarquizados
- d) Progresividad: los derechos humanos que se contemplan dentro de los tratados y por consiguiente dentro de un marco normativo de derecho interno, no son más que un mínimo; su progresión está en manos de los Estados, por lo que las medidas que tomen deben de ser deliberadas, concretas y orientadas hacia el cumplimiento de las obligaciones. Por lo que la progresividad implica tanto gradualidad como progreso; la efectividad de los derechos no va a lograrse de una vez y para siempre, sino que se trata de un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo. El progreso patentiza que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar⁴⁵.

⁴³ Blanc Altemir, Antonio, *Universalidad, Indivisibilidad e Interdependencia de los Derechos Humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal, La protección internacional de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, Universitat de Lleida-Tecnos- ANUE, 2001, p. 31.

⁴⁴ Nickel, James W., "Rethinking Indivisibility: Towards a Theory of Supporting Relations Between Human Rights", *Human Rights Quarterly*, vol. 30, num. 4, November, 2008, pp. 984-1001.

⁴⁵ Serrano Sandra y Vázquez, Luis Daniel, *Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad. Apuntes para su Aplicación Práctica*, en Salazar Ugarte, Pedro (coord.) *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos. Un Nuevo Paradigma.*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2011, pp. 135-165.

Continuando con el análisis de la reforma al artículo primero Constitucional, resulta importante mencionar el hecho de que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, y que derivado de ello, ahora existe una exigencia y obligatoriedad hacia las autoridades pertenecientes al Estado para que prevengan, investiguen, sancionen y reparen las violaciones a los derechos humanos.

Desde nuestro punto de vista, es el párrafo más importante de artículo en comento, porque es aquí donde se rescata el verdadero espíritu de los derechos humanos y donde se le da un verdadero sentido a la existencia de la figura del Estado, porque a través de ello, se pretende que el Estado trabaje y sirva en beneficio del gobernado, dejando de lado posicionamientos políticos e intereses partidistas que no benefician a la población.

De igual forma, podríamos estar ante la verdadera cultura jurídica, en donde el gobernado, por fin legitime a sus autoridades en el ejercicio del poder público, ya no sólo derivado de un proceso electoral en el que, una vez obtenida la representación del gobernado, se olvidan de ellos para servirse a sí mismos, porque ahora si se ejerciese una verdadera labor de servicio público, con bases éticas y morales perfectamente establecidas.

Estamos entonces ante el verdadero ideal de la democracia, el poder exigir al Estado, la salvaguarda de los derechos del gobernado, por encima de cualquier obligación contenida en la propia Constitución, si logramos establecer ese ideal, podemos comenzar a observar cambios dentro de la propia sociedad, en donde la simbiosis que generan entre Estado y población trabaje de manera ordenada, como una maquinaria perfectamente aceiteada, respetando derechos y cumpliendo obligaciones.

Siguiendo en esa misma línea, tenemos entonces que la obligación del Estado radica en promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de sus gobernados, para poder hablar de la aplicabilidad de un verdadero paradigma constitucional en nuestro país.

El respeto a los derechos humanos del gobernado por parte del Estado, constituye una cuestión básica, desde la idea simple y sencilla de que basta con que no haga nada el Estado que ponga en riesgo los derechos de sus gobernados para estar en una postura cómoda, no hacer lo que no le está estrictamente permitido, como comienzo a esa obligación de respetar, salvo los casos extremos en donde se tengan que suspender los derechos de los gobernados, situación que para el presente trabajo, no aplica por las consideraciones de derecho que más adelante veremos.

Ahora bien, también tiene el Estado la obligación de proteger los derechos de sus gobernados, no solamente en situaciones entre particulares, sino incluso en casos en donde intervenga una autoridad, ya sea ejecutiva, legislativa o judicial y en sus tres niveles de gobierno, que ponga en riesgo o vulnere los derechos del gobernado para que nazca la obligación del Estado de intervenir.

Si tomáramos como referencia la teoría de las obligaciones, estaríamos ante una obligación de hacer de la autoridad, de protección, generando con ello una conducta positiva del Estado a favor de su gobernado.

Pero lo anterior queda incompleto sino tiene el Estado la obligación de garantizar el cumplimiento de los derechos del gobernado, porque en cuanto se le solicite, es decir, los derechos estar para que no solo existan en el papel de la constitución sino para verdaderamente ser aplicados, lo que se puede presumir como la obligación del Estado mexicano de adaptar sus leyes internas acorde a los estándares internacionales para cumplir cabalmente con lo indicado tanto por su Constitución como por la Corte Interamericana.

Por lo que resulta imperante el modificar las leyes de nuestro país, pero más importante que eso, resulta también la obligación de acabar con prácticas violatorias de los derechos consagrados en la Constitución, por parte de la Administración Pública, legisladores y jueces y magistrados, pues deben de hacerse extensivos los derechos hacia las leyes que deriven de esos derechos e incluso de principios constitucionales.

1.4.3 LOS ACTOS PREVENTIVOS, SU CONCEPTUALIZACIÓN, APLICABILIDAD Y JUSTIFICACIÓN

La aplicabilidad de los actos preventivos dentro del derecho tributario y su afectación tanto a lo fiscal como a lo aduanero es llevada a cabo por la autoridad con el propósito de salvaguardar los intereses económicos del Estado mexicano.

Estos actos preventivos pueden ser considerados como medidas de apremio, provisionales o medidas cautelares, incluso entre estas existe su complejidad en cuanto a su significado y alcance.

Evidentemente ha sido reconocido el poder sancionador de la Administración Pública dentro del derecho administrativo sancionador, nos dice la Maestra Margarita Lomelí, que, como medio de ejercer la acción directa o de oficio, de la administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines y derivado de la soberanía misma del poder público, es una institución que tiene de carta de naturaleza en la teoría y en la práctica del derecho administrativo moderno, por lo que en la doctrina y en la jurisprudencia no existe ya discusión respecto del poder sancionador de la administración, incluida la facultad de castigar, infraccionar dentro de las leyes administrativas⁴⁶.

Pero si bien es cierto que ya se tiene reconocida la facultad que tiene la autoridad administrativa de sancionar, es evidente que esta debe de desarrollar todas sus actuaciones, con la premisa de apegarse y respetarse los derechos del contribuyente y, aún más, los derechos fundamentales del gobernado, evitando, dice Reyes Vera⁴⁷, en todo momento, acciones de molestia e innecesarias.

Nuestro Máximo Tribunal, define a las medidas de apremio dentro del análisis realizado en la Contradicción de Tesis 237/2010, suscitada entre el Cuarto y Décimo Tercer Tribunales Colegiados en materia civil del primer Circuito, con la

⁴⁶ Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, 5ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 267.

⁴⁷ Reyes Vera, Ramón, "Los derechos humanos y la seguridad jurídica", *Revista Derechos Humanos, CODHEM*, Toluca, México, No. 37, Mayo/Junio, 2008, pp. 93-97.

ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz⁴⁸, como aquellas medidas que constituyen los instrumentos jurídicos mediante los cuales el órgano jurisdiccional puede hacer cumplir sus determinaciones de carácter procedimental, las cuales, pueden consistir en amonestación, multa, auxilio de la fuerza pública, cateo y arresto administrativo, entre otras.

La imposición de este tipo de medidas, surge de la necesidad de contar con alguna herramienta para que los titulares de los órganos jurisdiccionales estén en aptitud de hacer cumplir sus determinaciones, es decir, que sus mandatos sean obedecidos, dado el carácter de autoridad con que aquéllos se encuentran investidos.

Pero dicha imposición, debe de estar bien establecida en leyes que las contemplen, y que a través de ellas se induzca al cumplimiento de sus obligaciones por parte del contribuyente, que sean claras y precisas, esto como lo hemos dicho, respetando los derechos del contribuyente y evidentemente, también sus derechos fundamentales, para que el contribuyente cumpla con lo necesario, pague lo justo, de manera proporcional y equitativa y no se lesionen, en ambos sentidos, ni el interés del Estado, ni los derechos del gobernado.

Dentro del análisis de la contradicción de tesis mencionada con anterioridad se destaca que las referidas medidas de apremio sólo pueden ser aplicadas, cuando exista un desacato a un mandato judicial que tenga que ver directamente con la tramitación del proceso; por tanto, debe quedar establecido que la imposición de una medida de apremio queda excluida tratándose de alguna decisión judicial que tenga que ver con lo que se resolverá respecto al fondo de un asunto, nos dice Lomelí Cerezo:

1. La existencia de una determinación, justa y fundada en derecho, que deba ser cumplida por las partes, o por alguna de las personas involucradas en el litigio.

⁴⁸ Tesis 1a./J. 94/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, p. 109.

2. La comunicación oportuna, mediante notificación personal al obligado con el apercibimiento de que, de no obedecerla, se le aplicará una medida de apremio precisa y concreta.
3. Que conste o se desprenda de autos la oposición o negativa injustificada del obligado a obedecer el mandamiento judicial, es decir, que el incumplimiento sea realmente un acto u omisión ilícitos⁴⁹.

Se les dice también medida cautelar, aunque no nos aparece adecuada la distinción que se han hecho entre medidas cautelares y medidas provisionales, provisorias o de urgencia, todas ellas características de aquellas. Esto es que no responden, a nuestro juicio a una distinción científica⁵⁰.

Tenemos entonces que esas medidas de apremio son instrumentos jurídicos con los cuales se pretende hacer de manera coactiva, que el particular cumpla con sus obligaciones, pero bajo ciertos parámetros definidos por la ley, no de manera arbitraria y sin límites.

Pero por otro lado, cabe explicar la característica de ser *ad cautelam* de dichas medidas, la naturaleza de estos actos o medidas, resulta ser la precaución y reserva con el proceder de las cosas, la prevención de evitar un riesgo, daño o peligro que pueda dificultar la realización de eventos subsecuentes. Se puede tener la idea de anticiparse a lo que está por venir.

El propósito perseguido con esta institución de apremio, es el de dotar al juzgador de un instrumento sencillo, ágil, inmediato y directo, para que pueda emprender una actuación encaminada al vencimiento de la resistencia al cumplimiento de las obligaciones que resulten a los sujetos vinculados a un procedimiento judicial, antes de ocurrir ante diferentes autoridades en otras instancias o procesos.

⁴⁹ Lomelí Cerezo, Margarita, *op. cit.* p. 50.

⁵⁰ Morello, Augusto Mario y Enrique Véscovi, “La eficacia de la justicia. Valor supremo del procedimiento en el área de la cautela”, *Revista Uruguaya de Derecho Procesal*, Uruguay, Núm. 4, 1984, p. 543.

Para el procesalista italiano Piero Calamandrei, considera que la más adecuada denominación es la de providencia cautelar, porque se distingue por sus propios caracteres de todas las otras providencias jurisdiccionales. Nos continúa diciendo que un carácter distintivo de las providencias cautelares es su provisoriedad, o sea, la limitación de la duración de los efectos propios de estas providencias. Las mismas difieren de todas las otras providencias jurisdiccionales no sólo por la cualidad de sus efectos, sino por una cierta limitación en el tiempo de los efectos mismos⁵¹.

Este punto resulta importante, pues la temporalidad de las medidas puede no ser mucho, pero los efectos que producen dentro de las materias objeto de estudio, sí son de difícil reparación o en algunos casos, de imposible reparación, ya en tanto se resuelve lo jurisdiccional.

Pero al respecto también argumenta Calamandrei, que la necesidad de hacer las cosas pronto, choca con la necesidad de hacerlas bien: a fin de que la providencia definitiva nazca con las mayores garantías de justicia, debe de estar precedida del regular y mediato desarrollo de toda una serie de actividades para el cumplimiento de las cuales es necesario un periodo, frecuentemente no breve, de espera, pero esta mora indispensable para el cumplimiento del ordinario *iter procesal*, ofrece el riesgo de convertir en prácticamente ineficaz la providencia definitiva, que parece destinada, por deseo de perfección, a llegar demasiado tarde, como la medicina largamente elaborada para un enfermo ya muerto⁵².

Las providencias cautelares representan una conciliación entre las dos exigencias, frecuentemente opuestas, de la justicia: la de la celeridad y la de ponderación; entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien pero tarde, las providencias cautelares tienden, ante todo, a hacerlas pronto, dejando que el problema de hacerse bien o mal, esto es, de la justicia intrínseca de la providencia,

⁵¹ Calamandrei, Piero, *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, trad. Santiago Sentis Melendo, 1945, p. 31-37.

⁵² *Idem*.

se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación, en las reposadas formas del proceso.

Y eso es precisamente lo que se pretende evitar que siga sucediendo con el uso y la implementación de los actos preventivos o medidas de apremio, en la materia fiscal y aduanera, pues si bien es cierto, el contribuyente cuenta con medios de defensa y que en algunos casos le pueden favorecer o no, la repercusión del daño causado y los derechos fundamentales violentados a su persona, con la impartición de justicia administrativa como la medicina para el contribuyente, le llega cuando ya se encuentra muerto, parafraseando la analogía de Calamandrei.

Recordemos que el derecho fiscal y aduanero se encuentran dentro de la clasificación de derecho público, en donde se da la relación de supra-subordinación entre el Estado y sus órganos de gobierno y la población, como lo hemos detallado en el Capítulo I, luego entonces, la implementación de las contribuciones y los procedimientos para su obtención devienen de manera unilateral, pero ello no implica que el estado soberano, actúe fuera de los límites que el derecho le exige.

Dino Jarach nos indica: que el poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos y los exige, es una manifestación de fuerza del Estado mismo. Pero en el Estado Constitucional moderno, dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico⁵³.

Este poder fiscal no sólo abarca el simple derecho de cobrar las contribuciones, sino de cobrarlas por la fuerza, y en caso de incumplimiento de los obligados para cubrir las, aplicar las medidas que le constriñan a hacerlo, para exigir dicho cumplimiento.

Retomando el Estado de derecho planteado por el garantismo, estas medidas deben ajustarse a derecho, pues no debe haber discrecionalidad absoluta de la autoridad, el legislador establece límites al momento de llevar a cabo el proceso legislativo de la ley, y la autoridad, en este caso administrativa, debe

⁵³ Jarach, Dino, "El hecho imponible", *Revista de Jurisprudencia*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, t. I, 1943, p.23.

aplicarla adecuadamente a su arbitrio y actuar, pero dentro de dichos límites legales⁵⁴.

Antes de introducirnos al análisis internacional de las medidas de apremio o provisionales que se encuentran dentro del derecho mexicano son meramente aplicables en su mayoría al derecho penal, recordar que estamos ante una situación de derecho fiscal y aduanero, en donde los propios doctrinarios insisten en no mezclar las ramas del derecho, pese a que se considera que si existe una relación dentro de dichas ramas en cuanto a conceptos, aplicación metodológica y razonamientos jurídicos.

Las medidas de apremio del derecho procesal interno, implican que ya estemos ante el desarrollo procedimental, no de manera previa, estas medidas se establecieron, según el ex presidente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Antonio Augusto Cancado Trindade, para salvaguardar la eficacia de la propia función jurisdiccional, la acción cautelar garantiza no directamente el derecho subjetivo *per se*, sino más bien la actividad jurisdiccional.

Sin embargo, hay un formalismo jurídico del que no se han podido liberar estas providencias, pues toman el proceso como un fin en sí mismo, y no como un medio para la realización de la justicia, es decir, que a través de las medidas cautelares se pretende resolver el proceso, y no dejar que sea la justicia la que determine la situación planteada.

Ahora bien, el actuar de la autoridad se encuentra limitado por la propia ley, si bien es cierto el contribuyente tiene la obligación constitucional de contribuir al gasto público, en el caso de que el sujeto pasivo no cumpla con dicha obligación la ley contempla los medios sancionatorios prudentes para tal situación, de manera inicial, con las infracciones que contempla el Código Fiscal de la Federación, para la materia fiscal y la propia Ley Aduanera, en lo que respecta a la materia aduanera, así como de ser procedente, la materialización del tipo penal de la evasión fiscal o

⁵⁴ Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1981, p. 380.

contrabando, por lo que un acto preventivo se encuentra al margen exterior de lo que la propia ley establece.

La situación que resulta perceptible es que la autoridad ya está sancionando sin establecer un procedimiento, ya está sancionando sin hacerlo del conocimiento del contribuyente, ya está sancionando sin darle oportunidad al contribuyente de defenderse, sin saber de qué se le acusa y como resultado, tenemos un momento de mayor gravedad, la afectación a los derechos fundamentales de los contribuyentes, y al momento de analizar la parte legal, incluso encontramos una confusión entre lo que dice la norma y el actuar de la autoridad.

Ahora, para que un sistema fiscal funcione con estas características, es necesario que la observancia de las obligaciones tributarias se realice con los requerimientos y medidas establecidas por las leyes, podemos partir con el hecho de que el obligado cumpla de forma espontánea y oportuna con sus obligaciones, tanto como que la autoridad realice la detección, vigilancia, persecución y cobro de los tributos de manera legal, incluyendo las medidas de apremio.

Hemos manifestado la importancia de generar un cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, pero para ello, resulta indispensable para el estado mexicano, contar con una Hacienda Pública y administración recaudadora que le facilite al causante el entendimiento de sus obligaciones, reforzado por el legislador y la redacción de normas tributarias entendibles.

Pero también estamos de acuerdo en la importancia de contar con medios que hagan o que inviten al gobernado a cumplir con sus obligaciones de manera voluntaria, así como las consecuencias jurídicas de su omisión y posterior sanción, pero respetando el Estado de derecho dentro del garantismo.

Por lo que consideramos, que la obligación tributaria, no justifica la violación de los derechos fundamentales del gobernado contribuyente.

1.5 BREVE INTRODUCCIÓN AL DERECHO ADUANERO MEXICANO

México es rico en historia relativa al comercio, tanto dentro de sus fronteras como al exterior a lo largo de la historia, desde el intercambio que se llevaba a cabo entre los aztecas y los pueblos circunvecinos a través del trueque, pasando por la

Nueva España con el intercambio entre ésta y España y otros países de Europa, hasta la época actual, en donde México tiene actualmente signados 12 Tratados de Libre Comercio con 46 países, 32 Acuerdos para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones con 33 países y 9 Acuerdos en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración.

Por lo que la materia aduanera resulta de suma importancia y trascendencia tanto desde la perspectiva económica como en el aspecto tributario, ya que, a lo largo de la historia, el intercambio de mercancías se ha caracterizado por llevar adherido el pago de tributo, por lo que en México tenemos tributos que se pagan al comercio exterior.

En lo que va del ejercicio fiscal 2023, los números en cuanto a la recaudación por concepto de contribuciones de comercio exterior son perceptibles en el portal de la Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicano, tanto por Impuesto General de Importación, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, entre otros.



Para continuar con ese orden de ideas y comprender a nuestro derecho aduanero, resaltaremos varios postulados que determinan su actuar y función dentro de universo jurídico y su estrecha relación con la materia fiscal.

- El derecho aduanero lo regula un ente administrativo.

Dentro de nuestro marco jurídico, ese ente administrativo es la aduana. La aduana durante muchos años perteneció a la Administración General de Aduanas

(AGA), perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que hasta éste año, se desincorporó del SAT para que, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 14 de julio del 2021, se creará la Agencia Nacional de Aduanas de México, también como órgano desconcentrado de la SHCP, comenzando operaciones el 1 de enero del 2022 bajo las órdenes del ejército mexicano y la marina.

Dentro de sus atribuciones encontramos:

a) Principales. - dentro de las que señalaremos la fiscal, la económica y la social, donde sólo resaltamos la fiscal para objeto del presente trabajo.

- Actividad fiscal. - esta función la cumple el Estado cuando su objetivo consiste en la simple recaudación de las contribuciones al comercio exterior, como una forma de obtener ingresos para cumplir sus fines.

b) Secundarias. - dentro de las que señalaremos la higiene, vigilancia, financiera e internacional.

Actualmente, contamos con 50 aduanas por las que llevamos el intercambio de mercancías, pero también el tránsito de personas hacia el territorio nacional o bien, desde el territorio nacional al extranjero.

Las aduanas las clasificamos en tres grupos:

a) Aduanas fronterizas: contamos con 21 aduanas fronterizas ubicadas, 19 de ellas en la frontera norte y 2 en la frontera sur

b) Aduanas marítimas: tenemos 17 aduanas marítimas, 8 en el litoral del pacífico y 9 en el litoral del Golfo de México.

c) Aduanas interiores: contamos con 12 aduanas al interior del país.

➤ El derecho aduanero regula la entrada, salida y tránsito de mercancías en el territorio nacional.

En nuestro país, eso se regula a través de la figura de los regímenes aduaneros que contempla nuestra Ley Aduanera, los cuales son:

1. Definitivo
 - a) importación
 - b) exportación
2. Temporal
 - a) importación
 - i) para el retorno de la mercancía en el mismo estado
 - ii) elaboración, reparación y transformación bajo programa de maquila
 - b) exportación
 - i) para el retorno de la mercancía en el mismo estado
 - ii) elaboración, reparación y transformación
3. Depósito fiscal
4. Tránsito
 - a) interno
 - b) internacional
5. Elaboración, reparación y transformación en recinto fiscalizado
6. Recinto fiscalizado estratégico

➤ El derecho aduanero también regula las formas en que son introducidas extraídas y transportadas las mercancías de comercio exterior a través de la figura de los tráficos aduaneros.

Siendo éstos los siguientes:

1. Marítimo. - Altura, cabotaje y mixto
 - Altura: puerto nacional a uno extranjero – extranjero a uno nacional
 - Cabotaje: tránsito de mercancías de un puerto nacional a otro nacional, pero del mismo litoral
 - Mixto: extranjero-nacional-nacional (del mismo litoral) o nacional-nacional-extranjero o bien dos puertos nacionales, pero de distinto litoral, pasando por un puerto extranjero
2. Aéreo
3. Terrestre
 - Carretero
 - Ferroviario

- A pie
- 4. Fluvial: ríos, lagos, lagunas, presas.
- 5. Postal: SEPOMEX marítima, aérea, terrestre
- 6. Otros medios de conducción: ductos, semiductos, cables, tubos.

➤ El derecho aduanero regula a los sujetos que participan dentro del comercio exterior, estableciendo a cada uno de ellos sus facultades, obligaciones, derechos y responsabilidades según sea el caso.

Como ya lo mencionamos con párrafos anteriores, la verificación, regulación, control y recaudación de lo relativo al derecho aduanero, lo lleva a cabo la autoridad aduanera, a la que al igual que en la materia fiscal, se le conoce como sujeto activo.

Por otro lado, tenemos a los diferentes sujetos pasivos, los cuales, dentro del comercio exterior, son varios y cada uno desempeña labores diferentes, como, por ejemplo:

- I. El importador
- II. El exportador
- III. El agente aduanal
- IV. La agencia aduanal
- V. El transportista
- VI. El representante legal

Todo lo anterior resulta importante mencionarlo para poner en contexto las diversas situaciones dentro del derecho aduanero en las cuales participa la autoridad aduanera y consideramos que puede violentar los derechos fundamentales consagrados a favor del gobernado.

CAPÍTULO 2
LA NORMATIVIDAD DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL DERECHO
MEXICANO

2.1 Aspectos jurídicos de lo Fiscal y Aduanero.....	62
2.2 Existencia y aplicabilidad jurídico-constitucional de la obligación contributiva.....	63
2.3 La incorporación y obligatoriedad de los Derechos Fundamentales con relación al Sistema Normativo Mexicano.....	65
2.3.1 La presunción de inocencia, la existencia en la Convención Americana de Derechos Humanos y en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su observancia obligatoria.....	75

CAPÍTULO 2

LA NORMATIVIDAD DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL DERECHO MEXICANO

2.1 ASPECTOS JURÍDICOS DE LO FISCAL Y ADUANERO

México, es uno de los países que llevan a cabo operaciones de comercio exterior desde una posición geográfica sumamente importante, por un lado, por la cercanía con Estados Unidos y Canadá, como países económicamente estables, pero también al tener salida por sus dos litorales, el del Pacífico y el del Golfo, le permite llevar a cabo el intercambio de mercancías hacia Europa y también hacia el continente asiático.

Aunado a lo anterior, se ha posicionado durante décadas como el país económicamente más estable de toda la parte de América Latina, países con los cuales también lleva a cabo operaciones de comercio exterior, sin olvidar mencionar que también tiene socios comerciales en Oceanía y en el Medio Oriente.

Pero el ejercicio del comercio exterior en México se encuentra sujeto a las disposiciones de carácter fiscal de nuestro país, además de algunas leyes federales específicas de la materia, reglas que emite la autoridad y por supuesto, tratados de libre comercio de los que nuestro país forma parte.

Por lo que tanto el derecho fiscal como la materia de derecho aduanero, serán las encargadas de regular tanto el pago correcto de las contribuciones, como el correcto intercambio de mercancías que ingresan al territorio nacional, que salen o que transitan por él.

Es por ello, que el marco jurídico mexicano es de vital importancia para ejercer nuestra libertad de comercio, pero también para conocer las diferentes obligaciones establecidas en ley en temas tributarios, para lo cual haremos un breve repaso por dichas disposiciones jurídicas, para poder comprender mejor tanto el actuar del contribuyente y sujeto de comercio exterior, como de la autoridad encargada de la verificación en el cumplimiento de sus obligaciones.

2.2 EXISTENCIA Y APLICABILIDAD JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA

Como ya ha quedado establecido, la obligación tributaria del contribuyente descansa en el contenido de nuestra Constitución Política.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Evidentemente a las materias fiscal y aduanera, les une el mismo propósito recaudatorio⁵⁵, por ello es importante saber que la obligación de contribuir al gasto público, también afecta a la materia aduanera, sólo que es importante mencionar, que dicha materia aduanera es de rango federal, por lo que siempre tendrá la obligación de contribuir a la federación y de manera excepcional, a través de la firma de convenios de colaboración con las entidades federativas, van a poder éstas llevar a cabo la verificación de los tributos en materia de comercio exterior.

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos,

⁵⁵ Moreno Yebra, Felipe, "La relevancia del Derecho Aduanero en la actividad financiera del Estado: Reflexiones", *Revista Electrónica Nova Scientia*, Número 14, volumen 7, 2007, pp. 560-576.

artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Este artículo refuerza lo mencionado con anterioridad, la facultad privativa de la federación en lo que corresponda al comercio exterior, por lo que la imposición de los aranceles a las mercancías que se importa, exporta o transita por territorio nacional, será la federación la que lleve a cabo la imposición de su gravamen.

Asimismo, podrá establecer una ley que contenga las tarifas aplicables a las mercancías de comercio exterior, en este caso es la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, así como llevar a cabo la creación de lo que conocemos como Regulaciones y Restricciones no Arancelarias⁵⁶.

Resulta muy interesante observar que fue con la incorporación de México a los mercados internacionales a través de los tratados, y que es cuando el artículo 131 de nuestra Carta Magna, toma fuerza, relevancia para nuestro derecho, ligando a la obligación fiscal interna, con la que se lleva a cabo en el ejercicio del comercio exterior y el pago de las contribuciones.

Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

⁵⁶ Guillén Romo, Héctor, "México: de la sustitución de importaciones al nuevo modelo económico", *Revista Bancomext*, volumen 63, número 4, julio 2013, pp. 34-60.

Aquí toma importancia todo lo manifestado en el capítulo anterior relativo a los tratados que celebra nuestro país, porque en primer término podríamos pensar en los tratados de libre comercio de los que México es parte y si, efectivamente, forman parte de la norma jurídica que regula al comercio exterior y al derecho aduanero.

Pero no solamente estamos ante la presencia de tratados comerciales, también debemos de considerar a los tratados que versan sobre intercambio de información financiera, de doble tributación, de lavado de dinero, sobre normas del derecho laboral, en materia de medio ambiente, de propiedad intelectual y por supuesto, de derechos humanos, que más adelante analizaremos.

Estos preceptos nos dejan clara la obligación tributaria que existe para los mexicanos, que contribuyen a la acumulación del gasto público para que sean cubiertas las necesidades del Estado mexicano, tanto en lo social, como en lo político y lo administrativo.

2.3 LA INCORPORACIÓN Y OBLIGATORIEDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CON RELACIÓN AL SISTEMA NORMATIVO MEXICANO.

Con la incorporación a nuestro sistema jurídico del paradigma de los derechos humanos, nos dice la Doctora Ríos Granados, también en la materia fiscal⁵⁷ se tiene que observar al momento de proteger y garantizar al gobernado sus derechos, ya veremos que, si bien es cierto, tenemos las obligaciones claras en materia fiscal y de comercio exterior, no puede la autoridad dejar de voltear hacia los derechos humanos de su población y aplicarlos o verificar que no se trasgredan.

Partimos de la importancia creada por dicha reforma constitucional a la que nos hemos referido en el 2011, y de cómo se ha incorporado a nuestro marco

⁵⁷ Ríos Granados, Gabriela, *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, pp. 2339-2368, consultable en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf>

jurídico de manera obligatoria la observancia del principio *pro persona*, reforzado también, con los tratados o acuerdos internacionales de los que México es parte, por ejemplo, en el artículo 29 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, o bien, agregamos también, el artículo 5 del Pacto Internacional de derechos civiles y políticos.

De manera simplificada, el principio *pro persona*, busca que la interpretación y aplicación de normas lleve la protección eficaz de las personas, atendiendo al mismo tiempo a la naturaleza específica de los derechos humanos⁵⁸.

Consideremos los siguientes artículos constitucionales:

Capítulo I. Los Derechos Humanos y sus garantías

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

...

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.

Se incorpora el garantismo de los derechos fundamentales en la Carta Magna, coincidente con lo que se establece en los artículos 1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁵⁹, con lo que el Estado mexicano cumplió con

⁵⁸ Medellín Urquiaga Ximena, *Principio Pro Persona*, México, SCJN-UN-CDHDF, 2013, p. 97.

⁵⁹ Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos. 1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en

el mandato de sentencia que se menciona por el caso Radilla Pacheco vs. México que ya mencionamos.

Como ya se mencionó, el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ha sido considerado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como la base normativa de los principios específicos de interpretación de todos los derechos reconocidos en este tratado:

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

a) Permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;

b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;

c) Excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno,

ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. 2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano. Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

https://www.cndh.org.mx/sites/default/files/doc/Programas/TrataPersonas/MarcoNormativoTrata/InsInternacionales/Regionales/Convencion_ADH.pdf

d) *Excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza*⁶⁰.

Otra disposición a considerar es lo que señala el artículo 5 Constitucional:

Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Dentro de nuestro marco constitucional, nos encontramos con el derecho a la libertad de trabajo, industria, comercio o profesión, es decir, nos podemos dedicar a lo que cada uno quiera en el ejercicio libre de ese derecho, nuestra Carta Magna nos pone únicamente una condicionante, la licitud.

Por lo que no podemos dedicarnos a todo aquello que sea considerado contrario a las disposiciones normativas de nuestro país, como el tráfico de armas, de drogas, de órganos humanos, a la explotación sexual, contrabando, etc.

Pero la parte final de ese párrafo primero contiene un enunciado que consideramos robustece de manera importante la hipótesis planteada en el presente trabajo, como el hecho de que no nos puedan privar del fruto de nuestro trabajo sino es mediante resolución judicial, en ningún momento se le da facultad o atribución a la autoridad administrativa de privar del fruto del trabajo al gobernado, tenemos que analizar a fondo y en conjunto dicha situación.

⁶⁰ *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, aprobada y suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica, 22 de noviembre de 1969.

Por lo que, antes de continuar con el análisis, recordemos que la Constitución contempla principios y derechos de carácter fundamental⁶¹, como se ha reconocido a los derechos sociales, económicos, políticos, de educación, etc.

Ahora bien, continuemos con el 14 constitucional, primer párrafo:

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Aquí es preciso puntualizar en cada uno de los párrafos sus respectivas situaciones, por ejemplo, en el primer párrafo, es importante establecer que en la materia fiscal y por su relación tan íntima sigue su suerte la materia aduanera, la retroactividad a la que hace alusión dicho numeral en comento, no es posible aplicarla.

Lo anterior es así, por el hecho de que las contribuciones se causan en el momento en que se dan las situaciones de hecho o de derecho que las propias leyes fiscales prevean, por lo que no es posible aplicar la retroactividad ni en perjuicio ni en beneficio, si no nos tenemos que remontar a la ecuación de tiempo y espacio que haya estado vigente en el momento.

En materia aduanera aplica de la misma manera, las situaciones reguladas por la Ley Aduanera tienen delimitado su momento de causación, en términos del artículo 56⁶² de dicha ley, por lo que no es posible aplicar la retroactividad de la ley ni en perjuicio ni en beneficio alguno.

⁶¹ Vela Peón, Antonio Alberto, "Derechos humanos y Tributación en México", *Semana Fiscal: Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación actual*, vol. XXII, México, Colegio de Contadores de México, 2012, p. 11.

⁶² Artículo 56 Ley Aduanera vigente: Las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en las siguientes fechas: I. En importación temporal o definitiva; depósito fiscal; y elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado: **a)** La de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte

Continuando con el artículo 14 Constitucional, el segundo párrafo, ha sido tratado en innumerables ocasiones por diversos estudiosos del derecho, en donde vale la pena observar que la materia fiscal y aduanera sigue un camino distinto, porque quien primero comienza a determinar situaciones sancionatorias, es la autoridad administrativa.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Pero que dicha autoridad administrativa ya priva de sus propiedades, posesiones o derechos a los sujetos dentro del comercio exterior, que si bien es cierto tienen los medios de defensa establecidos en ley, las consecuencias dentro del tiempo y espacio ya están surtiendo sus efectos, como el privar de una cuenta bancaria al gobernado, suspenderlo del padrón de importadores impidiéndole el ejercicio libre del comercio, desconociendo las operaciones y embargando mercancías bajo una simple presuntiva de la autoridad.

El siguiente será el artículo 16 constitucional:

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la

las mercancías al puerto al que vengán destinadas. **b)** En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional. **c)** La de arribo de la aeronave que las transporte, al primer aeropuerto nacional. **d)** En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, fronteras o por aire. **e)** En la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono.

oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.

Ahora bien, podemos llevar a cabo una distinción entre un acto privativo y un acto de molestia, los primeros los podemos entender como aquellos que producen un efecto de disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho, mientras que los segundos, también trae como consecuencia una afectación en la esfera jurídica del gobernado, sólo restringen de manera provisional o preventiva el goce del derecho.

Por lo que, para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, lo que queremos decir es, depende de si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional⁶³.

El problema que observamos en los actos de molestia es que deben de cumplir con lo establecido en el artículo 16 de la Constitución en cuanto a la debida fundamentación y motivación del acto de molestia, llevado a cabo mediante mandamiento por escrito bajo una causa legal de su proceder, cosa que en la materia aduanera dista mucho de la realidad, la autoridad aplica primero la máxima de primero sanciono y luego aviso.

En cambio, si nos referimos a lo establecido en el artículo 14, tenemos que observar si el acto será definitivo y con ello se produce un acto privativo en términos constitucionales, por lo que se requerirá de una audiencia previa.

Nos dice la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la obligación de respetar al particular, el derecho a defenderse en contra de un acto del Estado no surge de la materia en que éste se realiza, sino del carácter privativo de aquél, de su libertad, propiedades o derechos, bajo el siguiente rubro:

AUDIENCIA. LAS AUTORIDADES DEBEN RESPETAR ESA GARANTÍA EN CUALQUIER MATERIA, INCLUYENDO LAS SEÑALADAS EN EL TERCER

⁶³ Tesis P./J. 40/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, p. 5.

PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 27 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, CUANDO IMPONGAN MODALIDADES A LA PROPIEDAD PRIVADA POR LAS QUE SE PRIVE DEFINITIVAMENTE AL GOBERNADO EN LOS DERECHOS DE USO, GOCE O DISPOSICIÓN DE LA PROPIEDAD⁶⁴.

De manera que para decidir sobre la aplicabilidad o no de la garantía de audiencia (que se presume exigible solo tratándose de actos privados), debe advertirse la finalidad que con el acto persiguen las autoridades (privación o molestia provisional).

Luego entonces, tratándose de medidas cautelares no rige el derecho de previa audiencia, porque no constituyen actos de privación sino de molestia⁶⁵.

Pese a todo lo anterior, es preciso manifestar que la autoridad administrativa, ya en la vida real, no lleva a cabo el cumplimiento de los requisitos del acto de molestia al momento de que sanciona al contribuyente según ella, bajo el argumento de que son actos preventivos, pero que resultan de imposible reparación.

Pero para la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha manifestado que las llamadas “garantías judiciales” contempladas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no deben de ser limitativas a los eventos judiciales como lo manifiesta nuestro Alto Tribunal, pues se puede apreciar que la titularidad del derecho consagrado en el artículo 8, numeral 1, es para toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter⁶⁶.

Es decir, cualquier persona puede defenderse ante los actos de cualquier órgano estatal, sea este administrativo sancionatorio o judicial, que versen sobre la

⁶⁴ Tesis 2a LXIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, p. 340.

⁶⁵ Tesis P./J. 21/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, p. 8.

⁶⁶ Convención Americana sobre Derechos Humanos, *op. cit.* p. 68.

materia fiscal, bajo una interpretación amplia, por lo que debe de seguir las mismas consideraciones del debido proceso que en la materia penal.

En ese sentido, La Corte Interamericana se ha manifestado en cuanto a la interpretación del concepto de “juez o tribunal competente”⁶⁷, en el sentido de hacerlo extensivo a cualquier autoridad, sea administrativa, legislativa o judicial, toda vez que a través de sus resoluciones determina derechos y obligaciones de las personas.

En este sentido, sólo nos queda agregar, que la propia Convención Americana sobre Derechos Humanos, contempla en su artículo 29, lo siguiente:

Artículo 29. Normas de Interpretación

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) permitir a alguno de los Estados parte, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;*
- b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados parte o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados;*
- c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática y representativa de gobierno, y*
- d) excluir o limitar el efecto que pueda producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos de la misma naturaleza.*

⁶⁷ Caso Claude Reyes y otros vs. Chile, sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 118, p. 74, consultable en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_151_esp.pdf y Caso Barbani Duarte y otros vs. Uruguay, sentencia de 13 de octubre de 2011, párr. 118, p. 180, consultable en: https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_234_esp.pdf. Al respecto, ver asimismo, voto disidente del juez Eduardo Vio Grossi, voto concurrente del juez Diego García Sayán, voto concurrente de la jueza Margarete May Macaulay y voto concurrente de la jueza Rhadys Abreu Blondet.

Retomemos un poco el artículo 14 Constitucional para agregar lo relativo al tercer párrafo, pues también tiene implicaciones en la materia fiscal y aduanera:

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Lo consideramos importante aclarar la importancia de este párrafo desde la perspectiva interpretativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que argumenta la importancia de la tipicidad aplicable a la materia administrativa, consultable al rubro:

TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS⁶⁸.

Es un tema de suma importancia, pues regularmente nos dicen que no confundamos la materia penal con la materia tributaria e incluso en estos casos, agregando a la materia aduanera, porque son materias distintas. Pero eso lo tenemos más que claro, pero a la hora en que se interpreta la ley, la SCJN lo hace en ese sentido, empatando cuando es procedente a las leyes de diferentes materias.

El caso que nos ocupa lo demuestra, pues el derecho administrativo sancionador también debe de aducir al principio de tipicidad, aquel que normalmente es referido a la materia penal, se debe de hacer extensivo a las infracciones y sanciones administrativas, por lo que debe de encuadrar exactamente la hipótesis normativa previamente establecida en ley.

Por último, debemos de considerar lo que nos expresa el artículo 29 Constitucional, el cual, analizaremos sin reproducir su totalidad para evitar reproducciones innecesarias, por lo que tocaremos básicamente la restricción de los derechos fundamentales y sus garantías.

⁶⁸ Tesis P./J. 100/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

En el párrafo primero, la restricción a los derechos y a las garantías no contempla que pueda hacerse bajo la presunción de la autoridad en cuanto a los actos fiscales de dar, hacer o no hacer por parte del contribuyente.

En cuanto al segundo párrafo, se contemplan la no restricción ni suspensión de los derechos y las garantías, para el caso que nos ocupa, nos resulta importante señalar el de personalidad jurídica, el de legalidad ni las garantías judiciales.

Por último, el tercer párrafo, habla de que toda restricción o suspensión debe de estar debidamente fundada y motivada en términos de la propia Constitución (Artículo 16), situación que tampoco sucede en la materia fiscal ni en la materia aduanera, es decir, en ningún momento se le informa al contribuyente de que, al aplicar los actos preventivos, la autoridad llevará a cabo de manera fundada y motivada la restricción o suspensión de los derechos y garantías del gobernado.

Esto encuentra su similitud con el Artículo 27 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues contempla también los casos en que pueden suspenderse las garantías, la no autorización de suspensión de los derechos coincidentemente mencionados también en el artículo constitucional mencionado, por lo que, el respeto a los derechos fundamentales y a sus garantías por parte del estado mexicano encuentra su fundamento internacional en dicha convención.

Los criterios de interpretación que aquí se muestran, van encaminados a que siempre se aplicará un principio pro-persona, donde lo más importante será la protección del ser humano, el beneficio tiene que ser el superior para garantizar la justicia y legalidad del derecho.

2.3.1 LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, LA EXISTENCIA EN LA CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS Y EN LA CPEUM Y SU OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Este principio resulta ser una parte total en el presente estudio, ya que la autoridad administrativa lo utiliza en su beneficio y por ende en perjuicio del contribuyente, pues asume que has cometido alguna omisión en tus obligaciones fiscales y aduaneras sin sustanciar procedimiento administrativo o judicial alguno, utilizando la mera intuición, cayendo en una arbitrariedad y el uso de un actuar

discrecional que resulta generar consecuencias de difícil e inclusive, de imposible reparación para el gobernado.

Dicha presunción de inocencia es un derecho humano que constituye el principio de los sistemas democráticos que limitan el monopolio legítimo de la fuerza, en donde toda persona debe ser tratada como inocente hasta en tanto no exista una determinación o sentencia firme de autoridad competente por la comisión de delito y con ello cumplir con el objetivo de preservar la libertad.

Ahora bien, solemos creer que la aplicabilidad de ciertos principios de derecho es exclusiva de la materia penal, pero tenemos también su aplicabilidad dentro del derecho administrativo sancionador, que resulta de la potestad sancionadora de la administración, como acción punitiva del Estado.

Nos dice Jaime Ossa, que esa potestad sancionadora es una atribución propia de la administración que se traduce en la posibilidad jurídica de la imposición de sanciones a los particulares y aún a los funcionarios que infringen sus disposiciones, o a sus servidores que, en el ejercicio de sus funciones transgreden sus mandatos o desconocen sus prohibiciones⁶⁹.

Por lo que, es un hecho de que la naturaleza y alcance de la facultad punitiva del Estado en ejercicio de la administración, difiere de la derivada del derecho penal; sin embargo, ello no excluye que adopte diversos principios y pautas propias de este último.

Luigi Ferrajoli, al respecto, apunta que *“si la jurisdicción es la actividad necesaria para obtener la prueba de que un sujeto ha cometido un delito, hasta que esa prueba no se produzca mediante un juicio regular, ningún delito puede*

⁶⁹ Ossa Arbeláez, Jaime, “Derecho administrativo sancionador. Hacia una teoría general y una aproximación para su autonomía”, en Góngora Pimentel, Genaro David, *El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana*, Legis, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2000, p.126.

*considerarse cometido y ningún sujeto puede ser considerado culpable ni ser sometido a pena*⁷⁰.

En términos generales, se pueden reconocer dentro del derecho administrativo sancionador los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, debido proceso, proporcionalidad, caso fortuito, favorabilidad, culpabilidad, imparcialidad, irretroactividad de la ley, prohibición de analogía, *nulla poena sine lege*, reservas de ley, *non bis in idem*, igualdad ante la ley, *in dubio pro reo*, publicidad, contradicción y control jurisdiccional⁷¹.

Una vez mencionado lo anterior, el derecho a la presunción de inocencia tiene, *en términos generales*, las siguientes características: (i) se trata de un verdadero derecho; (ii) vinculado a personas acusadas o imputadas de un delito; (iii) a que se “presuma” su inocencia; (iv) mientras no se pruebe su culpabilidad mediante una sentencia emitida por autoridad judicial; y (v) conforme a la ley y/o respetando las garantías necesarias para su defensa⁷².

En nuestro derecho interno, ya se contemplaba la presunción de inocencia, en nuestro artículo 20, que para ampliar su comprensión y aplicación lo anexamos: *Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.*

...

B. De los derechos de toda persona imputada:

1. A que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa;

Bajo un marco conceptual, el concepto fundamental de la presunción de inocencia (tutela efectiva del inocente), se pueden desprender las siguientes ideas:

⁷⁰ Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, trad. Andrés Ibañez y otros, Madrid, España, Editorial Trotta, 1995, p. 177.

⁷¹ *Idem*.

⁷² Ferrer Beltrán, Jordi, “Una concepción minimalista y garantista de la presunción de inocencia”, en Cavani, Renzo y de Paula Ramos, Vitor (coord.), *Prueba y proceso judicial*, Breña, Instituto Pacífico, 2015, p. 73.

- I. Es un derecho humano del imputado, que puede calificarse de poliédrico, de carácter:
 - a) Convencional ante su tutela constitucional y en Tratados Internacionales.
 - b) Regla de trato en todas las etapas del procedimiento (dignidad humana).
 - c) Incluso, su respeto en la etapa pre o para procesal.
 - d) Regla de valoración de la prueba⁷³.

El principio de presunción de inocencia, conforme a su base, estructura y alcances, es uno de los derechos humanos de los que gozan todas las personas sometidas a un proceso jurisdiccional, para que ellas, en cualquier etapa procesal, no sean consideradas sin fundamento alguno como culpables; por el contrario, se presume su inocencia, la cual será desvirtuada sólo mediante sentencia fundada y motivada que venza toda duda razonable de culpabilidad.

De tal forma que, la presunción de inocencia tiene por objeto preservar la libertad, seguridad jurídica y defensa social, en busca de la protección de las personas en cuanto a los límites mínimos que puedan perder o ver limitado en algún derecho, por el poder punitivo del Estado⁷⁴.

Ahora bien, para reforzar el respeto al principio de presunción de inocencia, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su numeral 8.2, señala la esta situación como parte de las Garantías judiciales que protege como derecho humano:

ARTÍCULO 8. Garantías Judiciales

*2. Toda persona inculpada de delito **tiene derecho a que se presuma su inocencia** mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.*

Y la exigencia en cuanto a su protección como derecho fundamental del gobernado, nuestro Máximo Tribunal, ha reconocido que en los procedimientos administrativos, también se debe de respetar, pues uno de los principios rectores

⁷³ Aguilar López, Miguel Ángel, *Presunción de inocencia, derecho humano en el sistema penal acusatorio*, México, Instituto de la Judicatura Federal-SCJN, 2015, p. 264.

⁷⁴ *Idem*

del derecho que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado puede derivar alguna pena o sanción, como resultado del *ius punendi* del Estado, era el principio de inocencia, que es aplicable reconocible todas las personas que pudiesen estar sometidas a un proceso o un procedimiento administrativo, y en consecuencia, soportar el poder sancionador del Estado.

Además, señaló que de conformidad con la interpretación más favorable, si el procedimiento administrativo sancionador se dejara de atender el principio de presunción de inocencia, podría surtir violación a otros derechos humanos, lo cual cobraría sentido en la atención, tanto al derecho fundamental de defensa, como la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos a que se refiere al principio de progresividad y los instrumentos internacionales en la materia⁷⁵.

Es importante señalar dicha Jurisprudencia derivada de una contradicción de tesis, porque en el análisis llevado a cabo, se contempla la importancia del Artículo 8, numeral 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, con relación al principio de presunción de inocencia, como derecho fundamental de toda persona que se encuentre dentro de un procedimiento administrativo sancionador.

Luego entonces, la presunción de inocencia que debe de prevalecer en la materia administrativa, resulta obligatoria su observancia para las autoridades fiscales, en nuestro caso, el Servicio de Administración Tributaria o la Agencia Nacional de Aduanas de México, pues son las que aplican los actos previos a la sustanciación de los procedimientos administrativos, es decir, ya está presumiendo la culpabilidad del contribuyente sin aun iniciar facultades de comprobación.

Refuerza lo dicho, en cuanto al procedimiento administrativo sancionador el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito:

PRESUNCION DE INOCENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. LA APLICACIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO PUEDE

⁷⁵ Tesis P./J. 43/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 7, Tomo I, Junio de 2014, p. 41.

CONDICIONARSE A LA MANIFESTACION EXPRESA DEL PRESUNTO INFRACTOR, EN EL SENTIDO DE QUE NO COMETIÓ LA CONDUCTA REPROCHADA.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 43/2014 (10a.), de título y subtítulo: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES.", sostuvo, en esencia, que el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador –con matices o modulaciones, según el caso–, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción, cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso. Por tanto, la aplicación de dicho principio no puede condicionarse a la manifestación expresa del presunto infractor, en el sentido de que no cometió la conducta reprochada, al resguardarse en el Texto Constitucional como derecho fundamental a favor de toda persona, exigiendo que para toda autoridad y ante el procedimiento al que se le sujete, no se estimen verosímiles los cargos atribuidos al gobernado respecto a la comisión de una falta administrativa. Así, este principio tendrá eficaz aplicación cuando el gobernado se enfrente a una acusación, cuyo propósito será el límite a la potestad represiva del Estado en ejercicio de su derecho punitivo; por lo que se concibe también como una garantía procesal en favor del imputado, dentro de todo enjuiciamiento o procedimiento administrativo. En estos términos, al ser un derecho fundamental, son irrenunciables su ejercicio y protección, por lo que su aplicación no puede estar sujeta a la manifestación del enjuiciado sino, por el contrario, implica que para imponer una sanción sea indispensable la certeza de la culpabilidad, ya que si lo que la motiva es una conducta, ante la duda de su existencia no hay razón para imponerla.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

También podemos reforzar lo relativo al principio de presunción de inocencia, lo manifestado en la Jurisprudencia 43/2014:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. XXXV/2002, sostuvo que, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 14, párrafo segundo, 16, párrafo primero, 19, párrafo primero, 21, párrafo primero y 102, apartado A, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008), deriva implícitamente el principio de presunción de inocencia; el cual se contiene de modo expreso en los diversos artículos 8, numeral 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; de ahí que, al ser acordes dichos preceptos -porque tienden a especificar y a hacer efectiva la presunción de inocencia-, deben interpretarse de modo sistemático, a fin de hacer valer para los gobernados la interpretación más favorable que permita una mejor impartición de justicia de conformidad con el numeral 1o. constitucional. Ahora bien, uno de los principios rectores del derecho, que debe ser aplicable en todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, es el de presunción de inocencia como derecho fundamental de toda persona, aplicable y reconocible a quienes pudiesen estar sometidos a un procedimiento administrativo sancionador y, en consecuencia, soportar el poder correctivo del Estado, a través de autoridad competente. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia es aplicable al procedimiento administrativo sancionador -con matices o modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocérsele en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso.

Contradicción de tesis 200/2013. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 28 de enero de 2014. Mayoría de nueve votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza; votaron en contra: Luis María Aguilar Morales y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Octavio Joel Flores Díaz.

Tesis 1a. XCIII/2013 (10a.), de rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. LA APLICACIÓN DE ESTE DERECHO A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES DEBE REALIZARSE CON LAS MODULACIONES NECESARIAS PARA SER COMPATIBLE CON EL CONTEXTO AL QUE SE PRETENDE APLICAR.", aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Tomo 1, abril de 2013, página 968,

Tesis 1a. XCVII/2013 (10a.), de rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL ARTÍCULO 61 DE LA LEY DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR DEL ESTADO DE MORELOS, NO VULNERA ESTE DERECHO EN SUS VERTIENTES DE REGLA DE TRATAMIENTO, REGLA PROBATORIA Y ESTÁNDAR DE PRUEBA.", aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Tomo 1, abril de 2013, página 967,

Tesis 2a. XC/2012 (10a.), de rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. CONSTITUYE UN PRINCIPIO CONSTITUCIONAL APLICABLE EXCLUSIVAMENTE EN EL PROCEDIMIENTO PENAL.", aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y

publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Tomo 2, enero de 2013, página 1687, y Tesis 2a. XCI/2012 (10a.), de rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. NO ES UN PRINCIPIO APLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.", aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Tomo 2, enero de 2013, página 1688.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de mayo en curso, aprobó, con el número 43/2014 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de mayo de dos mil catorce.

Nota: La tesis aislada P. XXXV/2002 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, agosto de 2002, página 14, con el rubro: "PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."

La admisión del derecho internacional a nuestro derecho constitucional, ya hemos mencionado, se llevó acabo por una cuestión obligatoria, siendo también vinculante para los jueces mexicanos, los criterios jurisprudenciales que llegara a emitir la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues la fuerza de la protección a los derechos humanos resulta vital, dichas resoluciones deberán de adaptarse a la interpretación más favorable a la persona (principio pro persona), y así fue reconocido también por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la rubro dice:

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA⁷⁶.

⁷⁶ Tesis P./J. 21/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, p. 204.

Podemos establecer que la relación tributaria y la obligación naciente en la Constitución de contribuir por parte de los mexicanos al gasto público, resulta correcta, sabemos que es necesario para el funcionamiento del Estado mexicano.

Ahora bien, no estamos planteando la defensa de la evasión fiscal, ni siquiera de la elusión por parte de los contribuyentes, se reconoce la autodeterminación que deben de tener los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, pero también tenemos la existencia de la facultad por parte de la autoridad de comprobar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se están llevando a cabo de manera correcta.

Sobre la presunción de inocencia, el propio Luigi Ferrajoli apunta que:

- sí es verdad que los derechos de los ciudadanos están amenazados no sólo por los delitos sino también por las penas arbitrarias.
- la presunción de inocencia no sólo es una garantía de *libertad y de verdad*, sino también una garantía de *seguridad* o, si se quiere, de *defensa social*: de esa “seguridad” específica ofrecida por el Estado de derecho y que se expresa en la confianza de los ciudadanos en la justicia; y de esa específica “defensa” que se ofrece a éstos frente al arbitrio punitivo⁷⁷.

Luego entonces, el único problema que se detecta, y el cual se contempla necesaria la observancia del derecho internacional, lo relativo a los derechos humanos y la aplicabilidad constitucional en cuanto a la violación de la presunción de inocencia del contribuyente, situación que se analiza a continuación.

⁷⁷ Ferrajoli, Luigi, *Derecho... cit.*, p. 77.

CAPÍTULO 3

LA APLICABILIDAD DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO PRÁCTICO DE LOS ACTOS PREVIOS A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUTORIDAD.

3.1 La actualidad financiera del Estado, respecto de las obligaciones tributarias del gobernado	86
3.2 De la dogmática a la práctica de la relación tributaria Estado-contribuyente	88
3.2.1 Las obligaciones tributarias, las facultades de la autoridad y los Derechos Humanos	89
3.2.2 El embargo precautorio y aseguramiento de bienes dentro del Código Fiscal de la Federación, actos preventivos aplicados como medidas de apremio, violatorios de Derechos Fundamentales	101
3.2.3 Cronología del embargo precautorio y aseguramiento de bienes en el Código Fiscal de la Federación	102
3.2.4 La violación a los Derechos Fundamentales y sus garantías del gobernado, criterios que ponderan lo político y económico sobre el Estado de Derecho	125
3.2.5 Otros actos preventivos aplicados como medidas de apremio por parte de la autoridad	140
3.3 Los actos preventivos como medidas de apremio dentro del comercio exterior	144
3.4 Los derechos del contribuyente como mero complemento de los derechos del gobernado	150

CAPÍTULO 3

LA APLICABILIDAD DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO PRÁCTICO DE LOS ACTOS PREVIOS A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUTORIDAD.

3.1 LA ACTUALIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL GOBERNADO.

Dentro de un ámbito democrático, la impartición de justicia toma relevancia, el respeto de las disposiciones legales, desde nuestra Constitución y Tratados Internacionales, hasta los reglamentos y Decretos que se expiden en nuestro país, atendiendo al nivel jerárquico de las normas jurídicas, para darle al gobernado una certeza jurídica digna.

Nos encontramos en una época en donde el recurso tributario para México se ha vuelto la base económica del presupuesto de egresos de la Federación, por las necesidades económicas y compromisos sociales a los que se ha obligado el ejecutivo federal.

Esto ha traído consigo una necesidad de fortalecer el sistema tributario, con servicios tecnológicos de alta calidad que eficienten las facultades que tienen las autoridades tributarias, cuando hablamos de la materia fiscal-aduanera, tenemos principalmente al Servicio de Administración Tributaria y a la recién creada Agencia Nacional de Aduanas de México.

Es por ello, que se establece la importancia de que la autoridad tributaria pueda llevar a cabo una mejor recaudación y supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, pero que eso no haga caer a la autoridad en situaciones de ilegalidad y violatorias de los derechos fundamentales de los gobernados.

Recordemos que el gobernado cumple una doble función dentro de la problemática planteada, como contribuyente y como gobernado, pero también como sujeto obligado y como sujeto de derechos fundamentales, y que ambas situaciones las contempla la Constitución, por lo que analizaremos la práctica que se lleva a cabo a fin de entender si es apegado a una situación jurídica real.

México, hasta el 2020 ocupaba el décimo tercer lugar⁷⁸ a nivel mundial en importaciones, situándose por encima de India, España o Taiwán, por lo que, es importante para las autoridades mexicanas la recaudación que ingresa en materia tributaria y en de comercio exterior.

En el 2021, los ingresos tributarios que obtuvo el estado mexicano fueron superiores a los 3 billones 566 mil 622 millones de pesos⁷⁹, sin duda hubo un incremento del 101.0 % respecto de los ingresos obtenidos un año antes y en plena pandemia.

Estableciendo claramente el estado mexicano sus ingresos por concepto de contribuciones internas y las contribuciones de comercio exterior, donde encontramos lo correspondiente a ISR, IVA, IEPS, IGI, ISAN, Cuotas Compensatorias, así como los accesorios que derivan de la obligación principal.

En cuanto a las obligaciones tributarias relativas al comercio exterior, éstas representan cerca de la tercera parte de los ingresos tributarios, en cifras proporcionadas por la Agencia Nacional de Aduanas de México, poco más del billon de pesos⁸⁰.

Las contribuciones representan el 64% del total de los ingresos para la Federación, según las estimaciones presupuestadas para el ejercicio 2022 por la Secretaría de hacienda y Crédito Público, según lo publicado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, es su Nota Informativa del 20 de enero del referido año.

Como lo informamos en el Capítulo I, según números oficiales de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2023, se estima que los ingresos alcancen la cantidad de \$8,299,647.8 millones de pesos, en donde la pura

⁷⁸ <https://es.statista.com/estadisticas/600238/ranking-de-paises-importadores-en/>

⁷⁹ <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/693341/IngresosGobiernoFederal2022.pdf>

⁸⁰ <https://ventanillaunica.gob.mx/vucem/cifras.html>

recaudación por concepto de impuestos (sin considerar las demás contribuciones), representa el 55.7%, lo cual asciende a \$4,623,583.1 millones de pesos⁸¹

Ante las cifras anteriores, es que crece la necesidad recaudatoria del estado mexicano, como parte importante del presupuesto para el gasto público, lo cual, tampoco puede ser considerado como algo positivo, porque al depender de lo que tu población aporta, hace necesaria la explotación recaudatoria al máximo.

Es por esta razón por la que México se ha vuelto un país altamente consumista, en donde incluso, llega a consumir más de lo que produce para gastar, y llegando con ello, las deudas insostenibles a cargo de los contribuyentes, con la complacencia del Estado y de las instituciones bancarias.

Al estar claros en ello la autoridad, es que se intenta demostrar el poderío del Estado cuando de contribuyentes se trata y del ejercicio de sus facultades de comprobación, aun si se lleva a cabo de figuras que pudieran resultar arbitrarias, excesivas y violatorias de derechos fundamentales del gobernado, que antes de ser contribuyente, es ser humano.

3.2 DE LA DOGMÁTICA A LA PRÁCTICA DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA ESTADO-CONTRIBUYENTE

Las disposiciones legales aplicables a nuestras materias fiscales y aduaneras son bastas, por lo que mencionaremos las necesarias para el estudio del caso, analizaremos solamente en cuanto a las que traigan aparejados actos que resultan violatorios de los derechos fundamentales.

Como lo hemos comentado, la importancia de un Estado de Derecho y la teoría garantista de Luigi Ferrajoli deja una tarea muy importante para el derecho mexicano, pasar de la teoría a la práctica en cuanto a la aplicabilidad de los postulados que hemos venido analizando del jurista italiano.

Si bien es cierto, México llegó tarde a la implementación de los derechos humanos a nivel internacional, no implica que no se pueda seguir avanzando en su

⁸¹www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/8uLX2rB7/PPEF2023/mo2h2PK/paquete/ingresos/LIF_2023.pdf

entendimiento, importancia, protección y difusión de los mismos, para que, en ambos lados de la balanza, tanto de la autoridad como del gobernado, se logre un estado de paz y justicia, algo utópico hasta ahora.

Ya en la práctica, en el día a día de la relación tributaria, debemos de analizar el cumplimiento de la obligación tributaria, primero atendiendo a la parte del contribuyente, pues la obligación establecida de manera unilateral dentro de la relación supra-subordinado, es imputable a éste.

Pero también la facultad que tiene la autoridad para verificar dicha obligación tributaria, no debe de ser arbitraria y violatoria de derechos humanos, pues antes de ser contribuyente, se es gobernado que goza de los derechos humanos.

3.2.1 LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD Y LOS DERECHOS HUMANOS.

Todo comienza con la obligación tributaria que ya quedó establecida, que tiene el contribuyente en términos constitucionales, para con ello, contribuir al gasto público del país en sus tres niveles de gobierno, y que derivado de los ingresos que percibe la Federación, las Entidades Federativas y la Ciudad de México y los municipios, se cubran, entre otras, las necesidades de la población, las obras públicas y la manutención de los órganos de poder del Estado.

Pero para que se pueda llevar a cabo el cumplimiento de esa obligación, el Estado tiene que echar mano del propio contribuyente, pues resultaría imposible para las autoridades hacendarias, poder acudir ante los 80 millones, 780 mil 732 contribuyentes activos y cobrarles de mano en mano.

Es por ello, que dentro de las obligaciones del contribuyente se establece la figura de la autodeterminación, esto es, el que cada uno de los contribuyentes, de manera propia, determine e informe a la autoridad, cuánto es lo que debe y le corresponde pagar a la autoridad recaudadora, para con ello poder cumplir con sus obligaciones tributarias establecidas en la Constitución y demás leyes.

Esta figura de la autodeterminación, facilita a la autoridad su trabajo, y está rebestido del principio de buena fe por parte del contribuyente, es decir, la autoridad va a tener por ciertas las cantidades determinadas, declaradas y pagadas por

concepto de contribuciones a favor del Estado, por parte del particular, dentro de la época en que se han de pagar.

En determinado caso, si así lo considera la autoridad, le corresponderá a ésta acreditar que el contribuyente incurre en omisiones en cuanto al cumplimiento tributario, con sus agravantes y circunstancias aplicables, como lo puede ser la multa, los recargos, las actualizaciones y los gastos de ejecución.

Y es precisamente, que en ese ejercicio de comprobación, debemos de analizar el uso de las facultades delegadas a la autoridad, por parte de la ley, en donde nos encontramos con esas situaciones particulares que se llevan a cabo, y que la propia autoridad le llama actos preventivos o medidas de apremio, objeto del presente trabajo, y que consideramos que se lleva a cabo la inobservancia de los derechos fundamentales por parte de la autoridad administrativa, sin dejar de lado el proceso de creación de la norma en el ámbito legislativo y los criterios jurisdiccionales que aplican los tribunales del país.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente nos señala, que todas las actuaciones que llevan a cabo los contribuyentes se van a presumir realizados de *buena fe*, y que eso obliga a la autoridad fiscal a acreditar que el contribuyente incurre en alguna anomalía que implique la *comisión de infracciones y sanciones*.

La propia Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, establece que la autodeterminación de las contribuciones parte del principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, la cual al rubro dice:

OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUÉLLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE⁸².

⁸² Tesis: 1a./J. 11/2012 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, Libro X, Julio 2012, Tomo I, p. 478.

Resulta necesario también mencionar, que en materia tributaria tenemos tanto obligaciones sustantivas como formales⁸³. En donde las obligaciones sustantivas se han de referir de manera directa al pago de las contribuciones, las obligaciones formales tienen que ver con el R.F.C., domicilios, cumplimientos de avisos, etc.

Lo anterior, también lo menciona Fernando Díaz Infante, al decirnos que muchas veces pensamos que la obligación tributaria se satisface únicamente con el pago de las contribuciones y no es así, los contribuyentes personas físicas y morales, tenemos más obligaciones con las cuales cumplir y que es el Código Fiscal de la Federación el que señala tal situación⁸⁴.

Por ejemplo, el señalar un domicilio fiscal, llevar contabilidad, control de inventarios, contar con los medios digitales para el cumplimiento de las obligaciones como lo es la e-firma, inscribirnos en el Registro Federal de Contribuyentes, entre muchas otras más⁸⁵.

Por lo que si bien es cierto que el Artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución nos señala la obligación de contribuir, es la ley secundaria, la que nos amplía esas obligaciones con relación a ¿cómo?, ¿cuándo?, ¿dónde?, ¿porqué?, debemos de cumplir con esa obligación.

Ahora, el Código Fiscal de la Federación tiene más alcances, nos dice Emilio Margáin Manautou, que:

- También encontramos en éste Código, las medidas de apremio y las diversas infracciones y sanciones a las que se puede hacer acreedor un contribuyente por el incumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal.

⁸³ Dimas de los Reyes, Arturo, *Derecho Procesal Fiscal, el procedimiento oficioso: ¿complicado o sencillo?*, editorial Colofón, 2017, p. 471.

⁸⁴ Díaz Infante, Fernando Hegewish, *Derecho Financiero Mexicano*, 5ª edición, editorial Porrúa, México, 2019, p. 528.

⁸⁵ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, editorial Porrúa, México, 2022, p. 608.

- Otro tópico importante que podemos observar, son los delitos de carácter fiscal, como son la defraudación fiscal, el contrabando y el robo de mercancías, los cuales se encuentran tipificados en la disposición fiscal y no en la penal.
- También encontramos el primer medio de defensa que tiene el contribuyente tanto en la materia fiscal como en la materia aduanera como lo es el Recurso de Revocación.
- Este Código contempla también las facultades que la autoridad fiscal puede llevar a cabo con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, como pueden ser las que contempla el artículo 42, visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, verificaciones electrónicas, etc⁸⁶.

Analicemos brevemente lo que sucede con el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad en la práctica para intentar comprender si es posible determinar una violación a los derechos fundamentales que contempla tanto nuestra Carta Magna como los Tratados Internacionales.

Las facultades de comprobación en la materia fiscal como dentro del comercio exterior, en la práctica, se sustentan en dos ordenamientos muy importantes de los que ya hemos hablado, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera y que, con el propósito de comprobar que las obligaciones con las que tiene y debe de cumplir el contribuyente (recordando la buena fe), se hayan llevado a cabo de manera correcta, para ello la autoridad ha de implementar los procedimientos que considere necesarios y previamente establecidos en ley.

El Código Fiscal de la Federación contempla:

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o

⁸⁶ Margaín Manautou Emilio, *Facultades de comprobación Fiscal*, 5ª edición, editorial Porrúa, 2016, p. 416.

los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

Por otro lado, la Ley Aduanera en su artículo 144 señala:

ARTICULO 144. La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

...

Continuemos con el análisis jurídico de las facultades de comprobación:

➤ Código Fiscal de la Federación.

Repercute dentro de nuestro objeto de estudio por ciertas consideraciones de suma importancia que debemos de comentar y entender de dicho ordenamiento legal, así como su aplicabilidad por parte de la autoridad, por lo que, ampliaremos lo mencionado por Margáin Manautou.

- Para empezar, es el que clasifica a los gobernados en dos grandes esferas de contribuyentes: por un lado, tenemos a las personas físicas y por el otro lado tenemos a las personas morales, quienes serán los sujetos obligados al pago de contribuciones.

- También, podemos encontrar a las contribuciones, que dentro de nuestro sistema tributario el Código Fiscal de la Federación, las clasifica como sigue⁸⁷:

- | | | |
|------------------------------------|---|--|
| a) Contribuciones
(CFF. Art. 2) | } | i) impuestos (fracción I)
ii) aportaciones de seguridad social (fracción II)

iii) contribuciones de mejoras (fracción III)
iv) derechos (fracción IV) |
|------------------------------------|---|--|

⁸⁷ Pérez Robles, Arturo, *Manual de Derecho Tributario*, 1ª edición, 2021, editorial Tirant lo Blanch, p. 576.

b) Aprovechamientos

(CFF. Art 3, primer párrafo)

c) Productos

(CFF. Art. 3 segundo párrafo)

Nota: Para el derecho aduanero en materia de comercio exterior, en cuanto a las contribuciones, sólo le va a interesar lo referente a los impuestos y a los derechos, pues son los que gravan tanto a las mercancías como a la actividad misma de comercio.

En ambos ordenamientos, tenemos establecidas las facultades de comprobación como ya lo mencionamos, por lo que la autoridad únicamente va a poder hacer lo que estrictamente se le permite en términos de ley, recordemos lo que se señala en la Teoría del Estado de Derecho y el garantismo de Ferrajoli, respecto a la legalidad de los actos de los que detentan el poder, como límites establecidos en su actuar en contra de su población, para evitar violaciones a la Constitución.

También podemos entender al Estado de Derecho, como el Estado sometido al derecho, es decir, el Estado cuyo poder y actividad vienen regulados y controlados por la ley, pues de lo contrario, se llevarían actos arbitrarios en contra del gobernado.

Las ideas del control jurídico, de regulación desde el derecho de la actividad estatal, de limitación del poder del Estado por el sometimiento de la ley, aparecen, pues, como ejes centrales en el concepto del Estado de Derecho, con relación siempre, en el respeto al hombre, a la persona humana y a sus derechos fundamentales⁸⁸.

Por lo que resulta de vital importancia, que el actuar de las autoridades se encuentren en el marco de la legalidad (lo que ya hemos analizado del artículo 16 de la Constitución), pero también que ese actuar genere seguridad jurídica en el

⁸⁸ Díaz, Elías, *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, 4a ed., Edicusa. Madrid. 1972, p. 204.

gobernado y no echar mano de un elemento de culpabilidad reviriéndole la carga de la prueba al contribuyente, violentando el principio de inocencia.

Existen principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados; los primeros son aquellos principios recogidos por la Constitución a todo orden jurídico y, por tanto, también en la esfera tributaria⁸⁹, entre ellos, los tres que hemos venido mencionando, objeto del presente trabajo.

La legalidad, también debe de ser aplicada a la materia tributaria, que exista certeza del actuar de la autoridad en contra del gobernado y que sea bajo situaciones objetivas, no simulaciones o presunciones que generen daños de difícil reparación e incluso, como lo hemos mencionado, de imposible reparación en contra del gobernado, pues lo correcto es que dentro del actuar de la autoridad, exista una completa ausencia del uso de facultades discrecionales, pues para eso es que existen o deben de existir los límites legales para la administración pública, para la función legislativa y la judicial.

El principio de legalidad tributaria rige dos esferas:

a) La esfera administrativa, donde se aplica el principio de legalidad administrativa (o también llamado preeminencia de la ley), y;

b) La esfera normativa, donde tiene aplicación el principio de reserva de ley.

En la esfera aplicativa (administrativa) exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley, es decir, implica que el actuar de la Administración se encuentra constreñido a lo que disponga la Ley.

Por otra parte, dentro del plano de la producción jurídica (o esfera normativa), opera como una norma sobre la normación. Su función principal consiste en limitar la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley, es decir, que determinadas materias deberán ser reguladas exclusivamente por la ley.

⁸⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, "Mínimo Vital y su relación con los Derechos Humanos", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), *Los Derechos Humanos en la Tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 51-72.

El principio de reserva de ley en materia tributaria debe asegurar que las cargas impuestas al ciudadano no quebranten su libertad individual ni patrimonial; y, por tanto, debe garantizar la seguridad jurídica del particular frente al sistema tributario, así como también que el legislador tome en cuenta la igualdad y capacidad contributiva en el momento de configurar y aplicar el sistema tributario y cada tributo en particular⁹⁰.

Por lo tanto, pensar o afirmar que la legalidad en la materia tributaria no aplica, por el hecho de ser contribuyentes y que la materia fiscal derive de obligaciones, dejamuy vulnerable al ser humano contribuyente en la protección y garantía de sus derechos fundamentales.

Dentro de la idea de seguridad jurídica, podemos encontrarla estructurada de manera concreta en una serie de principios que debemos de encontrar presentes en los ordenamientos jurídicos de estados democráticos, por ejemplo, según Pérez-Luño:

La *lege manifesta*: según este principio, las leyes en general, deben de ser claras, comprensibles, alejadas a formulismos oscuros y complicados. Así por ejemplo, es contrario a la seguridad jurídica al establecer tipos penales abiertos o en blanco, que son aquellos en los que la acción que se quiere sancionar no está claramente definida en el texto, ni se establecen con precisión las consecuencias jurídicas por realizarla, etc⁹¹.

Si bien es cierto, nos describe una tipicidad en materia penal, recordemos que esta se ha equiparado y resulta aplicable a la materia administrativa en cuanto a sus infracciones y sanciones en la Jurisprudencia siguiente:

⁹⁰ Chagoyán Celis, Karen Beatriz, *Principios constitucionales y tributarios y principios tributarios constitucionalizados*, SCJN, 2007, P. 23, consultable en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/153_karen-beatriz-chagoyan-celis.pdf

⁹¹ Pérez Luño, Antonio Enrique, *La Seguridad Jurídica y sus paradojas actuales*, Universidad de Sevilla, España, 2012, No. 12, pp. 124-140.

TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS⁹².

Pero dentro de estas facultades que tiene la autoridad, la pauta que marca el Estado de Derecho, lo encontramos en dos preceptos en particular, obligatorios para el ejercicio de las facultades de comprobación, el artículo 38 con relación al artículo 43 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Con la simple lectura que le demos a el artículo que mencionamos, podemos apreciar que es una disposición secundaria que da continuidad a lo que señala

⁹² Tesis: P./J. 100/2006 (10a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

nuestro artículo 16 Constitucional, para darle legalidad al acto de molestia del que se trate.

Recordemos lo que manifestamos en nuestro marco constitucional con relación al artículo 16 Constitucional, a la luz de lo contenido en la Convención Americana de Derechos Humanos y los criterios emitidos por la Corte Interamericana, con relación a la legalidad de los actos de autoridad.

Por lo que este precepto 38 del Código Fiscal de la Federación, es el que secunda la obligación constitucional de revestir de legalidad los actos de autoridad, siempre y cuando se los dé a conocer al contribuyente antes de realizar el acto y no después de ejecutado el mismo, para generar con ello seguridad jurídica.

ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL	ARTÍCULO 38 CFF
Nadie puede ser molestado en su persona	VI. Señalar el nombre a quien va dirigido
Mandamiento por escrito	I. Constar por escrito
Autoridad competente	II. Señalar autoridad que lo emite III. Señalar lugar y fecha V. Ostentar la firma de funcionario competente digital o autógrafa
Fundamentación	IV. Estar fundado y motivado
Motivación	

Esto significa, que encontramos los límites establecidos en dichos ordenamientos a la autoridad, para no incurrir en arbitrariedades y abuso de poder por parte de ésta en contra de los contribuyentes y estar ante la protección del derecho humano a la legalidad y la seguridad jurídica.

Recordemos que las facultades de comprobación son consideradas actos de molestia, obsérvese lo analizado en el capítulo 2.

Podemos reforzar lo anterior con la Tesis IV.2º.A.50 K, que nos dice:

SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16,

PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO⁹³.

Se hace referencia a que, para estar ante una verdadera aplicación del derecho humano a la seguridad jurídica, contenido en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, en torno a que la persona, su familia, posesiones o demás derechos, deben de tener certeza sobre su situación ante las leyes, para lo cual, los actos de molestia de la autoridad deben de sujetarse a los requisitos y procedimientos establecidos en la Constitución y en las demás leyes, para que el gobernado sepa a qué atenerse.

Como ya lo hemos establecido en capítulos anteriores, el que la autoridad que realiza el acto sea competente, lo haga a través de mandamiento por escrito y que se encuentre debidamente fundado y motivado su actuar, da pie a que sus actos cumplan con el principio de legalidad, por lo que las autoridades sólo pueden hacer lo que expresamente le facultan las leyes.

Si se cumple con todo lo anterior, el destinatario del acto de molestia conocerá el marco normativo del que dicho acto surge y las razones que llevó a la autoridad a emitirlo y con ello, que el gobernado pueda ejercer una adecuada defensa legal.

Pero también, lo que observa de manera correcta el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito que emitió la Jurisprudencia que nos encontramos comentando, es que una cosa es la dogmática y otra cosa es la práctica, pues con frecuencia los requisitos de legalidad que se mencionan son inobservados en el día a día de la materia fiscal.

Razón por la cual, se le requiere dar una fuerza vinculante al ordenamiento jurídico constitucional que se analiza, y que el gobernado tenga legitimación para asegurar su respeto a la seguridad jurídica, pero también se le da cabida al principio de interdicción de la arbitrariedad y, por último, se justifica la existencia de la

⁹³ Tesis: IV.2o.A.50 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo III, Febrero de 2014, p. 2241.

jurisdicción de control, para sancionar la arbitrariedad mediante la anulación de los procedimientos ilegales y restaurar la seguridad jurídica vulnerada.

Es precisamente uno de los principales objetivos de la legalidad y la seguridad jurídica, el que se elimine por completo la arbitrariedad tributaria que se lleva a cabo por parte de la administración pública en su actuar recaudatorio, pero también eliminar la arbitrariedad en los procesos de creación de la norma jurídica que llevan a cabo los legisladores, pues son éstos quienes incorporan figuras jurídicas que generan un actuar arbitrario por quienes aplican la legislación fiscal.

Pues no todos los actos de la autoridad revisten de los requisitos de legalidad y seguridad jurídica que mencionamos, ya que la autoridad, arbitrariamente ubica al contribuyente en una presunción de culpabilidad, con las llamadas medidas de apremio o actos preventivos, que parten de la adhesión de dichas figuras por el legislador, pese a ser ilegales, razón más que suficiente para violentar el Estado de derecho.

Esa situación, de establecer presunciones, para que sean consideradas como legales, debe poseer ciertas características:

1) Debe respetar el principio según el cual el contribuyente tiene derecho a concurrir a los gastos públicos, sólo en cuanto sea poseedor de una efectiva capacidad contributiva (para lo cual debe existir un hecho base cierto) y de idoneidad al pago del impuesto, entendiéndose por idoneidad la realización del hecho imponible.

2) Su correspondencia con la experiencia común, es decir, que se trate de una consecuencia lógica para la mayoría.

3) Su función antifraude.

4) Si se trata de una presunción simple, deberá ser grave, precisa y concordante. No es suficiente que la administración realice una comprobación con un solo hecho indiciario; se requiere una valoración, con referencia a la actividad desarrollada, del grado de representatividad que ese solo elemento tiene con respecto al resto.

5) Serán inconstitucionales las disposiciones de ley que alteren la entidad de la obligación tributaria; es decir, cuando la forma de la presunción sirva para ocultar una sanción impropia (es decir, un mayor impuesto).

6) Si el *quantum* es dado por la presunción de elementos probables, la prueba contraria debe ser siempre admitida⁹⁴.

Luego entonces, analicemos las medidas de apremio que utiliza la autoridad como actos preventivos dentro de un supuesto incumplimiento de obligaciones tributarias por parte del gobernado y que a nuestro parecer resultas violatorias del principio de legalidad, seguridad jurídica y de presunción de inocencia.

3.2.2 EL EMBARGO PRECAUTORIO Y ASEGURAMIENTO DE BIENES DENTRO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ACTOS PREVENTIVOS APLICADOS COMO MEDIDAS DE APREMIO, VIOLATORIOS DE DERECHOS FUNDAMENTALES.

Si bien es sabido, que el Estado mexicano tiene la facultad económica-coactiva cuando de contribuciones se trata, debe de estar determinada bajo los principios constitucionales de respeto tanto a los derechos humanos del gobernado contribuyente, como el de la obligación de contribuir al gasto público por parte de todo mexicano.

Pero, en cita del jurista mexicano Ignacio L. Vallarta, haciendo referencia a un caracterizado escritor español: *“es indispensable ordenar este ramo de la administración (la recaudación del impuesto), apartarse a la vez de extremos encontrados y no proceder por ciego espíritu fiscal, ni dejarse ganar por la flaqueza de ganar efímera popularidad”*⁹⁵

Por eso es, por lo que reiteramos la necesidad de los tributos para el Estado mexicano, pero, en caso de que sea necesario el uso de la fuerza coercitiva del

⁹⁴ Venegas Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, México, UNAM-IIJ, 2007, pp. 65-155.

⁹⁵ Vallarta, Ignacio L., *Estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, México, 1885, pp.15.

estado, se ponga en una posición que no sobrepase la necesidad económica al derecho mismo.

Consideramos que, es el caso del embargo precautorio y aseguramiento de bienes, figuras que el Código Fiscal de la Federación ha contemplado desde años atrás y que sigue aplicando al contribuyente como medida de apremio, bajo el argumento de la autoridad de considerarlos actos preventivos que protegen el interés fiscal.

Continuando con esa situación del embargo y aseguramiento precautorio de bienes es importante señalar, que la autoridad ha venido modificando únicamente de nombre la figura del embargo precautorio con el propósito de volverla legal, aunque en el fondo, la sustancia de la figura del embargo y del aseguramiento, sea en ambos casos, violatorio de derechos fundamentales.

3.2.3 CRONOLOGÍA DEL EMBARGO PRECAUTORIO Y ASEGURAMIENTO DE BIENES.

Citemos, por ejemplo, la controversia suscitada en los noventa y que se prolongó hasta el nuevo siglo, con la legalidad de la figura del embargo precautorio y aseguramiento de bienes, contenida en el artículo 145 del Código Fiscal Federal, posteriormente se llevó a cabo la incorporación de la figura del aseguramiento precautorio con la adhesión del artículo 145-A dentro del mismo ordenamiento fiscal, hasta la fecha, que se mudó la figura del aseguramiento de bienes al artículo 40 y 40 A y el embargo precautorio se conserva en el artículo 145.

Por lo que resulta importante tomar como referencia esa situación, para que nos permita explicar, la violación a los derechos fundamentales del contribuyente como el principio de presunción de inocencia, de legalidad, de seguridad jurídica, con las medidas de apremio utilizadas por la autoridad fiscal.

1. A través de la jurisprudencia 17/95 EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE

VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION.⁹⁶, se declaró la inconstitucionalidad del artículo 145 en sus fracciones I y IV del Código Fiscal de la Federación vigente en aquellos tiempos, toda vez que el embargo precautorio ordenado por la autoridad fiscalizadora con el propósito de asegurar el interés fiscal a favor del Estado, pero de créditos fiscales aún no exigibles ni cuantificados, viola el principio de legalidad en lo dispuesto por el numeral 16 constitucional a través de las consideraciones siguientes:

- a) Que es violatorio del artículo 16 constitucional, en razón de que autorizaba la traba del embargo precautorio sin que se hubiese determinado la obligación de enterar el tributo ni cuantificado el mismo.
- b) Que la determinación de una contribución constituye un requisito indispensable para el nacimiento del interés fiscal.
- c) Que sostener lo contrario, implicaría autorizar la práctica de embargos en abstracto sin que haya certeza de la existencia de un crédito fiscal.
- d) Que dicho precepto concedía facultades omnímodas a la autoridad al dejar a su arbitrio la determinación del monto del embargo y de los bienes afectados.

La jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dejó en claro, que el realizar un embargo precautorio por parte de la autoridad bajo los parámetros mencionados, recae en la ilegalidad del acto.

Nos resulta importante mencionar, sobre todo el tema de las facultades omnímodas, es decir, que el artículo que analizamos, le permite hacer todo a la autoridad al momento del embargo de manera arbitraria, lo cual, evidentemente rompe con los límites establecidos dentro del Estado de Derecho en el que debe de actuar la autoridad.

⁹⁶ Tesis: P./J.17/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo II, Septiembre de 1995, p.27.

2. Ahora bien, la autoridad hacendaria llevó a cabo la reforma del referido artículo 145 del Código Fiscal de la Federación a finales del '95, entrando en vigor en enero del '96, haciendo más extenso su contenido, pero conservando la esencia violatoria de la legalidad del precepto.

Se conserva la facultad a favor de la autoridad para que lleve a cabo el embargo para asegurar de manera precautoria el interés fiscal, cuando se trate de contribuciones que ya se hubieran causado y agrega la fracción IV, que dichas contribuciones causadas se encuentren pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles.

ARTÍCULO 145 CFF (1995)	ARTÍCULO 145 CFF (reformado 1996)
Se podrá practicar <u>embargo precautorio</u> para <u>asegurar el interés fiscal</u> , antes de la fecha en que el <u>crédito fiscal</u> esté <u>determinado</u> o sea <u>exigible</u>	Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar <u>embargo precautorio</u> para <u>asegurar cautelarmente el interés fiscal</u> respecto de <u>contribuciones</u> que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren <u>causado</u> , en los siguientes términos: ... IV. En el caso de <u>contribuciones causadas pendientes de determinarse</u> y que aún <u>no sean exigibles</u>

En ambos textos, se conserva la cuestión de llevar a cabo el embargo precautorio con el propósito de garantizar el interés fiscal, pero seguimos con el vicio de dicho interés fiscal: ¿cuál interés fiscal? ¿en qué cantidad está determinado dicho interés fiscal? ¿la obligación de pago se encuentra fuera de la época en que debe de realizarse? ¿la autoridad ya se encuentra en posibilidad de proteger el interés fiscal? ¿se establece la existencia de un crédito fiscal?

Se está llevando a cabo un embargo antes de la existencia de un crédito fiscal que derive de contribuciones causadas por situaciones jurídicas o de hecho que se encuentren previstas en las leyes fiscales vigentes.

Una vez causadas las contribuciones, las mismas se tienen que determinar, recordemos que ya se había mencionado el tema de que en materia fiscal existe la autodeterminación a favor del contribuyente, es decir, él mismo lo lleva a cabo y sólo de manera excepcional, la autoridad lo hará en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Posterior a la causación y la determinación de las contribuciones, el contribuyente tiene que llevar a cabo el pago de estas dentro de la época, fecha o plazo establecido en la ley tributaria, y sólo en caso de que no suceda, entonces si podemos decir que se lesiona el interés fiscal de la federación, pero ya bajo una situación jurídica real, existente y exigible a contribuyente alguno y no bajo mera suposición.

En ambos casos, la redacción del artículo 145, habla de llevar a cabo el embargo bajo contribuciones que aún no se han determinado, dejando al arbitrio de la autoridad, la cantidad y supuestos bajo los que se va a llevar a cabo el embargo precautorio, por lo que se puede apreciar la ilegalidad en la que continúa estando dicho precepto legal y con ello, la inconstitucionalidad de tal situación.

Por lo que la autoridad administrativa ya se encuentra sancionando al contribuyente, porque, aunque manifieste que es sólo de manera precautoria, el daño que se genera es de difícil reparación para el contribuyente y en muchos casos, de imposible reparación.

Ahora, en cuanto a la presunción de inocencia, si la contribución no se encuentra causada, determinada y se presenta una evidente falta de pago del contribuyente dentro de la época de pago que la ley señale, se debe de respetar la presunción de inocencia a favor del contribuyente, lo que en la realidad se aplica a la inversa, se le presume culpable al contribuyente hasta en tanto la autoridad obtiene la verdad jurídica de los hechos.

Esto sigue siendo muy grave, ya que, además de que la autoridad presume de culpabilidad al contribuyente, el que se encuentra obligado a demostrar su inocencia es el contribuyente, contrario al principio de derecho que nos señala que el que afirma está obligado a probar, la autoridad está obligada a justificar sus actos, recordemos la fundamentación y motivación de los actos de molestia.

Y, por último, se genera la incertidumbre jurídica del contribuyente pues desconoce las situaciones, razones o motivos por lo que se está llevando a cabo el embargo precautorio por parte de la autoridad, bajo el argumento de garantizar un interés fiscal que no ha sido lesionado.

3. Es por ello, que bajo la Jurisprudencia 88/97 EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL⁹⁷, nuestro Máximo Tribunal en Pleno, determinó que pese a la reforma sufrida por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en 1996, la figura del embargo precautorio sigue siendo inconstitucional, al seguir violando el artículo 16 constitucional.

Entre algunas de sus apreciaciones, determinó que el artículo sustantivo establece como medida cautelar, al embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, al realizarlo sobre contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no son exigibles.

Dice el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es violatorio del artículo 16 constitucional por llevar a cabo un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado según la ley tributaria, ya que guarda una estrecha vinculación la causación con la determinación de las contribuciones, las cuales, posterior al pago y liquidación, puede incluso, resultar en cero, pero ya se llevó a cabo la violación a dicha legalidad constitucional.

Quedando todo en mera presunción de que va a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado a pagar por parte del contribuyente, no se justifica el embargo sobre un supuesto de realización incierta, sobre un crédito fiscal que no ha sido cuantificado ni particularizado.

Al no actualizarse la presunción de que el contribuyente vaya a evadir contribuciones que no están determinadas, el embargo carece de la

⁹⁷ Tesis: P./J.88/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 5.

fundamentación y motivación que exige nuestra Constitución y que debe cumplir todo acto de molestia que lleve a cabo la autoridad administrativa, para justificar la paralización de los elementos financieros de la empresa y que incluso se genera un riesgo de quiebre.

4. Posterior a esta situación, se emitió la tesis en Pleno **I/98 EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL**⁹⁸, bajo los mismos argumentos vertidos en la jurisprudencia anteriormente citada, sólo que bajo la ilegalidad del embargo precautorio fundamentado en la fracción I del mismo artículo 145, la cual se refiere a contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles.

En ambos casos, se determinó la ilegalidad del embargo precautorio contemplado en el Código Fiscal de la Federación, por no apegarse al artículo 16 Constitucional, además de violentar la seguridad jurídica del contribuyente, castigando (aunque sea precautoriamente) bajo una presunción de culpabilidad de evadir obligaciones tributarias, contrario al respeto a la presunción de inocencia.

Es importante tomar el texto tal cual se encontraba redactado al momento en que se emitieron ambos criterios, para entender de mejor manera la figura del embargo y el análisis que ha venido haciendo nuestro Máximo Tribunal y que nos ha venido dejando en claro su ilegalidad.

⁹⁸ Tesis: P.I/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo VII, Enero de 1998, p. 102.

"Artículo 145.

Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado, en los siguientes términos:

- I. En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.
- II. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.
- III. En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el obligado se hubiere ubicado en alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.
- IV. En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 de este Código o bien, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

Dicha ilegalidad encuentra un argumento muy sólido, por las facultades o atribuciones que le da el Código Fiscal de la Federación a la autoridad administrativa desde un aspecto subjetivo y abstracto, sin parámetros reales para determinar un embargo que sustituya cantidad líquida supuestamente adeudada, pero ni determinada ni exigible al momento del embargo.

Pues entonces, todos los contribuyentes seríamos culpables de presunta evasión en el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales, si bajo esa óptica de la autoridad, así lo determina, pese a que el comportamiento que anteceda al embargo por parte del contribuyente sea impecable en cuanto a evaluación de cumplimiento de sus obligaciones en ejercicios fiscales anteriores.

Por último, agregamos lo relativo a que se sigue utilizando la figura del interés fiscal como el punto elemental a proteger por parte de la legislación fiscal y, por ende, la necesidad de protegerlo a través del embargo precautorio, pero siguen sin cumplirse los elementos básicos de lo que se entiende por interés fiscal.

Es el derecho que tiene la autoridad fiscal de percibir las contribuciones omitidas y sus accesorios, es decir, los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

5. Posteriormente, se llevó a cabo la reforma al Código Fiscal de la Federación en 2006, por medio de la cual se adiciona el numeral 145-A, en el cual se sustituyó la figura del embargo precautorio por aseguramiento de bienes, así como la situación de hecho y derecho que debía de suceder para poderlo aplicar, expliquemos la situación:

Derivado de la exposición de motivos por medio de la cual, se pretende llevar a cabo la adición de la figura jurídica en comento en el párrafo anterior⁹⁹, podemos extraer lo siguiente:

Se busca justificar una figura que someta aún más al gobernado a la ya excesiva carga que le implica pagar contribuciones, pues manifiestan los legisladores, la necesidad imperativa de que se pueda y se deba llevar a cabo el aseguramiento precautorio del cumplimiento de dichas obligaciones en materia fiscal, que aún no han sido determinadas ni exigibles.

Incluso, se puede apreciar en dicha exposición de motivos, que reconocen la ilegalidad del embargo precautorio, pero únicamente bajo la perspectiva de que contenía condicionantes para su aplicación a la existencia de un crédito determinado para que resultara procedente, por lo que era necesario, buscar la forma de facultar a la autoridad fiscal a realizar embargos, a pesar de que no exista determinación alguna de la contribución.

Derivado de lo anterior, es que plantearon en su reforma, sancionar la conducta que llevara a cabo el contribuyente, tendiente a impedir o hacer imposible que el acreedor cobre lo que se le debe.

Pero ojo con esto último, ya que debe de existir un adeudo para que un acreedor pueda cobrar algo; para que exista un adeudo, debe de existir una obligación incumplida; se considerará incumplida una obligación, cuando hayan transcurrido los plazos legales para su cumplimiento, cosa que no hay forma de

⁹⁹ Gaceta Parlamentaria, Miércoles 2 de junio de 2004/LIX/1SPR-548/1588.

demostrar que ya haya ocurrido al momento en que la autoridad pretenda aplicar un embargo o aseguramiento.

Es por ello, que plantearon la figura del aseguramiento precautorio como medio para sancionar la conducta del contribuyente bajo las siguientes características:

- a) El aseguramiento es una figura vinculada con la conducta del contribuyente, no con la existencia de crédito fiscal.
- b) Se decreta sobre bienes o la negociación del contribuyente.
- c) Exista riesgo de que el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

6. Al momento de que le tocó al Poder Judicial de la Federación, a través del amparo en revisión 2178/2009¹⁰⁰, resolver sobre la legalidad o ilegalidad de las figuras del embargo precautorio y del aseguramiento de bienes, manifestaron lo siguiente:

Embargo precautorio	Aseguramiento de bienes
- Art. 145 fracciones I y IV	- Art. 145-A fracciones I y II
- Vinculado al aseguramiento del interés fiscal (crédito fiscal determinado)	- Vinculado a la conducta del contribuyente (se oponga u obstaculice, desaparezca, oculte, enajene, dilapide)
- Sobre bienes o negociación	- Sobre bienes o negociación
- Inconstitucional	- Constitucional
- Jurisprudencia 17/95	- Reforma 2006
- Previo cumplimiento de requisitos, no es facultad omnímoda (absoluta y total)	- Motivación, justificación y evidencia de la conducta
- Peligro inminente de evadir su cumplimiento	- Impedimento de inicio o continuación de facultades de comprobación
- Pierde sus efectos cuando el contribuyente cumple, cuando el crédito fiscal es exigible (PAE)	- Llega a su fin una vez que el contribuyente cumple con el requerimiento o se determina un crédito fiscal

Pero de la lectura del Amparo en Revisión 2178/2009, se enfocaron únicamente a resaltar la diferencia existente entre embargo precautorio y

¹⁰⁰ Amparo en Revisión 2178/2009, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 27 de enero del 2010. Consultable http://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/1/2009/2/2_113125_0.doc

aseguramiento de bienes, incluso, dentro del mismo documento emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que no entran al análisis sobre la legalidad de la medida de apremio, del segundo párrafo a foja 30 del Amparo en Revisión¹⁰¹ se lee:

Aunque **es cierto** lo señalado por la Juez de Distrito en el sentido de **que la referida reforma no conduce a estimar erradicado el problema de inconstitucionalidad identificado en la jurisprudencia 17/95** *“ya que el precepto legal reclamado, analógicamente sigue afectando a los gobernados, al no existir elementos de prueba para concluir, de forma objetiva, que el contribuyente realizará cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las facultades de comprobación de la autoridad ...”*.

Podemos observar que, el hecho de que se haya llevado a cabo un cambio de nombre y de regular la conducta del contribuyente con la medida de apremio del aseguramiento de bienes, no resuelve el tema de la inconstitucionalidad del acto previo de la autoridad de sancionar sobre elementos subjetivos y discrecionales, y por tanto, de la violación al principio de legalidad, de seguridad jurídica y de presunción de inocencia en contra del contribuyente.

Luego entonces, se pueden seguir creando o modificando disposiciones legales, pero éstas deben de respetar los derechos fundamentales del gobernado, ya que de nada sirve que se pretenda regular una situación jurídica por el legislador, que ya ha sido declarada inconstitucional (Jurisprudencia 17/95 y posteriores), en cuanto hace al fondo mismo de la medida de apremio contenida en el Código Fiscal de la Federación, si no se subsana la obligación que tienen las autoridades de fundamentar y motivar sus actos.

Seguimos manteniendo el problema de ¿sobre qué base se determinará el aseguramiento precautorio que realice la autoridad? Queda al arbitrio de la autoridad establecerlo, sobre situaciones presuntivas, que como ya se comentó con

¹⁰¹ *Ibidem* p. 110.

anterioridad, el aseguramiento se estaría realizando sobre montos inciertos, irreales y en muchos casos, inexistentes.

Porque, como lo hemos venido señalando, no se plantea en el presente trabajo que la obligación de contribuir sea ilegal, lo que se plantea es que la forma en que la autoridad pretender obtener sí o sí la contribución, debe de estar sujeta a las disposiciones legales, sino, es ilegal. Por lo que, el actuar de la autoridad es lo ilegal, no la obligación de contribuir por parte de los mexicanos.

Por tanto, cuando se ve obligada la autoridad a respetar los derechos fundamentales es en general a todo gobernado, a todo ser humano, como lo hemos mencionado con anterioridad, primero se es ser humano y luego contribuyente.

Cuando se habla de que el contribuyente tiene Derecho Humano a la igualdad, a la seguridad jurídica, a la retroactividad, etc., se habla de derechos pero no como contribuyente, sino como persona (una persona que puede ser contribuyente y a la vez trabajador y comerciante etc., pero ante todo una persona, y en tal calidad es titular de los derechos mencionados, más no en calidad de exclusiva de contribuyente, trabajador, comerciante etc.), por tanto, tales derechos no son exclusivamente de la rama fiscal, sino Derechos Humanos simplemente, común a todos y no de un área exclusiva del Derecho¹⁰².

Es por ello, que la autoridad no puede dejar de observar que el contribuyente no se desprende de su origen de ser humano, por tanto, no se puede caer en arbitrariedades pensando sólo en sancionar al contribuyente, dejando de lado que ante todo, es humano.

Por último, dentro del análisis que sigue haciendo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del Amparo en Revisión 2178/2009, manifiesta:

“En efecto, la jurisprudencia 17/95, sigue rigiendo la hipótesis a la que se contrae su contenido, pues es cierto que la sola existencia del artículo 145-A,

¹⁰² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los Derechos Humanos en la Tributación*, 1ª ed., Thomson Reuters, México, 2018, p. 1-50.

fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, no erradica el problema de inconstitucionalidad identificado en la referida jurisprudencia...”

Luego entonces, los deberes constitucionales son para ser aplicados a los gobernados, como es el caso de la contribución, pero también existen los deberes aplicables a la autoridad dentro del ejercicio de su función de ente supremo o de sus facultades potestativas como Estado.

Es decir, el gobernado está obligado a contribuir, y la autoridad está facultada para establecer, recaudar y gastar el tributo, pero, en ambos casos, dentro de los límites constitucionales que permitirán que se aplique de manera correcta el Estado de Derecho, por lo que, de existir un actuar, que el propio poder judicial ha detectado, lo correcto tendría que modificarlo de raíz y no sólo de manera superficial, pues la enfermedad seguirá existiendo.

Nos dice Francisco Rubio Llorente, en referencia a los deberes jurídicos, que: son mandatos dirigidos al legislador más que una vinculación a la conducta en las personas, es decir, no crean una expectativa de comportamientos privados, sino una expectativa de actuación de los poderes públicos¹⁰³.

7. Finalmente, analicemos la reforma que, a partir del 2014, se llevó a cabo en el Código Fiscal de la Federación, por medio de la cual se estableció la figura del aseguramiento precautorio de bienes en el artículo 40, bajo parámetros muy similares a los que ya venía manejando la autoridad en cuanto a sancionar la conducta del contribuyente, así como el procedimiento por el cual se ha de llevar a cabo dicho aseguramiento según el artículo 40 A del mismo ordenamiento fiscal.

Hagamos el análisis del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar si la autoridad cumple con los requisitos de legalidad y seguridad jurídica o bien, coloca al individuo en una posición de culpabilidad sin respetar los derechos fundamentales mínimos como son la presunción de inocencia, la legalidad de los actos de la autoridad y la seguridad jurídica del gobernado.

¹⁰³ Rubio Llorente, Francisco, “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 62. Mayo-Agosto 2001, pp. 11-56.

*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:*

...

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

*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 estos, 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.*

Como lo mencionábamos, una de las facultades que tiene la autoridad es la de emplear la figura de las medidas de apremio como una forma de vencer la contumacia del contribuyente, con el propósito de hacerlo cumplir con sus obligaciones fiscales.

Es precisamente este artículo 40, uno de los más importantes, por el cual nos planteamos la interrogante dentro del presente trabajo en cuanto a si esas medidas de apremio, y que en la práctica la autoridad les llama actos preventivos, las aplica de manera legal o con ello estamos ante la violación del principio de presunción de inocencia, de legalidad y de seguridad jurídica.

Entonces, el artículo 40 que estamos analizando, nos habla de medidas de apremio, las cuales serán aplicadas **sólo cuando se impida el inicio o desarrollo de una facultad de comprobación** (aclarando que estas mismas medidas las aplican tanto a la materia fiscal como a la aduanera), y observando estrictamente el orden que en él se señala, por lo que no se pueden aplicar ante una presuntiva por parte de la autoridad y de manera previa a la sustanciación de procedimiento establecido en ley.

Pese a que se reconozca en el Código Fiscal la figura de la presunción, esta debe de estar fundada y motivada en los preceptos legales existentes.

Aquí es donde encontramos los límites que señala el jurista italiano Luigi Ferrajoli, que deben de establecerse en ley esos límites a las autoridades en el ejercicio de poder, ese **SÓLO**, que se menciona, no es opcional, no es subjetivo, es una facultad condicionante a una situación en específico, no si la autoridad considera, no si la autoridad presume, son hechos concretos los que deben de suceder para que se pueda aplicar la medida de apremio.

Ahora bien, nótese que la fracción II del precepto en comento, nos habla de imponer una multa, la cual, volvemos a aclarar, debe de ser aplicada por el impedimento material del inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, no por presuntivas de la autoridad.

Si la autoridad llevara a cabo la imposición de la multa como medida de apremio, tal cual lo ordena el numeral 40, podría llevar a cabo un acto con mayor legalidad, pues es lo que el comentado artículo nos dice.

Es más, al momento de realizar la imposición de la sanción, tendría que cumplir con lo ordenado tanto en el artículo 16 Constitucional, como en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, con lo que estaría enterando al contribuyente del porqué de la infracción y de la consecuencia subsecuente en caso de que continuara con la negativa de impedir el ejercicio de las facultades de la autoridad, pero no sucede dicha situación.

El análisis no puede quedar ahí, porque lo mismo sucede con el artículo 40-A del mismo ordenamiento fiscal, pues se relaciona con el 40, fracción III, es el fundamento que utiliza la autoridad para llegar a realizar el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, lo cual sería legal bajo lo que reiteramos, **SÓLO** si se da la existencia de una facultad de comprobación por iniciar o en proceso y se impida.

Artículo 40-A. *El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos 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:*

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:

Aquí nos detenemos un poco, pues el Código ordena que se lleven a cabo los aseguramientos precautorios, una vez agotadas las medidas del auxilio de la fuerza pública y la imposición de una multa, es decir, tienes que ir agotando las medidas de manera ordenada, no aplicar primero la que más impacto genera en el contribuyente, la que genera ese derecho fiscal represivo, intimidatorio, en contra del contribuyente.

Además, su imposición sólo va a poder determinarse hasta que el obligado realice la conducta considerada como “desacato”, la cual puede ser contumaz del cumplimiento parcial o total, por lo que *a priori* no se puede calificar la conducta e imponer en consecuencia la temporalidad de la medida.

¿Por qué es importante el hecho de que sea derivado de una facultad de comprobación? Porque evidentemente la autoridad estaría actuando conforme a lo que el ordenamiento jurídico le permite, no estaría extralimitándose en cuanto a sus atribuciones, puesto que las facultades de comprobación son actos de molestia, que deberán de estar fundados en el artículo 16 Constitucional y el 38 del propio Código Fiscal de la Federación, eso haría evidente la justificación legal del actuar de la autoridad y la existencia del Estado de derecho propuesto por el garantismo.

Ahora bien, para poder entender el procedimiento en que ha de llevarse a cabo el aseguramiento de bienes, tenemos que continuar con el artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice, tanto en su fracción II, como en su tercer párrafo de dicha fracción, lo siguiente:

*II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio **hasta por el monto de la determinación provisional** de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice*

...

*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 misma a la persona con quien se entienda la diligencia.**

Si bien es cierto, se plantea un procedimiento para como ha de llevarse a cabo el aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación, se advierte que será sólo por un monto determinado, el cual será presuntivo y realizado por la propia autoridad.

Ahora, en cuanto al párrafo tercero en comento, el hecho de levantar un acta, manifestar las razones que llevó a la autoridad al aseguramiento y hacer del conocimiento de la persona del acto de molestia que se está llevando a cabo, hace presumir que la autoridad ha de cumplir con lo manifestado en el artículo 16 Constitucional.

Pero, si la autoridad está argumentando que el aseguramiento se lleva a cabo por no poder iniciar o desarrollar sus facultades de comprobación, en razón de que no sean localizados los contribuyentes en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin aviso respectivo; hayan desaparecido o se ignore su domicilio, ¿dónde va a levantar el acta respectiva de lo sucedido? y, ¿cómo va a entregarle copia de la misma a persona alguna?

Por lo que podemos determinar lo siguiente:

1. Se rompe en ese momento con la legalidad del procedimiento;
2. Se deja en una completa inseguridad jurídica al gobernado al momento en que le aplicas una medida de la que nunca fue enterado o avisado, y;
3. La autoridad aplica una presuntiva de culpabilidad como evasor de obligaciones tributarias, violentando con ello la presunción de inocencia que todo ser humano debe de gozar.

En cuanto a la fracción III, del artículo 40-A del ordenamiento fiscal que venimos analizando, nos dice el orden en que se van a asegurar de manera precautoria los bienes del contribuyente, ubicándose en primer lugar, los depósitos bancarios, pero en su párrafo tercero nos revela algo importante:

En el supuesto de que el valor del bien a asegurar conforme al orden establecido exceda del monto de la determinación provisional de adeudos fiscales

presuntos efectuada por la autoridad, se podrá practicar el aseguramiento sobre el siguiente bien en el orden de prelación.

Luego entonces, no puede asegurarse la cuenta bancaria completa, si lo contenido en la determinación provisional presuntiva es menor al valor del bien a asegurar, la autoridad buscará otro bien dentro del orden manifestado en la misma fracción III, dejando libre la cuenta bancaria.

Continúa diciendo el artículo 40-A, fracción IV, párrafo quinto, así como la fracción VI, lo siguiente:

***IV.** El aseguramiento de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, se realizará conforme a lo siguiente:*

...

*La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, deberá informar a la comisión de que se trate, o bien, a la autoridad fiscal que ordenó la medida, que practicó el aseguramiento precautorio de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, **informando el monto de las cantidades aseguradas al contribuyente**, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, así como **el número de las cuentas** o contratos sobre los que se haya practicado dicho aseguramiento.*

...

***VI.** La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado **que se llevó a cabo el aseguramiento precautorio** de sus bienes o negociación, **señalando la conducta que lo originó** y, en su caso, **el monto** sobre el cual procedió el mismo. La notificación a que se refiere esta fracción, deberá efectuarse en términos de lo dispuesto en el artículo 134 de este Código, **dentro de un plazo no mayor a veinte días** contado a partir de la fecha en que el aseguramiento precautorio se haya llevado a cabo.*

Estas dos fracciones son muy importantes, pues en el caso de la fracción IV, párrafo quinto, ya se está causando un daño al contribuyente de difícil reparación,

siendo, además, la entidad financiera la primera en informar al particular dicha situación, no siendo obligación de ella hacerla, pues es un particular, el cual no tiene facultades de una autoridad administrativa.

Viene a reforzar lo anterior, la fracción VI, pues la autoridad notificará hasta en los 20 días siguientes al que se haya efectuado el aseguramiento precautorio, lo cual resulta demasiado grave para el contribuyente, y no perder de vista que seguimos ante actos presuntivos, en donde no hay una situación por la cual se le considere incumplida una obligación al contribuyente.

Resulta importante destacar que incluso el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió la contradicción de tesis 291/2012, donde determinó que el artículo 40 fracción III del referido Código Fiscal de la Federación viola la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 Constitucional, pues consideró que con la medida de apremio, se restringe de forma excesiva e innecesaria los derechos de los contribuyentes al limitar el ejercicio de su derecho de propiedad e **impedirles que continúen con la operación ordinaria de sus actividades** y con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, **incluyendo las de naturaleza tributaria**, quedando la Jurisprudencia al rubro:

ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACION DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTICULO 40, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURIDICA¹⁰⁴.

No olvidemos lo manifestado en el criterio jurisprudencial arriba citado, sobre todo en lo relativo a que la medida de apremio impide que el contribuyente continúe con el desarrollo cotidiano de las actividades económicas y comerciales a las que se dedique e impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes muebles o inmuebles objeto del aseguramiento.

¹⁰⁴ Tesis: P./J. 3/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Tomo XVII, Febrero de 2013, Tomo I, p. 7.

Es evidente que esto es un pequeño ejemplo de a lo que nos referimos con que la autoridad violenta los derechos fundamentales del gobernado, podríamos ampliar la violación al principio de seguridad jurídica contenido dentro de la Constitución, con el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Al respecto, la seguridad jurídica tiene una estrecha relación con el concepto del Estado de Derecho en sentido formal. Entendido el Estado de derecho como el estado en el que las autoridades tienen límites y se encuentran sujetas a la ley.

Y también dejemos para el análisis y reflexión jurídica, con la proporcionalidad y la idoneidad de la medida de apremio, pues es evidente que si la autoridad asegura los bienes o la negociación, ¿cómo es que el contribuyente generará recursos económicos para cumplir con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas incluyendo las de naturaleza tributaria?

Todo el análisis anterior, nos lleva a la determinación más importante que hemos venido manifestando en el presente trabajo, se está llevando a cabo la aplicación de una medida que ya está generando un daño al contribuyente, una sanción que, pese a que será temporal, ya se está trastocando el derecho fundamental del contribuyente, bajo el argumento presuntivo de culpabilidad.

Además, como se ha planteado, la medida trastoca al individuo, ya no sólo desde una postura de contribuyente, sino más genéricamente, desde su posición de ser humano.

8. Han surgido posteriores criterios en torno a los artículos 40 y 40-A del Código Fiscal de la Federación, las cuales, resultan aún más graves los argumentos ahí vertidos, pues hablan de restringir derechos del contribuyente, como justificante para la obtención del recurso económico y salvaguardar la obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Analicemos lo vertido en la Jurisprudencia 154/2017, nos dice:

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 JURÍDICA¹⁰⁵.

Nuestro Máximo Tribunal argumenta que los preceptos citados en el rubro jurisprudencial, hace énfasis a lo que se ha manifestado con anterioridad, que las medidas de apremio resultan aplicables dentro de la legislación mexicana, como lo es el caso del aseguramiento de bienes, pero cuando exista la evidencia real de que se impidió u obstaculizó el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación, nos dice textualmente “no violan el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, pues la imposición de esa medida se justifica, haciendo el planteamiento de su justificación de la siguiente manera:

¹⁰⁵ Tesis: 2a./J. 154/2017, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 48, Noviembre de 2017, Tomo I, p.504.

a) Una acción constitucionalmente válida, porque ante la negativa del particular de permitir el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, **resulta viable la imposición de ciertas medidas que restrinjan sus derechos en aras de salvaguardar lo previsto en las disposiciones constitucionales, como es su obligación de cumplir con el deber de contribuir con el gasto público**; además, se fija un orden para su aplicación, el cual es progresivo al ir de la medida de menor afectación a la de mayor alcance o que causa mayor restricción.

Análisis: cuando nos dice la Segunda Sala del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la imposición de ciertas medidas de apremio es una acción constitucionalmente válida, suponemos (porque no lo manifiesta), que se refiere a lo que contempla nuestro artículo 22 constitucional, cuando habla de que no se considerará confiscación, cuando sea aplicada a bienes para el pago de multas o impuestos.

Si fuera así el caso, cabe recordar lo que mencionamos del pago de las contribuciones y la exigencia por parte de la autoridad, porque en el supuesto caso de que se impidiera el ejercicio de una facultad de comprobación, para que se aplique aseguramiento, en una situación de pago de impuestos, tendría primero la autoridad que tener la certeza de que la época de pago de contribuciones ya se extinguió, de lo contrario, no sería legal.

Además, se le olvida a la Segunda Sala del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que, independientemente de la obligación de contribuir contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, debe de respetar los derechos fundamentales del ser humano, cuando el filósofo en derecho Rafael Aguilera, hace mención de Ferrajoli y su modelo garantista, inserta: ya que el nuevo modelo normativo del derecho, se caracteriza como un sistema de poder mínimo, que concibe a los derechos fundamentales como límites, a través de los cuales se

maximiza la libertad y se minimiza la arbitrariedad e impunidad por parte de los gobernantes¹⁰⁶, situación que no está protegiendo la autoridad judicial.

b) Idónea, en virtud de que resulta razonable que cuando el particular impide a la autoridad el acceso al lugar en el cual habrá de realizarse la verificación, ante su negativa el ente estatal acuda al uso y auxilio de la fuerza pública únicamente para permitir el acceso al lugar correspondiente y, de esa manera, iniciar o continuar con el ejercicio de la facultad de comprobación desplegada.

Análisis: reitera la Segunda Sala lo que ya se ha comentado, el tema es aplicar las medidas en el orden que señala el propio Código Fiscal de la Federación, es decir, el auxilio de la fuerza pública, la multa y ya después, entraría en el juego el aseguramiento de bienes, pero si lo aplicas con el fin de someter al gobernado a que “no le quede de otra, más que pagar”, porque si no, sus cuentas seguirán aseguradas y el daño irreparable que se le cause, no tendrá solución.

c) Proporcional, pues el aseguramiento de bienes **no procede de forma automática y subsecuente** a que se presenta el hecho que motiva su imposición, sino que **requiere agotar previamente** otras medidas de apremio tendentes al mismo fin, pero de menor afectación; de suerte que sólo si esas medidas no resultan aptas para lograr vencer la conducta del particular, la autoridad fiscal podrá asegurar provisionalmente sus bienes.

Análisis: tenemos que aplicar las leyes estudiando la realidad en cuanto a su aplicabilidad, porque de nada sirve hacer análisis sobre la literalidad de la disposición legal, si en la práctica la autoridad sigue actuando con total arbitrariedad, es por esto, que en la PRODECON, las quejas por aseguramientos de cuentas son de las más recurrentes.

La materia fiscal implica la aplicabilidad de un principio que se le denomina de estricto derecho, es decir, que la aplicabilidad de las normas jurídicas en materia

¹⁰⁶ Aguilera Portales, Rafael Enrique y López Sánchez, Rogelio, “Los derechos fundamentales en la teoría jurídica garantista de Luigi Ferrajoli”, en Aguilera Portales, Rafael Enrique (coord.), *Nuevas Perspectivas y desafíos en la protección de los derechos humanos*, México, UNAM, 2011, pp. 49-82.

fiscal, debe de ser aplicado de manera clara y precisa tal cual la literalidad de dicha norma, pero no sólo es aplicable para el contribuyente, sino también para que la autoridad lo respete en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Lo anterior significa que, la autoridad estaría obligada a dos situaciones en concreto: la aplicabilidad de las medidas de apremio en el orden que señala el Código Fiscal y; que dichas medidas sean aplicadas bajo los procedimientos establecidos en ley.

Pero, cuando entran en juego los derechos fundamentales del gobernado, ese estricto derecho debe de ser suplantado por lo que mas favorezca al gobernado, así lo dice la propia Constitución en su artículo primero, párrafo segundo:

...

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.

Luego entonces, se debe dejar de lado la excesiva formalidad de las leyes tributarias¹⁰⁷, para proteger los derechos fundamentales del gobernado.

Por último, el asegurar que no se viola la seguridad jurídica del gobernado con el aseguramiento de los bienes, se está validando una figura que sanciona al gobernado en su carácter de contribuyente con el referido aseguramiento.

Lo podemos analizar brevemente: en primer lugar, lo estás culpando del incumplimiento de sus obligaciones tributarias sin que tenga la oportunidad de defenderse, por lo tanto, violas la presunción de inocencia; incumplimiento basado en obligaciones que se desconocen si existen o si tienen algún monto determinado, violando el principio de legalidad y, evidentemente, al no establecer certeza jurídica a favor del gobernado, violas la seguridad jurídica.

¹⁰⁷ Fernández Sagardi, Augusto, “Derechos Fundamentales de los contribuyentes”, en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), *Los Derechos Humanos en la Tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 147-161.

3.2.4 LA VIOLACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y SUS GARANTÍAS DEL GOBERNADO, CRITERIOS QUE PONDERAN LO POLÍTICO Y ECONÓMICO SOBRE EL ESTADO DE DERECHO.

Es preocupante el hecho de que se manifieste o que por lo menos se considere la posibilidad de imponer ciertas medidas que restrinjan los derechos fundamentales de los individuos en aras de obtener recursos económicos para el gasto público, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contempla en su artículo 29, las situaciones o causas que permitirían, la restricción o suspensión del ejercicio de los derechos y garantías de los mexicanos.

***Artículo 29.** En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona.*

Evidentemente resultaría muy exagerado el suponer que se perturbe la paz pública o que se ponga en grave peligro a la sociedad, por solicitar que los actos que lleve a cabo la autoridad, los realice en apego a la legalidad, para con ello respetar en todo momento la presunción de inocencia del ser humano que se encuentre en el supuesto jurídico de contribuyente.

Aunado a ello, este párrafo también hace referencia a que la restricción o suspensión no debe de ser a determinada persona, si no por medio de prevenciones generales.

Pero el problema es cuando se individualiza la restricción o suspensión de los derechos, porque si bien es cierto, la disposición del aseguramiento precautorio, deviene de un ordenamiento general, al momento de la aplicación de la medida, se

personaliza, se individualiza y no encuadra dentro de los supuestos señalados en la Constitución, relativo a la suspensión o restricción de los derechos.

El referido artículo 29, en su segundo párrafo, nos dice:

*En los decretos que se expidan, **no podrá restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos a la no discriminación, al reconocimiento de la personalidad jurídica, a la vida, a la integridad personal, a la protección a la familia, al nombre, a la nacionalidad; los derechos de la niñez; los derechos políticos; las libertades de pensamiento, conciencia y de profesar creencia religiosa alguna; el principio de legalidad y retroactividad; la prohibición de la pena de muerte; la prohibición de la esclavitud y la servidumbre; la prohibición de la desaparición forzada y la tortura; ni las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.***

Por lo que podemos señalar como elementos importantes de la restricción y suspensión de los derechos humanos y sus garantías lo siguiente:

a) Es facultad exclusiva del Presidente la República con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente.

b) En todo el país o en un lugar determinado.

c) Es temporal, no definitiva.

d) Debe realizarse por medio de prevenciones generales.

e) No debe contraerse a determinada persona.

f) En los decretos no puede restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos humanos: no discriminación; reconocimiento de la personalidad jurídica; vida; integridad personal; protección a la familia; nombre; nacionalidad; niñez; políticos; libertades de pensamiento, conciencia y religión; principio de legalidad y retroactividad, prohibición de la pena de muerte, la esclavitud y la servidumbre, desaparición forzada y la tortura; y garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.

g) La restricción y suspensión deben estar fundadas y motivadas y ser proporcionales al peligro a que se hace frente, observando en todo momento los principios de legalidad, racionalidad, proclamación, publicidad y no discriminación.

h) Los decretos expedidos por el Ejecutivo durante la restricción o suspensión, serán revisados de oficio e inmediatamente por la SCJN.

Adicionalmente a los derechos no derogables, también se han desarrollado un conjunto de principios generales que internacionalmente deben ser respetados en los casos de excepción.

Leandro Despouy, destaca los siguientes: a) Principio de legalidad, es decir, contar con las normas que los regulen y sus mecanismos de control; b) Principio de proclamación, implica la necesidad de dar a conocer la suspensión de derechos; c) Principio de notificación, se debe notificar a los demás estados sobre la suspensión, así como sobre el levantamiento del estado de emergencia; d) Principio de temporalidad, limita en el tiempo la medida excepcional para evitar su prolongación indebida, y e) Principio de amenaza excepcional, se debe tratar de peligros actuales o inminentes, no es válido suspender los derechos sobre criterios especulativos o abstractos.

Si bien es cierto, hablamos de un concepto doctrinal, no perder de vista que el principio de amenaza excepcional, habla de que no es posible suspender derechos sobre criterios especulativos, eso sucede con lo argumentado por la Segunda Sala de la SCJN, en cuanto a que la figura del aseguramiento de bienes, resulta viable retringir derechos, pese a no ser un hecho concreto.

Ahora, si hablamos de la adecuación constitucional con el derecho internacional en cuanto a los derechos humanos, tenemos que mencionar lo que nos dicen los tratados o convenios respecto a la restricción y suspensión de derechos.

ARTÍCULO 27. Suspensión de Garantías

1. En caso de guerra, de peligro público o de otra emergencia que amenace la independencia o seguridad del Estado parte, éste podrá adoptar disposiciones que, en la medida y por el tiempo estrictamente limitados a las exigencias de la situación, suspendan las obligaciones contraídas en virtud de esta Convención, siempre que tales disposiciones no sean incompatibles con las demás obligaciones que les impone el derecho internacional y no entrañen discriminación alguna fundada en motivos de raza, color, sexo, idioma, religión u origen social.

2. La disposición precedente no autoriza la suspensión de los derechos determinados en los siguientes artículos: 3 (Derecho al Reconocimiento de la Personalidad Jurídica); 4 (Derecho a la Vida); 5 (Derecho a la Integridad Personal); 6 (Prohibición de la Esclavitud y Servidumbre); **9 (Principio de Legalidad y de Retroactividad)**; 12 (Libertad de Conciencia y de Religión); 17 (Protección a la Familia); 18 (Derecho al Nombre); 19 (Derechos del Niño); 20 (Derecho a la Nacionalidad), y 23 (Derechos Políticos), **ni de las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.**

El contenido de lo que dispone la Convención Americana sobre Derechos Humanos y nuestra Carta Magna, en cuanto a la restricción y suspensión de los derechos, es prácticamente la misma redacción, por lo que debemos de dejar en claro que cualquier disposición legislativa, administrativa o judicial tendiente a ello, deberá de ser bajo las estipulaciones contenidas en ley.

Podríamos incluir tres conceptos más, incluso, como principios rectores dentro del estado de excepción de los derechos humanos, que tiene que ver con la compatibilidad, concordancia y complementariedad de esta figura con el derecho internacional.

Esto resulta importante, pues evita que la suspensión de los derechos y sus garantías, sea incompatible con las obligaciones impuestas por el derecho internacional. En el nuevo marco constitucional mexicano, ya revisamos que esto es acorde con la obligación de hacer cumplir los tratados internacionales en materia de derechos humanos por los órganos de poder en nuestro país¹⁰⁸.

Con todo lo anterior, no encontramos la causa o justificación para que el órgano jurisdiccional emita ese criterio Jurisprudencial en donde argumente la

¹⁰⁸ Rodríguez Martínez, Ely, "Los Estados de excepción y el artículo 29 de la Constitución mexicana", en *Ensayos en torno a una propuesta de reforma constitucional en materia de política exterior y derechos humanos*, México, Porrúa/UIA, 2004, p.77.

viabilidad de las medidas que restrinjan los derechos del gobernado, por lo que consideramos que dicho criterio resulta violatorio de los derechos fundamentales.

Concluyendo con los criterios emitidos por los órganos jurisdiccionales, tenemos también el que emitió la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal:

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, NO VULNERAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2014).

Los citados preceptos prevén que para el caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, se permite a éstas emplear las medidas de apremio previstas en el referido numeral 40; esto es, **solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer la multa correspondiente**, practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, en términos del artículo 40-A y solicitar a la autoridad correspondiente que se proceda por desobediencia o resistencia a mandato legítimo de autoridad competente. Dichas medidas de apremio **deberán practicarse en el orden mencionado**, salvo en los casos que expresamente el artículo prevé que el aseguramiento precautorio se practicará directamente, sin atender a la prelación referida, a saber: a) cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales, b) cuando se practiquen visitas a contribuyentes y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública o que no acrediten la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenan y, por último, 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. Aunado a lo anterior, la autoridad sólo puede practicar el aseguramiento precautorio **hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos** que haya realizado, para lo cual deberá seguir un orden, atendiendo a los casos de

excepción. Ahora bien, los artículos 40, primer párrafo, fracción III, y 40-A del Código Fiscal de la Federación, vigentes a partir de 2014, no vulneran el derecho a la seguridad jurídica, ya que no prevén una medida desproporcional con el fin pretendido por el legislador y, además, es idónea para ello. Lo anterior es así, en primer lugar, porque el aseguramiento precautorio no se practica como una medida de garantía para un crédito fiscal, sino como una medida de apremio con los límites materiales precisados, pues para su aplicación es necesario que exista un adeudo fiscal presunto, el cual es realizado por la autoridad y marca el límite material a dicha medida y, en segundo, porque el artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación, establece un procedimiento detallado, además de la prelación normal que deben seguir las medidas de apremio para la imposición del aseguramiento precautorio; por lo que dicho procedimiento, junto con la limitante de **asegurar solamente hasta la cantidad presunta** que resulte, y no sobre la totalidad de los depósitos bancarios del contribuyente, demuestra que los límites materiales a la actuación de la autoridad han sido restringidos, por lo que no hay lugar para su actuación arbitraria y, por ende, el Amparo en revisión 296/2016. Dinah Graciela Dabdoub Escobar. 19 de octubre de 2016. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto concurrente, y Norma Lucía Piña Hernández. Ausente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Amparo en revisión 492/2016. Bull Cargo Transportes de México, S.A. de C.V. 19 de octubre de 2016. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien formuló voto concurrente, José Ramón Cossío Díaz, quien reservó su derecho a formular voto concurrente, Jorge Mario Pardo Rebolledo y Norma Lucía Piña Hernández. Ausente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 850/2016. Servicios Contables y Administrativos M&G, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario

Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Norma Lucía Piña Hernández. Secretario: Abraham Pedraza Rodríguez.

Amparo en revisión 851/2016. Grupo Radio México, S.A. de C.V. 5 de abril de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretaria: Gabriela Eleonora Cortés Araujo.

Amparo en revisión 1035/2016. Guardería Infantil San Mateo Atenco, S.C. 24 de mayo de 2017. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Alejandro Castañón Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 8/2018 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de siete de marzo de dos mil dieciocho.

En cuanto a esta situación, tiene mucho que señalarse al respecto. La seguridad jurídica abarca demasiados derechos, no es que se pueda llegar y cumplir con un par y creer que ya con eso no hay violación a ella, además, de que va de la mano de la legalidad, la libertad, la igualdad, la certeza jurídica y con ello aparejada, la presunción de inocencia, que requieren los actos de autoridad para no afectar los derechos del gobernado.

El autor Ariel Alberto Rojas Caballero ha definido a las garantías de seguridad jurídica como “las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados.”¹⁰⁹

¹⁰⁹ Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Las garantías individuales en México*, 2ª edición, México, Porrúa, 2003, p. 261.

De lo anterior, se puede advertir que de una manera general, las garantías de seguridad jurídica implican dos aspectos:

- a. Limitaciones de procedimiento para la autoridad para afectar la esfera jurídica del gobernado;
- b. Derechos subjetivos públicos a favor de los gobernados, en el sentido de que para que sea afectado en su esfera jurídica por los actos de autoridad, ésta deberá cumplir con los requisitos señalados en las normas jurídicas aplicables al caso¹¹⁰.

En esta gran esfera protectora, que son los derechos humanos, podemos analizar a la seguridad jurídica y su relación con los demás derechos, recordemos que los derechos humanos y sus garantías, establecidos en el artículo 1 Constitucional, nos dice que los debemos de promover, respetar, proteger y garantizar de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Hacer mención sobre todo lo relativo a los principios de interdependencia e indivisibilidad que ya habíamos redactado:

- a) Interdependencia: básicamente, un derecho depende de otro derecho para vivir, son interdependientes, por lo que, los Estados no están autorizados a proteger o garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención de otros, sino que todos los derechos humanos merecen la misma atención o urgencia, por lo que, la existencia real de cada uno de los derechos humanos sólo puede ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos¹¹¹.
- b) Indivisibilidad: todos los derechos humanos se encuentran unidos porque de una forma u otra, forman una sola construcción, si se viola un derecho

¹¹⁰ Medina Negrete, Armando Uriel, *El principio de seguridad jurídica en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, supuestos de las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación*, consultable en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/elprincipiodeseguridadjuridica.pdf>

¹¹¹ Peces-Barba, Gregorio, *La Universalidad...* cit. 46.

impacta directamente en todos los demás, si se prioriza en uno, repercutirá de manera significativa en todos¹¹². Por lo que no pueden ser separados, categorizados ni jerarquizados

Una vez manifestada esa situación, la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, nos presenta un catálogo muy interesante, que nos permite entender la calificación de violaciones a derechos humanos, por lo que nos interesa mucho lo relativo a la seguridad jurídica, además, de la legalidad, la libertad, de igualdad, de la certeza jurídica y con ello aparejada, la presunción de inocencia y con ello, que se pueda determinar si los artículos 40 y 40-A del Código Fiscal de la Federación, es legal o ilegal, o atendiendo al derecho internacional de los derechos humanos, si es convencional o inconvencional.

Derecho a no ser sometido a violencia institucional

Definición: derecho del gobernado a recibir una atención oportuna, eficiente y congruente a las funciones públicas de la autoridad, evitando la dilación de obstaculización y el impedimento del goce y ejercicio de sus derechos.

Bien Jurídico Tutelado: el trato digno

Sujetos: *activo*. Todo ser humano; *pasivo*. Autoridades o servidores públicos que en el ejercicio de sus funciones vulneren la legalidad en afectación de los derechos del gobernado.

Fundamentación Jurídica:

Internacional

- Declaración sobre los principios fundamentales de justicia para las víctimas de delitos y del abuso de poder.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 26)
- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José” (artículo 24)

Nacional

¹¹² *Ibidem* p. 132.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 1, párrafo tercero)

Jurisprudencia

- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso González y otras (Campo Algodonero) vs. México.

Derecho a la garantía de audiencia

Definición: derecho de toda persona para que de manera previa a la privación de su libertad, posesiones o derechos, se le garantice el debido proceso ante tribunales o autoridades administrativas previamente establecidos de conformidad con las leyes y cumpliendo con las formalidades esenciales de un procedimiento.

Bien Jurídico Tutelado: la seguridad jurídica

Sujetos: *activo*. Toda persona cuyos intereses libertades o posesiones sean objeto de una privación sin el debido proceso legal; *pasivo*. Autoridades o servidores públicos con el ejercicio de sus funciones omitan cumplir con el debido proceso legal.

Fundamentación Jurídica:

Internacional

- Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 10)
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXVI, párrafo segundo)
- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José” (artículo 8.1)

Nacional

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 14, párrafo segundo)

Jurisprudencia

- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Kawas Fernández vs Honduras

Derecho a la presunción de inocencia

Definición: derecho de toda persona a que se le considere inocente hasta que no se establezca legalmente su culpabilidad, conforme a la normatividad aplicable.

Bien Jurídico Tutelado: la legalidad y la seguridad jurídica

Sujetos: *activo*. Todo ser humano sujeto a un proceso en virtud del cual se le considera presunto culpable; *pasivo*. Autoridades o servidores públicos que en el ejercicio de sus funciones vulneran el principio de presunción de inocencia de las personas.

Fundamentación Jurídica:

Internacional

- Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 11)
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXVI)
- Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José" (artículo 8.2)

Nacional

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículos 1; y 20 apartado B, fracción I)

Jurisprudencia

- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cabrera García y Montiel Flores vs México.

Derecho a la propiedad y la posesión

Definición: derecho de toda persona a la titularidad uso y disfrute de los bienes materiales e inmateriales cuya naturaleza les haya permitido su adquisición legal.

Bien Jurídico Tutelado: la seguridad jurídica

Sujetos: *activo*. Todas las personas; *pasivo*. Autoridades o servidores públicos que por acción u omisión causa una afectación a la propiedad de una persona.

Fundamentación Jurídica:

Internacional

- Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 17)
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo XXIII)

- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José” (artículo 21)

Nacional

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículos 14, párrafo segundo; 16, párrafo primero; y 27, párrafos segundo y tercero)

Jurisprudencia

- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso pueblo indígena Kichwa de Sarayaku vs Ecuador¹¹³.

Podríamos agregar también: el derecho a la debida diligencia, derecho del imputado a recibir información, derecho a una defensa adecuada, para complementar la situación.

Con ello, queda claro que no basta con que se establezca una sólo situación dentro del análisis vertido por el órgano jurisdiccional, si no se deberán de observar los derechos fundamentales en su conjunto, por lo que consideramos que el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se queda muy corto en su análisis, dejando vulnerable al contribuyente en cuanto a la protección, respeto y garantía de sus derechos.

MULTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PARA CONSIDERAR SUFICIENTEMENTE FUNDADA Y MOTIVADA SU APLICACIÓN NO BASTA QUE SE INVOQUE EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL CITADO PRECEPTO, SINO QUE ADEMÁS ES INDISPENSABLE QUE SE EXPONGA POR QUÉ MOTIVOS SE ESTIMA ACTUALIZADO EL CASO DE EXCEPCIÓN Y LAS RAZONES POR LAS QUE NO SE SIGUIÓ EL ORDEN ESTABLECIDO¹¹⁴.

¹¹³ Delgado Carbajal, Baruch F. y Bernal Ballesteros, María José, *Catálogo para la calificación de violaciones a derechos humanos*, 2ª edición, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, México, 2016, p. 315.

¹¹⁴ Tesis: 2a./J. 17/2020, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 77, Agosto de 2020, Tomo V, p. 4450.

Para considerar suficientemente fundada y motivada la aplicación de la multa prevista en la fracción II del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación, no basta que en el correspondiente acto de molestia la autoridad fiscalizadora invoque el párrafo segundo del citado precepto, sino que además es indispensable que **exponga por qué motivos** considera actualizado el caso de excepción previsto en dicho párrafo y las razones por las que no siguió el orden a que refiere el párrafo primero. Esto es así, en principio, porque la facultad de la autoridad administrativa prevista en el primer párrafo del artículo 40 mencionado está condicionada a que las medidas de apremio se apliquen observando un orden, salvo los casos de excepción establecidos en dicho precepto. En segundo lugar, porque el párrafo segundo del artículo 40, el cual dispone la excepción para observar estrictamente el orden establecido para emplear las medidas de apremio, contempla varios supuestos por virtud de los cuales las autoridades están exentas de aplicar la medida de apremio prevista en la fracción I, es decir, el auxilio de la fuerza pública, lo cual significa que para que las autoridades fiscales respeten los **principios de legalidad y seguridad jurídica** contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **necesariamente deben ajustar su actuación** a lo expresamente establecido en el artículo 40 y ello debe estar justificado en el acto de molestia.

Bajo este criterio, se refuerza el análisis que hemos venido haciendo, ya que es evidente que la autoridad debe de justificar su actuar, a través de una debida fundamentación y motivación, tan es así, que manifiesta que debe de respetar tanto el principio de legalidad como de seguridad jurídica, y termina violentando la presunción de inocencia, lo que amerita una observancia un poco más amplia del análisis de los artículos fiscales que hemos citado.

La PRODECON también ha aportado ciertos puntos de vista que son importantes de observar, pese a que sean meras recomendaciones que no obligan a la autoridad a su cumplimiento, el análisis resulta interesante en la práctica.

*El **aseguramiento** y el **embargo precautorio** de las cuentas bancarias son medidas de apremio cuya imposición procede, según la ley, únicamente cuando el con-*

tribuyente adopta conductas o actitudes encaminadas a evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Tales medidas deben ser estrictamente provisionales o transitorias, por lo que en el momento que desaparezcan los motivos por los cuales la autoridad las impuso, necesaria e inmediatamente deben ser levantadas.

*La diferencia entre **aseguramiento** y **embargo precautorio** radica en que, en el primero, aún no existe el crédito fiscal o existe una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos (145-A) y con la imposición de la medida se busca que el contribuyente se someta a la potestad de la acción fiscalizadora de la autoridad; en cambio, en el segundo, el crédito fiscal ya está determinado, pero aún no es exigible y con el embargo se pretende evitar que el contribuyente realice maniobras tendientes a evadir su cumplimiento (del crédito fiscal)¹¹⁵.*

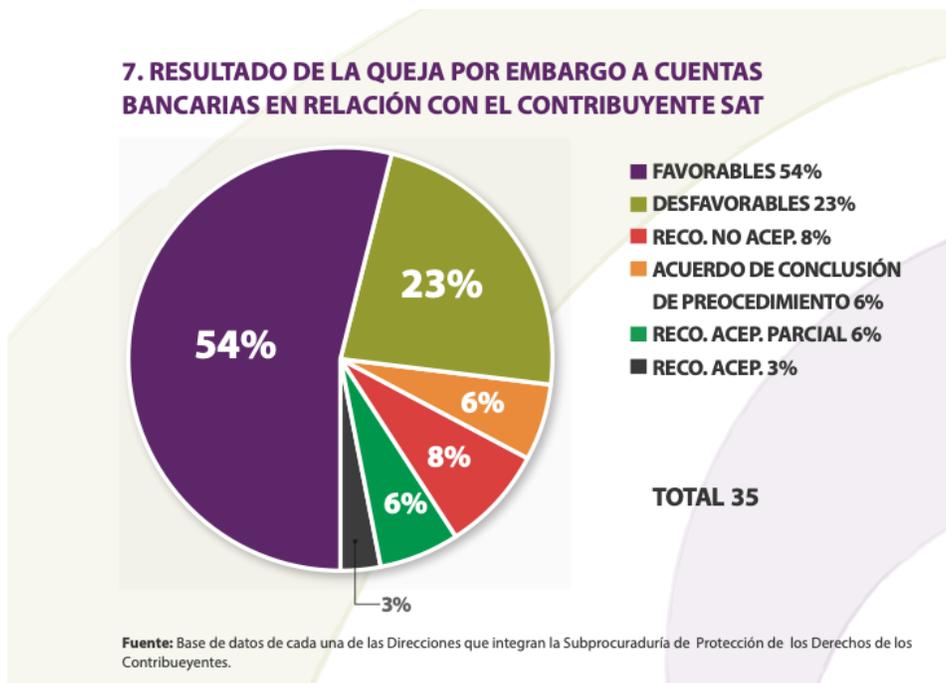
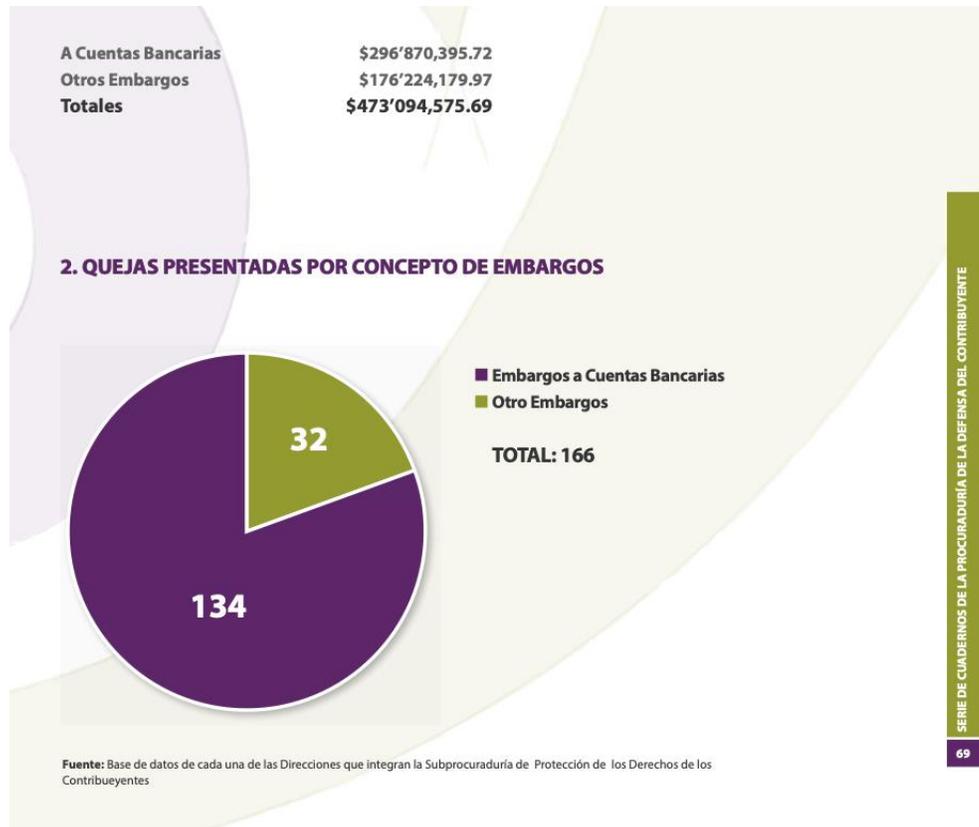
Derivado de lo anterior, podemos concluir que la inmovilización o aseguramiento de cuentas bancarias que lleva a cabo la autoridad de manera preventiva por una presuntiva de culpabilidad por parte del contribuyente que aun no ha sido demostrada, trasciende e impacta de forma excesiva en el gobernado, pues lo primero que afecta es al contribuyente y a sus propiedades, luego a los empleados que pudiera llegar a tener al no poder cubrir sueldos y salarios, posteriormente, sus obligaciones pagaderas con proveedores, la disponibilidad de activos de sus clientes, estancamiento económico y de inversión, etc., incluso, como ya lo hemos manifestado, a cubrir las propias obligaciones tributarias.

Por lo que de todo el análisis que se realiza referente a los derechos fundamentales violentados por la autoridad, se considera que se lleva a cabo de manera indiscriminada, ilegal y arbitraria.

Lo reafirmamos con los datos presentados por la propia PRODECON, que sin ser un organismo que resulte agradable para la autoridad, cumple con su función

¹¹⁵ Ladrón de Guevara, Diana Bernal y otro, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la PRODECON*, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, número VII, 2012.

protectora a favor del contribuyente al momento de que se detectan violaciones a los derechos del contribuyente, y este caso no resulta menor:





Si bien es cierto, la PRODECON no tiene el peso específico que se requiere para hacer valer los derechos del contribuyente en contra de los actos de la autoridad, si nos permite observar una realidad palpable de lo que el contribuyente vive en cuanto a su violación de derechos fundamentales, remarcando la cuestión que nace de la presunción de inocencia de la que se le debería de aplicar y respetar.

3.2.5 OTROS ACTOS PREVENTIVOS APLICADOS COMO MEDIDAS DE APREMIO POR PARTE DE LA AUTORIDAD.

Otro caso más que podemos comentar dentro de esos actos preventivos que aplica la autoridad como supuestas medidas precautorias o de apremio son las cancelaciones de los certificados de sellos digitales para la emisión de CFDI'S¹¹⁶,

¹¹⁶ Flores Sandoval, Juan Manuel, *CFDI. Todo lo que usted debe saber sobre el manejo correcto de la llamada factura electrónica*, México, Tax editores, 2016, p. 208.

dentro del artículo 17-H BIS, analizando en particular la fracción III, del propio Código Fiscal de la Federación.

Artículo 17-H Bis. Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

...

III. En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

En muchos de los casos en que se presentan estas cancelaciones, se dan sin ajustarse a ninguno de los supuestos que regula el artículo 17-H Bis del Código Fiscal de la Federación, simplemente lo aplican para presionar al contribuyente para algún fin que persiga la autoridad, violentando lo que ya analizábamos con el tema del artículo 40 del mismo Código.

Queda claro que no lo hace con el propósito de sancionar al contribuyente o castigarlo, lo hace como medida de control, de apremio para apretar el cuello al contribuyente, incluso en el peor de los casos, lo apareja con una sanción económica, obteniendo ahí sí la autoridad un beneficio derivado de un acto completamente ilegal.

Este artículo, incluso en la exposición de motivos¹¹⁷ referente a la cancelación de sellos digitales, se argumentó que el propósito era combatir a los contribuyentes

¹¹⁷ Gaceta parlamentaria, Año XXII, número 5398-VI, miércoles 30 de octubre de 2019, dictamen para declaratoria de publicidad De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al

que simulaban operaciones o bien, que deducen operaciones simuladas (EFOS y EDOS), principalmente, pero no todos los contribuyentes caen en ese supuesto, pero la autoridad los mete a todos en la misma canasta.

El problema es que la Restricción temporal y/o Cancelación del certificado de sello digital, no se rige por el derecho de **audiencia previa**, toda vez que la cancelación constituyen medidas de control que no son definitivas sino transitorias, pues se permite al contribuyente subsanar o desvirtuar las irregularidades que hayan ocasionado las mismas, es decir, **no implica un acto privativo**, sino un **acto de molestia temporal**, que en todo caso está sujeto al cumplimiento de los requisitos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹¹⁸.

Reiteramos que es obligación de la autoridad fundamentar y motivar todo acto de molestia que encuadra en lo establecido por el artículo 16 Constitucional, para que la autoridad pueda estar en el supuesto de actuar conforme a lo que la ley le permite hacer.

Pese a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, manifiesta en la Jurisprudencia bajo el rubro:

CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE DISPONE LOS SUPUESTOS EN LOS QUE QUEDARÁN SIN EFECTOS, ESTABLECE UN ACTO DE MOLESTIA QUE NO SE RIGE POR EL DERECHO DE AUDIENCIA PREVIA¹¹⁹.

El hecho es, de que si bien es cierto está llevando a cabo la autoridad un acto de molestia al momento de que se cancelan los comprobantes de sellos digitales

Valor Agregado, y Especial sobre Producción y Servicios, así como del Código Fiscal de la Federación, pág. 32 y 66.

¹¹⁸ López Benítez, Lilia Mónica, *Sistemas de Jurisprudencia en el juicio de amparo*, Pág. 542, consulta: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4337/34.pdf>

¹¹⁹ Tesis: 2a./J. 124/2017, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 45, agosto de 2017, Tomo II, p. 708.

para la emisión de CFDI's, estos no constituyen una violación al derecho de audiencia, toda vez que no se consideran resoluciones definitivas sino transitorias.

Podríamos estar o no de acuerdo con lo que dice la SCJN, pero de que es acto de molestia, lo es, y debe de satisfacer los requisitos del artículo 16 Constitucional sí o sí.

Recordemos que la autoridad únicamente puede realizar lo que está expresamente permitido, lo que no, se entiende prohibido, por lo que, en ese sentido, la autoridad estaría ante una violación a las disposiciones legales y si por ejemplo, a través de ese acto viola lo establecido por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en cuanto a fundar y motivar su actuar, en consecuencia se entiende que viola también a la Constitución en cuanto al contenido de su artículo 16 relativo a la fundamentación y motivación de los actos de molestia.

Tanto para lo establecido en el artículo 40, 40-A, así como el 17-H Bis, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad al aplicarlos violenta el Título I los derechos humanos y sus garantías, contenido en la Constitución y que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ya se ha manifestado al respecto y que lo comentábamos en páginas anteriores.

Pero la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha manifestado que las llamadas "garantías judiciales" contempladas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no deben de ser limitativas a los eventos judiciales como lo manifiesta nuestro Alto Tribunal, pues se puede apreciar que la titularidad del derecho consagrado en el artículo 8, numeral 1, es para toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, con relación al numeral 2 del propio artículo, relativo a la presunción de inocencia de cualquier ser humano.

Con lo cual, queda en evidencia que el aplicar estas medidas preventivas, ya constituyen un acto de molestia al contribuyente, por lo que la autoridad debe de cumplir plenamente con los requisitos del 16 constitucional, pero no es así.

3.3 LOS ACTOS PREVENTIVOS COMO MEDIDAS DE APREMIO DENTRO DEL COMERCIO EXTERIOR.

Ahora, analicemos el segundo cuerpo normativo que aplica contribuciones como obligación para su ejercicio como lo es la Ley Aduanera dentro del comercio exterior:

➤ **Ley Aduanera**

Es el ordenamiento jurídico que dota de autonomía jurídica a la materia aduanera, pues a través de éste, podemos conocer la forma en la que se regula la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio nacional, la salida de mercancía nacional al extranjero o el tránsito de las mercancías por el territorio nacional.

Si bien es cierto, la intención de la Ley Aduanera es regular las mercancías que ingresan, salen o transitan por el territorio nacional, a ese acto se le conoce como despacho de mercancías en materia aduanera, pero ese acto sólo se toma como punto de referencia para entrar al universo completo de lo que regula el derecho aduanero.

Pero al igual que el Código Fiscal de la Federación, nuestra Ley Aduanera contempla un conjunto de obligaciones que deben de ser satisfechas por los diversos sujetos que participan dentro del comercio exterior, ya sea el importador, el exportador, el agente aduanal, la agencia aduanal, el transportista, entre otros.

Vamos a tomar en primer lugar al importador para analizar su aspecto legal, sus obligaciones, pero sobre todo su interacción con la autoridad para determinar que tanto promueve protege y garantiza los derechos humanos.

El importador debe de cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Estar inscrito al RCF
2. Estar al corriente en el pago de contribuciones
3. Contar con e-firma
4. Inscribirse al padrón de importadores:
 - General
 - Sectorial
5. Contar con los servicios de al menos un agente aduanal o agencia aduanal

6. Contar con domicilio fiscal verificado.

7. Llevar control de inventarios

Pero el importador puede cumplir con todos los requisitos que le establece la autoridad y aun así encontrarse en una situación muy similar a lo que planteabamos en el Código Fiscal de la Federación, nos referimos a la imposición de sanciones preventivas o medidas de apremio que vulneran sus derechos.

Un ejemplo de lo anterior es lo que disponen las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, que establece las causales por las cuales puede ser suspendido del padrón de importadores el contribuyente inscrito a el.

Causales de suspensión en los padrones

1.3.3. Para los efectos de los artículos 59, fracción IV y 144, fracción XXXVI de la Ley y 84 y 87 último párrafo del Reglamento, procederá la suspensión en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial, a quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

...

*X. El nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, en el CFDI o documento equivalente presentado y transmitido, conforme a los artículos 36-A, 37-A y 59-A de la Ley, **sean falsos o inexistentes** o cuando en el domicilio señalado en dichos documentos, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero; destinatario o comprador, en el extranjero.*

Aquí también se da el caso de que basta con que la autoridad presuma que los datos que proporcionó el importador sean falsos o inexistentes para proceder a suspenderlo del padrón de importadores sin haber sustanciado procedimiento administrativo alguno o facultad de comprobación por parte de la autoridad de manera previa a la sanción.

Pero, ¿cuál es el efecto de esa suspensión? Muy sencillo, el no poder llevar a cabo ninguna operación de comercio exterior hasta en tanto no desvirtue los

hechos que le imputa la autoridad, sin estar en posibilidad de seguir desempeñando de manera libre su actividad comercial como es su derecho en términos del artículo 5 de la Constitución.

Y volvemos a reiterar, ello no resultaría en afectación del importador si de manera correcta la autoridad siguiera el camino trazado por la ley para cumplir con su facultad de verificación, que es notificarle al importador el acto de molestia que pretende ejecutar en donde funde y motivo la causa de su actuar y en caso de encontrar que el contribuyente, efectivamente, presentó información falsa, entonces si procede la autoridad a sancionar.

Pero lo que más podría resultar sorprendente, es que la autoridad sanciona aplicando una regla, la cual dentro de un nivel jerárquico, evidentemente está por debajo de la Constitución y de los tratados que en materia de derechos humanos tengamos.

Otra situación de presuntiva de culpabilidad en donde el contribuyente sale afectado, es lo referente a los métodos de valoración para la determinación del valor en aduana, que a la postre, resulta ser la base gravable para el pago de los impuestos al comercio exterior.

ARTICULO 78. *Cuando el valor de las mercancías importadas no pueda determinarse con arreglo a los métodos a que se refieren los Artículos 64 y 71, fracciones I, II, III y IV, de esta Ley, dicho valor se determinará aplicando los métodos señalados en dichos artículos, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional o la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas en territorio extranjero.*

Cuando la documentación comprobatoria del valor sea falsa o esté alterada o tratándose de mercancías usadas, la autoridad aduanera podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor comercial de la mercancía con base en la cotización y avalúo que practique la autoridad aduanera.

Es otra situación que la autoridad aduanera puede llevar a cabo sin la necesidad de aplicar un procedimiento establecido en ley, aplicando una presuntiva de culpabilidad relativa a documentación falsa, pero aun sin la certeza de que sea falsa, solo lo presume, otra violación a la presunción de inocencia.

Tenemos también que incluir en estos supuestos, lo que se lleva a cabo derivado de los reconocimientos aduaneros que se contempla en el artículo 150 de la ley federal en comento:

ARTICULO 150. *Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta Ley.*

En la práctica, si la autoridad así lo considerará, puede desconocer las operaciones de comercio exterior sin aun substanciar todo el procedimiento señalado en la ley, además de proceder al embargo precautorio.

ARTICULO 151. *Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:*

...

*VI. Cuando el nombre, denominación o razón social o domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refieren los artículos 36-A, 37-A, fracción I y 59-A de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, **sean falsos o inexistentes** o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero.*

Como podemos observar, se vuelve a dar el caso de que la autoridad sanciona de manera preventiva, probablemente se cometa la irregularidad o no, no

sabemos, ni la autoridad lo sabe, pero lesiona los derechos de los contribuyentes de manera importante.

Al tratarse del embargo de mercancías, el daño puede resultar irreparable, porque en caso de que se trate de mercancía perecedera, la autoridad procede a su destrucción a los tres días, y suponiendo que el contribuyente actuó de manera correcta, la reparación del daño por parte de la autoridad fiscal aduanera resulta de difícil, casi de imposible materialización.

Si podemos observar, en todos los casos se repite el mismo acto objeto de sanción, el que los datos que se le proporcionan a la autoridad sean falsos o existentes, por lo tanto, se presume que la autoridad ya cuenta con elementos probatorios con los cuales se demuestra la falsedad o inexistencia de los documentos, pero no es así, todo se basa en la presuntiva de la autoridad y con ello violenta la inocencia del contribuyente.

Otra vez estamos ante el acto de molestia de la autoridad y si a eso le agregamos el hecho de que aun no ha sido demostrada la irregularidad de la autoridad, ni tampoco ha sido oído y vencido el contribuyente, pues apenas se le dará derecho a aportar pruebas y desvirtuar irregularidades como lo señala el referido artículo 150 en su quinto párrafo:

*Dicha acta deberá señalar que **el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.***

Seguimos haciendo énfasis a que la presuntiva de culpabilidad que aplica la autoridad en contra del contribuyente, está siendo aplicada de manera ilegal, pues no aplica la presunción de inocencia a favor del contribuyente, no olvidemos que le favorece la buena fe en cuanto a las operaciones de comercio exterior y que no será si no hasta que la autoridad le demuestre lo contrario, donde podrá aplicar sanciones.

Pero todo lo anterior se resolvería si la autoridad administrativa aplicara la Ley Aduanera con una observancia menos inquisidora, porque dentro de las sanciones de las que puede echar mano la autoridad, están las infracciones, dentro

del Título Octavo, Infracciones y sanciones en su capítulo único, sobre todo en cuanto a la conducta descrita en todos los artículos y ordenamientos analizados con anterioridad, referente a la falsedad o inexistencia de la documentación que ampare la legal estancia de las mercancías en territorio nacional.

Para ello, necesitamos analizar dos preceptos en concreto, el artículo 184 referente a las sanciones y el 185 referente a las infracciones, ambos relacionados a la obligación de transmitir y presentar información y documentación, así como declaraciones, de la manera siguiente:

ARTICULO 184.	ARTICULO 185.
Cometen las infracciones relacionadas con las obligaciones de transmitir y presentar, información y documentación, así como declaraciones, quienes:	Se aplicarán las siguientes multas a quienes cometan las infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones, así como de transmisión electrónica de la información, previstas en el artículo 184 de esta Ley:
I. Omitan transmitir o presentar a las autoridades aduaneras en documento electrónico o digital, o en cualquier otro dispositivo tecnológico o medio electrónico que se establezca o lo hagan en forma extemporánea, la información que ampare las mercancías que introducen o extraen del territorio nacional sujetas a un régimen aduanero, que transporten o que almacenen, entre otros, los datos, pedimentos, avisos, anexos, declaraciones, acuses, autorizaciones, a que se refieren los artículos 36 y 36-A de esta Ley y demás disposiciones jurídicas aplicables, en los casos en que la Ley imponga tales obligaciones.	I. Multa de \$4,260.00 a \$6,390.00, en caso de omisión a las mencionadas en las fracciones I y II. Las multas se reducirán al 50% cuando la presentación sea extemporánea.
II. Omitan presentar los documentos o informes requeridos por las autoridades aduaneras dentro del plazo señalado en el requerimiento o por esta Ley.	
III. Transmitan o presenten los informes o documentos a que se refieren las dos fracciones anteriores, con datos inexactos o falsos u omitiendo algún dato.	II. Multa de \$2,330.00 a \$3,310.00 a la señalada en la fracción III, por cada documento.

Entonces, aquí dos preguntas ¿Por qué la autoridad no aplica las medidas sancionatorias que resulten menos agresivas para el contribuyente, si la ley las contempla? Y ¿Por qué no aplicar la disposición legal que más favorezca al contribuyente bajo un principio pro persona?

3.4 LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE COMO MERO COMPLEMENTO DE LOS DERECHOS DEL GOBERNADO

De manera trascendental no queremos olvidar mencionar una situación de suma importancia para el contribuyente, la Ley de los Derechos del Contribuyente que ya hemos mencionado.

➤ Ley de los Derechos del Contribuyente

Esta ley resulta trascendental, pues de manera importante debemos de mencionar los siguientes preceptos legales:

*Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:
I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus*

obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

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.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Tal parece que se quisiera que esta ley no existiera, se le ignora, no se le da el valor que tiene ni el nivel federal que guarda, por lo que jerárquicamente se encuentra en el mismo nivel que el Código Fiscal de la Federación y de la Ley Aduanera.

Aunado a lo anterior, tenemos que hacer énfasis en esos derechos que resultan de suma importancia para el contribuyente, que tenemos que aunar más al momento en que lo veamos aplicado a la realidad de nuestro derecho mexicano, como lo haremos más adelante.

Todos los actos del contribuyente son considerados de buena fé, razón por la cual, la autoridad se encuentra más que obligada a comprobar que es el contribuyente el que está cometiendo la ilegalidad.

Lo anterior ocurre al revés, es decir, la autoridad establece una presuntiva en contra del contribuyente y éste es el obligado a demostrar que sus actuaciones son correctas, lo cual consideramos que es ilegal, recordando que la autoridad no puede realizar actos fuera de la ley y arbitrarios.

En determinado caso, el contribuyente, si incumpliera con alguna disposición de las normas jurídicas y la autoridad se lo comprobara, sería posible el que la autoridad sancione administrativamente, pero también monetariamente con la imposición de multas.

Con relación al artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, le podemos agregar otro precepto más, ya que también se puede argumentar que tal cual lo ordena la Constitución, la obligatoriedad de la autoridad de promover, proteger y respetar los derechos humanos.

*Artículo 1.- La presente Ley tiene por objeto regular **los derechos y garantías básicos de los contribuyentes** en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.*

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Como podemos observar, también reconoce la existencia de derechos y garantías que beneficien al contribuyente, por lo que sin lugar a dudas podemos establecer que la autoridad administrativa está obligada a llevar a cabo lo establecido en la Convención Americana de Derechos Humanos y proteger al contribuyente aun y fuera la materia fiscal.

Nos encontramos, frente a los derechos de acción y no frente a meras declaraciones que no son útiles para asegurar su disfrute; en tanto que los principios rectores son los que regulan ese sistema de derechos de acción, interviniendo para mediar entre las formas en que derechos y obligaciones son leídos, aplicados, implementados e interpretados¹²⁰.

Esa es la razón de ser los derechos humanos consagrados en la Constitución, para ser cumplidos, no son un consejo su existencia sino una obligación su respeto, promoción y garantía del Estado frente a sus gobernados.

IN DUBIO PRO LIBERTATE

¹²⁰ Serrano, Sandra, *Obligaciones del Estado frente a los derechos humanos y sus principios rectores: una relación para la interpretación y aplicación de los derechos. Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*. Tomo I. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México. 2013, pp. 91- 93.

CAPÍTULO 4

LA VIOLACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES (PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA), EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: A MÁS DE UNA DÉCADA DEL PARADIGMA CONSTITUCIONAL

4. La violación a los derechos fundamentales (presunción de inocencia, legalidad y seguridad jurídica), en el ámbito tributario: a más de una década del paradigma constitucional	154
4.1 La importancia de llevar a cabo una verdadera protección y garantía del Estado de Derecho en lo legislativo, administrativo y jurisdiccional	160
4.1.1 Análisis y conclusiones en la función legislativo	161
4.1.2 Análisis y conclusiones en la función ejecutiva (administrativa)	168
4.1.3 Análisis y conclusiones en la función jurisdiccional	172
4.2 El daño económico derivado de la aplicabilidad de los derechos fundamentales en la materia fiscal y aduanera, razón injustificada para su violación por el Estado	180

CAPÍTULO 4

LA VIOLACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES (PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA) EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: A MÁS DE UNA DÉCADA DEL PARADIGMA CONSTITUCIONAL.

Una vez que hemos realizado un análisis acerca de los casos en que consideramos que las autoridades llevan a cabo las violaciones a los derechos fundamentales del gobernado en la materia tributaria, debemos de seguir pugnando porque esas prácticas arbitrarias sean eliminadas dentro del actuar en el día a día por parte de la autoridad.

Desde el 2011, el sistema jurídico mexicano ha venido trabajando en la adopción total del nuevo paradigma constitucional. Como lo mencionamos con anterioridad, el caso de Radilla Pacheco vs México resuelto ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, vino a poner en una realidad a nuestro país, respecto a la nula protección de esos derechos fundamentales, haciendo obligatorio en tomar los principios reconocidos por el derecho internacional en torno a los derechos humanos.

A partir de ello, se fue gestando un andamiaje conceptual, normativo y operacional de enorme relevancia y significado en lo que es la universalización de los derechos humanos y el desarrollo de la protección internacional de los mismos en un importante proceso de enriquecimiento del concepto tradicional de soberanía nacional¹²¹.

Esto sin duda se ha ido adaptando por nuestros órganos de gobierno al sistema jurídico mexicano, pero se ha ido enfocando más hacia los derechos fundamentales en materia penal, familiar, derechos de los niños, mujeres, etc., pero aun no vemos que ese cambio de paradigma tome cartas en el asunto con lo referente al derecho administrativo-tributario.

¹²¹ García-Sayan, Diego, *op. cit.* p. 44.

Conforme pase el tiempo, sin que el estado mexicano lleve a cabo la correcta aplicación del paradigma constitucional en cuanto a la protección y garantía de los derechos fundamentales del gobernado, seguiremos viendo violaciones arbitrarias por parte de los diferentes órganos de gobierno sobre éste en su carácter de contribuyente.

Hablábamos del caso que generó la reforma constitucional del 2011, como lo fue el multicitado caso de Radilla Pacheco vs México, como referente, pero no ha sido el único que ha señalado la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sobre la protección de los derechos humanos y que bajo ninguna situación, condición o acto, se les pueden violar, suspender o restringir y que no ha sido el único caso.

Para ello, resulta importante que mencionemos el análisis realizado por la referida Corte Interamericana, en cuanto a su sentencia dentro del caso Gelman vs. Uruguay, a párrafo 239.

*239. La sola existencia de **un régimen democrático no garantiza**, per se, el permanente **respeto** del Derecho Internacional, incluyendo **al Derecho Internacional de los Derechos Humanos**, lo cual ha sido así considerado incluso por la propia Carta Democrática Interamericana. La legitimación democrática de determinados hechos o actos en una sociedad está limitada por las normas y obligaciones internacionales de protección de los derechos humanos reconocidos en tratados como la Convención Americana, de modo que la existencia de un verdadero régimen democrático está determinada por sus características tanto formales como sustanciales, por lo que, particularmente en casos de graves violaciones a las normas del Derecho Internacional de los Derechos, la protección de los derechos humanos constituye un límite infranqueable a la regla de mayorías, es decir, a la esfera de lo “susceptible de ser decidido” por parte de las mayorías en instancias democráticas, en las cuales también debe primar un “**control de convencionalidad**” (supra párr. 193), que es **función y tarea de cualquier autoridad pública** y no sólo del Poder Judicial. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia ha ejercido, en el Caso Nibia Sabalsagaray Curutchet, un adecuado control de convencionalidad respecto de la Ley de Caducidad, al establecer, inter alia, que “el límite de la decisión de la mayoría reside, esencialmente, en dos cosas:*

la tutela de los derechos fundamentales (los primeros, entre todos, son el derecho a la vida y a la libertad personal, y **NO HAY VOLUNTAD DE LA MAYORÍA, NI INTERÉS GENERAL NI BIEN COMÚN O PÚBLICO EN ARAS DE LOS CUALES PUEDAN SER SACRIFICADOS**) y la sujeción de los poderes públicos a la ley". Otros tribunales nacionales se han referido también a los límites de la democracia en relación con la protección de derechos fundamentales¹²².

Como podemos destacar, no sólo se trata de una tutela efectiva en cuanto al respeto, garantía y protección de los derechos fundamentales en el ámbito nacional e internacional, si no también, la sujeción de los poderes públicos a la ley, porque si no, estaríamos ante actos que traen aparejada la arbitrariedad y la fuerza del Estado en contra del gobernado.

En el caso que hemos venido estudiando, es difícil de creer, que se puedan establecer figuras jurídicas en las leyes fiscales que vulneren al gobernado en sus derechos fundamentales, acaso por no ser materia penal, familiar, laboral, en donde encontramos al gobernado en situaciones también vulnerables, pero en donde si se está observando un mayor cuidado en la protección de sus derechos fundamentales, caso contrario en la materia fiscal.

Las leyes que se crean en el legislativo, se van adaptando a través de reformas a la protección y garantía de los derechos fundamentales, siendo más cuidadosos en cumplir con el ya analizado artículo 1 de nuestra Constitución, en donde precisamente encontramos la obligación de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, el proteger y garantizar los derechos humanos.

Las actitudes críticas con relación a la necesidad y la eficacia del rol del derecho en la regulación social son múltiples.

- a) La postura marxista (mejor dicho: una de las muchas que hacen referencia al marxismo), que considera al derecho como una superestructura que esconde las reales relaciones de fuerza y opera como un disfraz del poder.

¹²² Caso Gelman vs. Uruguay de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sentencia de 24 de febrero de 2011, p. 92, consultable en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf

Este enfoque afirma la primacía de la economía sobre el derecho y la escasa relevancia práctica de este último.

- b) La postura de algunos neoconstitucionalistas, quienes afirman, aun si en ocasiones sólo implícitamente, la superfluidad del derecho: siempre desde el punto de vista justificativo, porque la así llamada unidad del razonamiento práctico conlleva que cualquier justificación en el marco práctico sólo puede ser de naturaleza moral; a veces desde el punto de vista normativo, ya que los principios morales (constitucionalizados) y su ponderación desplazan totalmente el papel de las reglas jurídicas como guía de las conductas sociales¹²³.

Cabe aclarar que en cuanto al inciso a), no significa que sea un trabajo en defensa del marxismo, pero si resulta interesante lo mencionado al respecto del derecho, porque es justo lo que hemos manifestado y lo que encontramos en la materia fiscal, en donde hemos analizado las inmensas posturas que hablan de que en materia tributaria no es aplicable los derechos humanos, por tratarse de una afectación al gasto público y otros criterios más.

Luego entonces, estarían justificando arbitrariedades de la autoridad, por verse afectado el gasto público, que es “el costalito” con las monedas de oro del gobierno, “el pastel” de donde comen todos los integrantes del gobierno, los bolsillos del Estado, luego entonces, no pueden ser tocados bajo ningún aspecto.

Lo que nos lleva a concluir, que la materia fiscal va a tener un trato diferente, pues se trata de todo lo referente a la obligación de contribuir del gobernado para el gasto público, sin el cual, no tendría el Estado mexicano recursos financieros para cubrir las necesidades de la población, pero tampoco tendrían recursos para satisfacer los propios gastos del gobierno: en sus tres funciones, ejecutiva, legislativa y judicial y; en sus tres niveles de gobierno: federal, estatal y municipal.

¹²³ Comanducci, Paolo, “El Derecho ¿está en crisis?”, en Rivera Moya, Marla Daniela y Soberanes Fernández, José Luis (coord.), *Temas y tópicos jurídicos a propósito de Serafín Ortiz Ortiz*, México, UNAM, 2020, pp. 371-382.

Es por ello, que el derecho se termina por encontrar sujeto a los intereses económicos del Estado, que en el caso de México, como ya lo hemos mencionado, representan más del 50% del gasto público.

Es por ello, que la aplicación, protección y garantía de los derechos fundamentales que han surgido del derecho internacional, resulta obligatoria para el estado mexicano, como lo mencionamos en la tesis jurisprudencial 21/2014, las jurisprudencias emitidas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de lo contrario, el actuar de las autoridades se volvería inconvencional, por su falta de apego a la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos.

Por lo que sugerimos la observancia de las siguientes especificaciones:

- a) Los tratados y convenios internacionales de derechos humanos comprenden un conjunto de normas jurídicas que reconocen estos derechos.
- b) La ratificación de estos tratados internacionales por los Estados, genera a su cargo obligaciones internacionales generales y especiales (*erga omnes*)
- c) El contenido intrínseco de las normas internacionales consiste en el reconocimiento de derechos de la persona humana.
- d) Las normas que reconocen los derechos humanos son de aplicación inmediata y directa, y exigibles por la persona humana entre los jueces o tribunales internos, la administración y el legislador (*self executing*)
- e) El incumplimiento de las obligaciones internacionales supone la violación de las normas jurídicas que las genera.
- f) Del incumplimiento de las obligaciones internacionales se deriva un hecho internacionalmente ilícito (por acción u omisión), atribuible directa o indirectamente al Estado y, consecuentemente, produce responsabilidad internacional del Estado.
- g) La irresponsabilidad de los Estados Parte se produce por la violación de los citados instrumentos internacionales y, por ende, genera la violación de los derechos humanos que tales normas jurídicas reconocen.

- h) La violación de los derechos humanos produce un daño y, en consecuencia, obliga a los Estados a su reparación: restitución, cesación del comportamiento ilícito, satisfacción, indemnización y la seguridades o garantías de no repetición del hecho ilícito.

Es necesario que dentro del Estado de Derecho, todos los poderes públicos queden sujetos a la ley, y de manera más exacta a la Constitución (agregando también, a los Tratados Internacionales). No sólo se debe de aplicar el derecho al ser, a su existencia, si no también al deber ser, esas condiciones de validez. Se debe de pensar no ya sólo en el ¿qué? y el ¿cómo? de las decisiones, si no también el ¿qué cosa no debe ser decidida?, es decir, la lesión a los derechos de libertad, o, al contrario, ¿qué cosa debe ser decidida?, o sea, la satisfacción de los derechos sociales¹²⁴.

Esta reflexión que nos hace Luigi Ferrajoli, resulta de vital importancia para el planteamiento de las cosas, en donde los derechos fundamentales, sobre todo el derecho de libertad, derecho que genera toda la conceptualización del principio de presunción de inocencia, no debe ser lesionado.

El problema en México en cuanto a los derechos fundamentales en la materia fiscal, radica cuando se toma la decisión que en aras de satisfacer las cuestiones económicas, se siga violentando los derechos de los gobernados contribuyentes.

Ante las medidas de apremio aplicadas como actos previos que realiza la autoridad administrativa frente al contribuyente, podemos concluir del análisis que se ha realizado en el presente trabajo, que los tres órganos de poder han dejado de observar los derechos fundamentales del gobernado en su carácter de contribuyente.

Retomemos el artículo 40 y 40-A, con relación al 145 y el derogado 145-A del Código Fiscal de la Federación, para que se puedan detallar mejor lo planteado en éste trabajo, la violación a la presunción de inocencia, la legalidad y la seguridad jurídica de cada uno de los tres órganos de poder en el ejercicio de sus facultades y competencias que la ley les otorga, cuando de materia fiscal se trata, quedando

¹²⁴ Ferrajoli, Luigi. *Derechos y... cit.* p. 33.

evidente la violación a la protección y garantía de los derechos fundamentales contenidos en la Constitución y en los Tratados de los que México es parte.

4.1 LA IMPORTANCIA DE LLEVAR A CABO UNA VERDADERA PROTECCIÓN Y GARANTÍA DEL ESTADO DE DERECHO EN LO LEGISLATIVO, ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL.

Como fuimos analizando en el presente trabajo, para que podamos establecer un completo Estado de derecho, los límites que la ley debe de poner, va dirigido también a todos los órganos de poder, eso llevará a que se pueda tener una mejor protección de los derechos humanos, en todos los aspectos, dice Ferrajoli que con ello, evitamos que el Estado no sólo sea liberalista en economía, si no que también se vuelva antiliberal en el terreno jurídico y político¹²⁵.

Pero en ese Estado de Derecho basado en un principio de legalidad de los actos de los poderes del Estado mexicano, vemos una cuestión mínima de comprensión por parte del poder legislativo, pues la influencia de dicha legalidad apenas permea en ellos, cuando no debería ser de esa manera, pues son los que crean, modifican o extinguen las leyes, por tanto, son los que deben de iniciar con la protección de los derechos fundamentales al momento de realizar el proceso legislativo.

Vemos que la legalidad que revisten los actos que llevan a cabo tanto el ámbito ejecutivo como el ámbito jurisdiccional tienen un mayor impacto, la presencia o la observancia de dicha legalidad está más visible, más supervisada y vigilada, porque creemos que son los que terminan por impactar de manera directa en el gobernado.

La aplicación, respeto, protección y garantía de los derechos fundamentales deben de estar establecidos en una norma que tenga un carácter protector desde su creación, que pueda regular de manera general la forma en que se aplica, porque si no, es que nos vemos atrapados en una creciente bola de nieve que tiene que resolver el poder judicial en sus tribunales, con criterios o antecedentes

¹²⁵ Ferrajoli, Luigi, *El Garantismo y... cit.* p. 28.

jurisprudenciales que doten o blinden de protección los derechos fundamentales del contribuyente.

En ese sentido, elabora el modelo garantista de derechos mediante el cual postula un cambio estructural en la aplicación del derecho y la concepción de la democracia, que se traduce en el imperativo jurídico de la sujeción de toda forma de poder al derecho, tanto en el plano de procedimiento como en el contenido de sus decisiones¹²⁶, es decir, cuando hablamos de que toda forma de poder se debe sujetar al derecho, incluye esos tres poderes de la Unión que nuestro país contempla, ejecutivo, legislativo y judicial.

Recordar que la perspectiva de Estado de derecho sustancial, que en su momento planteó Ferrajoli, lo designaba como aquel ordenamiento en los que los poderes públicos están sujetos a la ley, no sólo en lo que toca a las formas sino también a los contenidos, como ya lo hemos mencionado con anterioridad.

Este significado es más restringido pues únicamente se refiere aquellos estados de derecho en los que todos los poderes, incluido el legislativo, están vinculados al respeto de principios sustanciales establecidos por las normas constitucionales como la división de poderes, el principio democrático y los derechos fundamentales¹²⁷.

Es por ello que, derivado del estudio y análisis que se está llevando a cabo, podemos ir sacando conclusiones respecto a cada situación.

4.1.1 ANÁLISIS Y CONCLUSIONES EN LA FUNCIÓN LEGISLATIVO

En cuanto a la función legislativa en el ámbito de protección de los derechos fundamentales del gobernado, podemos comenzar por afirmar que no lleva a cabo la correcta protección de los referidos derechos al momento de llevar a cabo la creación o modificación de la ley tributaria, o al menos no en todos los casos, pues

¹²⁶ Aguilera Portales, Rafael Enrique y López Sánchez, Rogelio, *op. cit.* p. 123.

¹²⁷ Ferrajoli, Luigi, Pasado y futuro del Estado de Derecho, "Revista Internacional de Filosofía Política", No. 17, 2001, pp. 31-45.

como ha quedado analizado, llevan a cabo la incorporación de figuras jurídicas que vulneran al gobernado en su esfera jurídica.

Como ya vimos en el capítulo anterior, dentro de la Exposición de Motivos que se llevó a cabo sobre la figura del aseguramiento precautorio de bienes, nos deja en evidencia lo que estamos manifestando.

Pero el actuar legislativo debe de regirse bajo ciertos principios, también recordar que son representantes de los ciudadanos, que en su mayoría, son elegidos por elección popular (salvo los plurinominales en México), por lo que, no deberían de obtener el cargo y dejar de servir a quienes los pusieron ahí, olvidarse de los ciudadanos.

Por lo que resulta de vital importancia que los legisladores comiencen a actuar y a representar de mejor manera la gobernado, buscando la implementeación de leyes que proteja en toda la esfera jurídica a la población, por ello, se deben de apegar y regir a los principios legislativos:

- Se rigen bajo un *principio democrático*¹²⁸: este principio emerge para proteger el bien jurídico máspreciado para el Estado, que es el pueblo. Representa su voluntad política. Este no se agota con las reglas electorales, trasciende a la emisión de normas generales, abstractas e impersonales, para que la función legislativa se sitúe en la legitimación democrática del poder y de sus decisiones.

En este punto es importante detenernos a mencionar la cuestión que se ha detectado en el actuar legislativo tratándose del ámbito tributario, pues la legitimación democrática del poder, implica la protección de sus gobernados en el ejercicio de la soberanía delegada hacia ellos por el pueblo en los ejercicios democráticos y de elección popular.

¹²⁸ Hernández Ruiz, Marcos Geraldo, *Los principios en el derecho legislativo*, Centro de Estudios Jurídicos e Investigación Parlamentaria, H. Congreso del Estado de Oaxaca, LXV Legislatura, p.10, consultable en: https://congresooaxaca.gob.mx/docs65.congresooaxaca.gob.mx/centros_estudios/CEJIP/estudiosCEJIP/LOS_PRINCIPIOS_EN_EL_DERECHO_LEGISLATIVO.pdf

Es decir, no se eligen a los legisladores con la intención de que vulneren los derechos de los gobernados con la creación o modificación de leyes que se ajusten a sus intereses económicos y partidistas, como hemos observado que sucede en la realidad. Por lo que una de las labores más importantes de nosotros, los gobernados, es exigir el cumplimiento de sus funciones en total apego a derecho, con los límites establecidos en nuestra constitución, sin vulnerar derechos.

Pero la pregunta es ¿dónde está el principio democrático en un procedimiento legislativo? (más en materia tributaria), nos dice Orta Flores que, se encuentra en todos aquellos actos procedimentales que tienen como finalidad la protección a la manifestación efectiva del interés popular en la producción de normas generales¹²⁹.

- El *principio de representación legislativa*: es el medio por el cual los ciudadanos (pueblo soberano), de un país son representados, con voz y voto, por un órgano legislativo, en la defensa, protección y promoción de sus intereses, patrimonio y condiciones adecuadas de existencia y convivencia, con motivo de reglas claras, precisas, estables, públicas y tendientes al bien común, es decir, las leyes de un Estado¹³⁰.

La conceptualización de la representación se configura en una continua tensión entre lo ideal y lo que es (entre el deber ser y lo que se cree que es). Entre lo que deberían de hacer los representantes y lo que realmente hacen, que en muchas ocasiones, no cumple con las expectativas del gobernado.

No hemos descubierto el hilo negro en los análisis realizados en los capítulos anteriores, pero hemos corroborado que así es, la constante lucha entre lo que el gobernado espera que hagan los legisladores, sobre todo en cuanto a leyes justas se trate, y lo que realmente hacen, adaptando la legislación a intereses económicos y de poder que les permita justificar su trabajo.

¹²⁹ Orta Flores, Sara Berenice, *Las violaciones al procedimiento legislativo mexicano. Estudio de causas y efectos a través del control abstracto de constitucionalidad*, México, SCJN, 2017, pp. 100-102.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 162.

Los representantes deben de tener las siguientes características:

I. Debe de ser especialista en descubrir, analizar, discutir, y defender la opinión popular.

II. El representante debe de hacer su función de forma efectiva, es decir debe de representar.

III. La representación se basa en la mutua lealtad y confianza¹³¹.

Es evidente que la opinión popular se sabe cansada de la carga tributaria que lleva en sus hombros, en donde, no obstante con todo lo que contribuye para los gastos públicos, todavía es sometido a los actos violatorios de sus derechos fundamentales por parte de la autoridad, con el afán de presionarlo más y obtener mucho más en cuanto a recaudación se trata, de lo que puede soportar.

Y podemos agregar, que como hemos observado, la creación y modificación de la norma jurídica tributaria, ha establecido medidas de apremio que vulnera los principios de legalidad, de seguridad jurídica y de presunción de inocencia del gobernado, cuando debería de ser lo opuesto, que con esas leyes creadas por el legislativo, protejan de manera correcta los derechos del gobernado.

Es por esa razón, que la confianza que el gobernado tiene de sus representantes legislativos es nula, si se vota por ellos, se hace en un mínimo porcentaje de la población, por la confianza que hay hacia el candidato y futuro representante, pues en la mayoría de los casos y dentro del *vox popilli*, se aprecia completamente lo contrario, un hartazgo y una desconfianza del gobernado hacia sus candidatos a legisladores y futuros representantes.

Esta razón es la que debe de cambiar, buscar que el legislativo se gane la confianza del gobernado con base a un trabajo que realmente lo beneficie, proteja y blinde sus derechos fundamentales del gobernado en todas las ramas del

¹³¹ Ordaz Sánchez, Guillermo, *La evolución de los Principios Parlamentarios y su vinculación con las prácticas parlamentarias (representación, derecho a la información e igualdad)*, Instituto de Investigaciones Parlamentarias, Asamblea Legislativa del Distrito Federal, 2017, p. 34, consultable en: <http://aldf.gob.mx/archivo-7d9d911ae01bf7018028dc758dc65eb8.pdf>

derecho, incluyendo la materia tributaria, sobre todo, en lo referente a la legalidad, seguridad jurídica y presunción de inocencia.

- El *principio de información legislativa*: busca velar por un sistema efectivo y eficiente de pesos y contrapesos que permita garantizar la circulación de información veraz entre los poderes públicos del Estado constitucional, con la finalidad, para el caso del órgano legislativo, de procurar la expedición de leyes más acordes a la realidad social.
- El *principio de igualdad legislativa*: significa que el legislador debe crear leyes con contenido abstracto, general y obligatorio, es decir, normas jurídicas que sean dirigidas para todos; sin distinción de raza, religión o condición social garantizando así el principio de legalidad, seguridad y certeza jurídica¹³².

Atendiendo a estos principios, nos resulta difícil entender el actuar partidista de los legisladores, no sólo en México, si no en muchas partes del mundo. Entonces, ¿atienden al interés de la población o del partido?

Hay que mencionar, que sí se han presentado propuestas de reforma del artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, como la exposición de motivos presentada por el diputado Tomás Torres Mercado, en el 2012, para derogar dicha fracción III, quien en su parte total argumentó:

Es de mencionar que esta medida de apremio ha sido ampliamente cuestionada, tanto por expertos, como en los tribunales. El principal argumento en contra ha sido que el hecho de redactar un acta circunstanciada que detalle la manera en que el contribuyente se opuso al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, no constituye por sí mismo un medio de prueba idóneo para justificar el aseguramiento de los bienes del propio contribuyente.

Además, se alega que la medida tiende a ser desproporcionada, y a fomentar el abuso y el exceso en su aplicación de parte de las autoridades, ya que no marca un límite a la autoridad para el ejercicio de esta medida, por lo que es violatoria de las garantías constitucionales contenidas en los artículos 5, 14, y 16 de la Carta Magna, las cuales, de manera general, establecen la libertad de las

¹³² Hernández Ruiz, Marcos Geraldo, *op. cit.*, p. 162.

personas de dedicarse a la profesión o actividades que más le acomode a cada una, siempre y cuando sean lícitas, y el derecho de que cualquier acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado.

Ha sido tal la relevancia que este tema ha adquirido, que la Suprema Corte de Justicia ha tenido que resolver contradicciones de tesis surgidas al seno del propio órgano jurisdiccional. La Primera Sala establecía el criterio de considerar la medida como inconstitucional, mientras que la Segunda Sala avalaba la proporcionalidad y legalidad de la norma.

Derivado de lo anterior, el pasado 28 de septiembre de 2012 la Corte resolvió en pleno que la medida de apremio a que hemos venido haciendo referencia es inconstitucional, ya que viola las garantías anteriormente mencionadas. Según información publicada en medios, al 31 de octubre de 2012 ya se habían resuelto a favor de los contribuyentes más de 500 juicios de amparo interpuestos por diversos particulares en contra de la aplicación de esta medida por parte del SAT, y se espera que más de 2 mil 500 juicios adicionales sigan este mismo camino.

De esta manera, se hace imperante que el Poder Legislativo actúe en concordancia con el máximo tribunal del país, y elimine la norma fiscal que ya de facto resulta inoperante, sobre todo teniendo en cuenta la interpretación de inconstitucionalidad que la Corte ya ha emitido en calidad de jurisprudencia firme¹³³.

Recordemos el Amparo en Revisión 2178/2009¹³⁴, en el cual se analizó la Exposición de Motivos que llevó a la creación del artículo 145-A dentro del Código Fiscal de la Federación, dentro de la cual, se reconoce que la figura del embargo precautorio es violatorio del principio de legalidad contenido en el artículo 16 Constitucional.

Y la solución planteada por el legislador fue cambiarle de nombre a la medida de apremio y argumentar que lo que se va a sancionar es la conducta del

¹³³ http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2012/12/asun_2924145_20121206_1354809847.pdf

¹³⁴ Amparo en Revisión 2178/2009... *op. cit.*, p. 110.

contribuyente, cuando lo que le daba la inconstitucionalidad al embargo precautorio era que no existían bases objetivas para justificarlo, se basaba en supuestos de realización incierta, y con ello, no se respetaba la presunción de inocencia y quedaba en evidencia la ilegalidad del acto, y dejando en una inseguridad jurídica al gobernado, situaciones por las que la figura del embargo fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora, el hecho de que se haya establecido la figura del aseguramiento de bienes, no generó en el ánimo del legislador evitar la ilegalidad del actuar de la autoridad, pues seguía afectando al gobernado, ya que se carecía de elementos probatorios que pudieran permitir a la autoridad, realizar un razonamiento objetivo en cuanto a la conducta sancionatoria en contra del contribuyente, decretando una presunción de culpabilidad, derivado de un acto carente de legalidad, y sin garantizarle la seguridad jurídica que vela la Constitución.

La redacción del texto jurídico le permite a la autoridad, presumir de incumplidas las obligaciones tributarias a cargo del gobernado, las cuales, como lo analizamos, son inexistentes, pues aun no se han determinado bajo situaciones reales y concretas, además, de que aun no hay incumplimiento de obligaciones, pues en la mayoría de los casos, la época de pago de la obligación aun no se ha extinguido, por lo tanto, no resulta procedente una exigencia de pago.

Por lo que la inclusión de las figuras del embargo y de manera posterior, del aseguramiento por parte del legislativo, no cumple con la legalidad y seguridad jurídica.

Pese a lo anterior, la falta de promoción, respeto, protección y garantía del poder legislativo en cuanto a los derechos humanos, aun es escasa, dejando la interpretación de las leyes a los jueces, para que sean ellos los que les modifiquen el trabajo, tal cual se puede apreciar en la misma exposición de motivos que arriba se agregó, hacen alusión a que la propuesta de reforma deviene de la declaratoria de inconstitucionalidad por parte del poder judicial, de lo contrario, no se hubiera llevado a cabo.

Por lo que se concluye el hecho de hacer necesaria la observancia de los derechos fundamentales del gobernado en su carácter de contribuyente por parte

del legislativo desde la creación o modificación de las leyes, no establecer figuras ilegales que le permitan a la autoridad administrativa el ejercicio de facultades arbitrarias hacia el gobernado.

4.1.2 ANÁLISIS Y CONCLUSIONES EN LA FUNCIÓN EJECUTIVA (ADMINISTRATIVA)

Al respecto, seremos breves, pues el actuar de la autoridad fiscalizadora ya ha sido analizado en el capítulo anterior. Estas se apegan a la literalidad del ordenamiento legal, es evidente, se saben facultadas por leyes establecidas por el legislativo, que como ya mencionamos, no dimensionan la gravedad del acto y la vulneración de los derechos del gobernado protegidos no sólo por la Constitución si no también , los tratados internacionales.

Por lo que no le interesa a la autoridad administrativa salvaguardar los derechos del gobernado, pues está diseñada para ejecutar, como sujeto activo que es dentro de la relación jurídica tributaria, y como hemos podido observar, su objetivo es recaudar, administra y erogar el gasto público, pero es capaz de llevar a cabo dichas facultades pese a la violación de los derechos fundamentales en los que incurre en contra del gobernado.

Sin embargo, como hemos dejado claro, resulta necesario que pueda llevar a cabo la exigibilidad de las obligaciones tributarias hasta que el gobernado se encuentre en esa situación de espacio-tiempo en donde se de el incumplimiento, el momento que las leyes tributarias han dejado claro que existe una facultad de cobro a favor de la autoridad.

Sabemos que puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de obligaciones a cargo de los gobernados, pero deberá de sustanciar los procedimientos de manera correcta, adecuada, procurando en todo momento no vulnerar los derechos de sus gobernados, como lo hemos manifestado, la protección a la legalidad, de seguridad jurídica y respetando la presunción de inocencia del gobernado.

Generar seguridad jurídica en la materia fiscal implica tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en ley y sobre sus

consecuencias¹³⁵. Y si una de esas consecuencias deja en completa vulnerabilidad al gobernado, no deberán de ser aplicadas, si a través de ellas le aplicas una presunción de culpabilidad de hechos ficticios, sobre adeudos inexistentes, las consecuencias serán de imposible reparación para el gobernado, como ha quedado analizado.

De este modo la seguridad jurídica puede compendiar una certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad; la primera significa que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomia, y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, pero también implica garantizar un trato igual para todos frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, siendo la ley un vehículo generador de certeza y de defensa frente a esas posibles arbitrariedades los órganos del estado¹³⁶.

Por tanto, lo que se ha manifestado en cuanto a que la autoridad actúa de manera arbitraria al momento de que sanciona al contribuyente con el aseguramiento precautorio de sus bienes, o suspendiendolo temporalmente del padrón de importadores, o con la cancelación de sellos digitales para la emisión de CFDI,S, le violenta la presunción de inocencia, con actos que vulneran la legalidad constitucional y la seguridad jurídica del gobernado.

Pérez Luño nos comenta, que la seguridad jurídica es un valor que se concreta en exigencias objetivas de: corrección estructural (formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y corrección funcional (cumplimiento del derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación).

Luego entonces, la autoridad administrativa, encargada de aplicar la legislación tributaria, es la que también debe de actuar protegiendo en todo momento la seguridad jurídica del gobernado, pero vemos todo lo contrario,

¹³⁵ Venegas Álvarez, Sonia, "La recalificación de las formas jurídicas y la seguridad jurídica en el ámbito tributario", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), *Los Derechos Humanos en la Tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 73-101.

¹³⁶ *Idem*.

violentando derechos fundamentales en conjunto, pues aplica leyes carentes de legalidad, luego entonces, coloca al gobernado en un estado de indefensión e incertidumbre, vulnerando su seguridad jurídica y por último, presume de culpabilidad al gobernado, violando la presunción de inocencia que opera en todas las ramas del derecho.

Y por último, como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, los derechos fundamentales dependen uno del otro para existir y se encuentran todos unidos formando una sola construcción, luego entonces, la violación de un derecho, pensando en nuestro caso en la presunción de inocencia, impacta en otros derechos como la legalidad y la seguridad jurídica y así, recíprocamente, cualquiera de ellos que tomemos para partir con el análisis.

Luego entonces, necesitamos que la materia fiscal fluya de manera correcta, bajo los parámetros legales, sin violentar derechos fundamentales, es decir, pongamos un ejemplo:

Todo parte del surgimiento de una obligación tributaria derivada de una situación jurídica o de hecho; luego entonces, el gobernado tendrá que cumplir con el pago dentro de la época determinada; una vez que haya transcurrido la época de pago sin llevarse a cabo, surge el incumplimiento de la obligación fiscal; por lo tanto, se vuelve exigible por parte de la autoridad; ésta procederá a determinar montos de adeudo y le impondrá un crédito fiscal; posteriormente, podrá realizar el embargo precautorio sobre bienes, tomando como referencia cantidades reales, hechos concretos por los que el contribuyente incurrió en incumplimiento; por último, y si así lo considera la autoridad, podrá fincar un procedimiento penal por la evasión fiscal.

Pero lamentablemente, hemos podido corroborar que la autoridad se ahorra todos esos pasos en el momento mismo en que aplica una presuntiva de incumplimiento de obligaciones, obligaciones inexistentes, que aun no se determinan, ni que sean exigibles, pero ya asegura bienes del contribuyente para cubrir presuntivas, nada concreto, nada real, y que como ya hemos mencionado, vulnera la presunción de inocencia, la legalidad y la seguridad jurídica del gobernado.

Ahora bien, en el supuesto de que fuera necesaria la práctica de facultades de comprobación y se da el supuesto de no estar localizado, y que con ello se impida en inicio o continuación de las mencionadas facultadas, según argumenta el Código Fiscal, podría echar mano de los elementos aprobados por el propio ordenamiento para no vulnerar derechos, como puede ser el uso de medios digitales como lo es el correo electrónico para notificar la intención de llevar a cabo sus facultades de comprobación.

O bien, podría apegarse a la aplicabilidad de la medida de apremio de la infracción, tal cual es el orden que señala el Código Fiscal, y además de recaudar, no violentaría los derechos fundamentales del contribuyente.

Señala Moschetti que: la ley debe de estar estructurada de modo que impida la evasión, pero no todo medio es idóneo para lograrlo. No sólo debe salvaguardarse el interés de la hacienda sino también el del contribuyente en aportar sólo cuando cuenta con la capacidad contributiva. El requerimiento de la capacidad contributiva es quebrantado no sólo cuando no se gravan ciertas manifestaciones, sino también cuando la contribución a los gastos públicos sea vinculada a riquezas inexistentes¹³⁷.

Esto es clave, la justificación de la hacienda pública no puede ser sobrepuesta a los derechos del gobernado, y más cuando son bajo presuntivas que no tienen un sustento real de los hechos, vulnerando por completo el Estado de Derecho que tanto hemos mencionado y analizado.

Por tanto, se advierte que son ilegítimas aquellas presunciones fiscales absolutas y relativas que no estén lógicamente justificadas o no consientan con suficiente amplitud la prueba en contrario¹³⁸.

Derivado de los análisis vertidos en el presente trabajo, concluimos que la autoridad administrativa si vulnera los derechos fundamentales del gobernado, pues lo sitúa en una presunción de culpabilidad, contrario a la presunción de inocencia,

¹³⁷ Moschetti, Francesco, *El principio de la capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 324.

¹³⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.* p. 101.

esto lo realiza con procedimientos basados en figuras jurídicas carentes de legalidad, vulnerando la seguridad jurídica, luego entonces, violenta en su conjunto los derechos fundamentales del gobernado en su carácter de contribuyente.

4.1.3 ANÁLISIS Y CONCLUSIONES EN LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL

Llegamos a la parte de los contrapesos, la justicia que pretende mantener un equilibrio en todo momento entre las partes, inclinándose hacia quien demuestre la verdad de los hechos, señalando los límites bajo los cuales se deben de guiar los demás poderes del Estado mexicano.

Lo anterior es lo que vemos en las demás ramas del derecho, pero hemos podido observar que en la materia tributaria es un tanto cuanto más difícil darle entrada a la debida protección y justicia de los derechos fundamentales, como en el presente trabajo lo hemos observado.

Los criterios emitidos por el poder judicial en torno a que las medidas de apremio aplicadas por la autoridad recaudatoria y contenidas en el Código Fiscal de la Federación, han ido cambiando con el paso del tiempo, pero como lo hemos analizado, dan respuestas sólo de manera superficial, dejan abierta el fondo de la ilegalidad de las figuras del aseguramiento de bienes y embargo precautorio, vulnerando la seguridad jurídica del gobernado.

Pero recordemos que la práctica no es simple como la ley dice, a sabiendas la autoridad administrativa de lo tardado en que son resueltos los medios de defensa en México, es que presiona al contribuyente con esas figuras ilegales, donde el poder jurisdiccional debe ser el que ponga los límites a dichas situaciones.

Como pudimos apreciar del análisis jurisprudencial de los criterios 17/95, 88/97 y 1/98, se señaló que la figura del embargo precautorio era violatoria del artículo 16 constitucional, pues no había determinación de obligación de enterar tributo ni cuantificado, además, señala que de autorizar lo contrario, implica autorizar embargos en abstracto y sin certeza jurídica, por lo que las facultades omnímodas concedidas a la autoridad, dejaba al arbitrio de la autoridad, la determinación del monto del embargo.

Además, la causación, la determinación y el pago de contribuciones guardan una estrecha relación, por lo que hacerlo bajo presunciones que pudieran resultar en cero o inexistentes, violan la legalidad constitucional.

Posterior a ello y pese a que el legislativo reconoció la ilegalidad señalada por el Máximo Tribunal en torno a la figura del embargo precautorio y por las causas señaladas, al cambiarle de nombre a aseguramiento precautorio, pretendiendo sancionar la conducta del contribuyente y no así si existían obligaciones incumplidas de pago y pendientes de determinación.

Nuestro poder judicial se limitó a señalar que, la reforma no conducía a erradicar el problema de la inconstitucionalidad que hemos ya señalado, pues seguía afectando al gobernado, pues no existían elementos de prueba que determinara incumplimiento de obligaciones, siendo todo presuntivo, pero no hizo más, terminó por validar una figura que lesiona, permea demasiado a los derechos fundamentales del gobernado.

Incluso retoma el camino de legalidad cuando en el 2013, bajo el criterio 3/2013, manifestó que el aseguramiento precautorio ya mudado al artículo 40 del Código Fiscal, violaba el derecho a la seguridad jurídica, precisamente por la interdicción de la arbitrariedad que estaba evitándose al aplicar dicha figura de apremio.

Pero por otro lado, la forma en que se llevó a cabo el análisis y la determinación del criterio jurisprudencial 154/2017, por la Segunda Sala del Alto Tribunal, en cuanto a la justificación de la imposición de ciertas medidas que restrinjan los derechos del contribuyente, no cabe tal justificación ni con el ordenamiento constitucional ni con lo que nos dice el derecho internacional constitucional, por lo que evidentemente no se están protegiendo los derechos fundamentales.

Ese Estado de excepción, por medio del cual se restringen derechos humanos del gobernado, tiene señalado situaciones en concreto y mediante procedimiento especial y no hay registro de que se haya llevado a cabo algún procedimiento iniciado por el ejecutivo, con la aprobación del Congreso de la Unión

o de la Comisión Permanente, por medio del cual se determine restringir los derechos y garantías del gobernado en materia fiscal.

Tampoco, del análisis que se realizó, se detectó que existiera en México, ni una invasión, ni la perturbación grave de la paz pública o cualquier otra cosa que ponga en grave peligro a la sociedad como para estar en la posibilidad de entender el que se restrinjan los derechos del gobernado, incluso, hasta dentro del propio procedimiento de restricción y suspensión de derechos, participan los mismos derechos protegidos por la Constitución y el derecho internacional, como lo es el principio de legalidad¹³⁹ de dicho procedimiento.

A efecto de conclusión, resulta muy importante mencionar la Opinión Consultiva OC-8/87, del 30 de enero de 1987, que la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, preguntó a la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la situación del *habeas corpus* bajo la suspensión de garantías conforme lo previsto en los artículos 27.2, 25.1 y 7.6 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Al respecto la Corte Interamericana señaló en esta consulta, que si bien la suspensión de garantías puede ser, en algunas hipótesis, el único medio para atender a situaciones de emergencia pública y preservar los valores superiores de la sociedad democrática, no se puede hacer abstracción de los abusos a los que puede dar lugar. Por esta razón, adicionalmente a que ciertos derechos deben prevalecer bajo cualquier circunstancia, también deben subsistir las garantías judiciales indispensables para su protección.

Por lo que incluso ante un estado de excepción, es importante que tenga verificativo el principio de legalidad pues en caso contrario se viola el principio de presunción de inocencia, situación que no se demuestra ni se justifica por la autoridad.

Por estas razones, es que se puede determinar, que se viola la presunción de inocencia del contribuyente con los preceptos legales que hemos explicado en

¹³⁹ Despouy, Leandro, *Los derechos humanos y los estados de excepción*, México, UNAM, 1999, p. 25.

el capítulo 3 de la presente investigación, más aun, nos quedamos cortos con dicha situación, pues la legalidad, la seguridad jurídica, e incluso, la restricción y suspensión de sus derechos, también se ven violentados en contra del gobernado.

Por lo que se debe de adoptar al cien por ciento lo establecido dentro del paradigma de los derechos humanos, ya no se le puede llamar “nuevo” a dicho paradigma despues de más de 10 años de su implementación y reforma constitucional.

Estos ejemplos sirven para ilustrar la importancia y significación de la interacción entre el órgano jurisdiccional interamericano de derechos humanos y el derecho interno. Y, en especial, los desarrollos en un aspecto esencial, cual es el de la adecuación de la normativa interna a los compromisos internacionales del Estado. Esta conducta positiva de los Estados es, en líneas generales, estimulante como señal efectiva de compromiso en el cumplimiento de las sentencias vinculantes del órgano jurisdiccional interamericano¹⁴⁰.

Por ejemplo, una de las fórmulas que se pueden utilizar, y que se encuentra reconocido en nuestra Carta Magna, es la llamada “Cláusula de interpretación conforme”, utilizarla de manera efectiva para poder ensamblar tanto el derecho internacional como el derecho interno, logrando una armonía en favor del gobernado.

En términos generales, podríamos sintetizarla como la técnica hermenéutica por medio de la cual los derechos y libertados constitucionales son armonizados con los valores, principios y normas contenidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos signados por los estados, así como por la jurisprudencia de los tribunales internacionales (y en ocasiones otras resoluciones y fuentes internacionales), para lograr su mayor eficacia y protección¹⁴¹.

Esta figura se encuentra reconocida por nuestra Constitución, en su artículo 1, párrafo segundo, entonces, ¿por qué no aplicarlo en la materia tributaria?

¹⁴⁰ García-Sayan, Diego, *op. cit.* p. 44.

¹⁴¹ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *op. cit.*, p. 43.

Hay que recordar que no se trata de una invasión a la soberanía nacional, ni que alguien más venga del extranjero a imponer su ley, son situaciones que México ha aceptado desde el momento mismo en que signó la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos.

Por ello, es que le cuesta al juzgador aplicarlo, por ser una imposición de la norma internacional sobre la nacional, pero que también aporta a la interpretación de la protección de los derechos humanos, siempre en beneficio del ser humano, aplicando el principio *pro persona*, figura que también se reconoce tanto a nivel internacional, como en nuestra Carta Magna.

Dicha figura de interpretación conforme, el Dr. Ferrer Mac-Gregor nos la sintetiza bajo los siguientes puntos:

1. *Los destinatarios* de esta cláusula constitucional son todos los intérpretes de las normas en materia de derechos humanos, sean autoridades o particulares.
2. *Resulta obligatoria* en todo caso que involucre normas de derechos humanos, lo que implica que es un mandato constitucional “no disponible” por el intérprete.
3. El *objeto* materia de la interpretación conforme no se restringe:
 - A. exclusivamente a los derechos humanos de rango constitucional (sea de fuente constitucional o internacional), sino también comprende a los derechos infra constitucionales,
 - B. a los previstos en el capítulo I del Título Primero de la Constitución Federal, sino a todos los derechos humanos sea cual sea su ubicación en el texto fundamental
 - C. a los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales específicos en dicha materia, sino también a aquellos derechos humanos previstos en “cualquier” tratado internacional,
 - D. a normas de tipo “sustantivas”, sino también a las de carácter “adjetivas” relativas a derechos humanos.
4. La expresión *tratados internacionales* contenida en dicha cláusula comprende la connotación “amplia” del término que le otorga el artículo 2.1.a) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (1969), vigente en México a partir del 27 de enero de 1980.

5. La expresión *tratados internacionales* debe comprender también la interpretación que establezcan los órganos que el propio tratado autoriza para su interpretación.
6. La cláusula contiene un “principio de armonización” entre la Constitución y el tratado internacional.
7. El criterio hermenéutico incorpora el principio “*pro persona*”. Esto implica favorecer “en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.
8. Esta pauta interpretativa debe complementarse, necesariamente, con lo previsto en el párrafo tercero del propio artículo 1o constitucional, de tal manera que la interpretación que se realice debe ser “de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”.
9. Este canon interpretativo tiene una estrecha relación con los diversos párrafos del propio artículo 1o constitucional, que en su conjunto guardan relación con otros preceptos constitucionales.
10. La cláusula de interpretación conforme (constitucional y convencional) que prevé el artículo 1o constitucional, guarda una estrecha relación con el “control difuso de convencionalidad”¹⁴².

Luego entonces, podemos concluir sobre la importancia de la aplicación del Estado de Derecho desde los límites que impone la ley a las funciones del ejecutivo, el legislativo y el judicial, planteado por el jurista italiano Luigi Ferrajoli, hoy en día, podemos establecer también de que México se ha ido transformando hacia la implementación de un Estado Constitucional y últimamente, bajo la figura de un estado de derecho social.

La propia estructura formal de las normas legales se halla hoy en crisis motivada por graves problemas de política y de técnica legislativa. La certeza del Derecho, en cuanto posibilidad real de sus destinatarios de conocer y cumplir sus prescripciones, se ha resentido del aluvión normativo y de su continua modificación, pero en grado no menor de la prolijidad, complejidad y equivocidad del lenguaje en el que se expresan las disposiciones legales. En esa coyuntura no son sólo los ciudadanos, sino incluso el mismo legislador y los juristas funcionarios

¹⁴² *Ibidem*, p. 175.

administrativos, jueces o abogados, los que tienen graves dificultades para conocer y aplicar el Derecho¹⁴³.

En ese sentido, la relación que se ha mantenido entre el gobierno y sus gobernados dentro de la cuestión tributaria, no ha cambiado sin importar el tipo de Estado en el que nos encontremos, da igual si somos un Estado legislativo, un Estado de derecho constitucional o un Estado social, la necesidad económica es de las pocas constantes que perduran.

Si no se alcanzan los límites de legalidad de los actos de los órganos de poder, se producen tres cosas importantes a considerar:

Primero: la creación o modificación de las leyes acorde al interés político, económico y social del grupo de poder de manera subjetiva, en donde quien recibe la carga, es el contribuyente y no el clasificado como grande contribuyente, sino el llamado contribuyente de a pie, las pequeñas y medianas empresas, los asalariados, las personas físicas con actividad empresarial y los asimilados a salarios.

Segundo: la implementación de procedimientos administrativos que sancionen de manera preventiva bajo hechos inciertos y sobre intereses económicos que aún no existen, generando con ello que se vulneren los derechos del gobernado-contribuyente, como la presunción de inocencia la legalidad y la seguridad jurídica.

Tercero: que dentro de la impartición de justicia se obtengan criterios emitidos por los juzgadores bajo el nuevo paradigma constitucional de los derechos humanos, sin rebuscadas situaciones como los que hemos venido analizando, en donde se justifican los actos de administración pese a que pretenden restringir los derechos del gobernado bajo un interés público.

El espacio de mayor importancia y significación en la “nacionalización” de los estándares internacionales o interamericanos de derechos humanos ha sido y es la importante evolución en la concepción por parte de los tribunales nacionales de la región en fortalecer el derecho internacional de los derechos humanos,

¹⁴³ Pérez Luño, Antonio Enrique, *La Seguridad... cit.* p. 96.

concibiéndose como lo que son: parte esencial del sistema interamericano de derechos humanos¹⁴⁴.

Probablemente sea momento de transitar a una inconventionalidad del actuar de las autoridades en materia tributaria, ser más incisivos con los criterios internacionales para poder determinar las violaciones a los derechos fundamentales y poder obligar a una debida protección y garantía de dichos derechos, que aferrarnos a no implementar el derecho internacional, por no querer reconocer que estamos en un error, no es el camino correcto.

La interacción entre el derecho internacional y el derecho constitucional resulta ineludible y sus vasos comunicantes se estrechan. Por una parte, la “internacionalización” de diversas categorías existentes en el ámbito nacional de los Estados constitucionales se evidencia, especialmente con los pactos internacionales en materia de derechos humanos y con la creación de los sistemas universal y regionales de protección de los mismos, con la finalidad de que dichos instrumentos internacionales se apliquen y sean realmente efectivos por los Estados. Se transita de las tradicionales “garantías constitucionales” a las “garantías convencionales”, teniendo su máximo grado de desarrollo con las sentencias que dictan los tribunales internacionales¹⁴⁵.

Más que claro lo que nos comenta el Dr. Ferrer Mac-Gregor, cuando estemos bajo leyes, en las cuales se procure o se prevenga la violación a los derechos fundamentales, se estará ante un verdadero Estado Constitucional, pero tendría que ser de fondo, no sólo disfrazar la protección con una mano, para con la otra seguir golpeando al contribuyente, como lo hacen, de una u otra forma, tanto el órgano legislativo, el de la administración pública y el jurisdiccional y en caso de incompetencia o ganas de evitar lesionar al contribuyente por un tema económico, pues sería el momento de comenzar a voltear a otras latitudes y a otros tribunales para resolver estas cuestiones.

¹⁴⁴ García-Sayan, Diego, *op. cit.* p. 44

¹⁴⁵ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *op. cit.*, p. 43.

4.2 EL DAÑO ECONÓMICO DERIVADO DE LA APLICABILIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN LA MATERIA FISCAL Y ADUANERA, RAZÓN INJUSTIFICADA PARA SU VIOLACIÓN POR EL ESTADO.

Para pretender justificar los actos que hemos venido analizando y llevados a cabo por parte de las autoridades en contra del gobernado, en apego a sus atribuciones, tanto el legislativo, ejecutivo y judicial, justifican su actuar con el discurso del gasto público y el interés colectivo de la población.

Nos resulta importante mencionar el aspecto económico, ya que es esa la razón que nos ha permitido tener material para el presente trabajo, porque es el objeto de la autoridad fiscal, lo recaudatorio que se traduce en ingresos para gasto público, por lo que se debe de conseguir a como de lugar.

Ahora bien, en cuanto a la recaudación, es de observar que ya sea dentro del Estado de Derecho Constitucional o dentro del Estado Social (situación entre la que nos encontramos oscilando actualmente), se genera una acumulación de obligaciones sociales, legislativas, administrativas y jurídicas, por parte del Estado, por lo que tendrá que cubrir esas necesidades económicas.

Lo anterior, ha llevado a varios países a crisis económicas, o también llamada, crisis de gobernabilidad¹⁴⁶ y con ello, el hecho de que en el afán de cumplir y solidificar el tejido político-social, se establezcan prioridades dentro de la economía y es ahí donde ha encontrado el Estado en las contribuciones un nicho bastante abundante en cuanto a fuente de riqueza.

Pero lo ideal sería, dentro de los límites del propio Estado de Derecho, no depender de los tributos, sino buscar alternativas menos agresivas para la población y que le generen ingresos económicos, fomentar el turismo, la inversión nacional y extranjera, fomentar la producción nacional y el consumo nacional, entre otros.

Para hacer realidad la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos es indispensable contar con recursos públicos. No podemos pasar por alto que no hay derechos humanos sin recursos públicos, y si la obtención

¹⁴⁶ Villar Borda, Luis, "Estado de derecho y Estado social de derecho", *Revista Derecho del Estado*, No. 20, septiembre, 2007, p. 73-96.

y asignación de esos recursos públicos encuentran su regulación básica en la Constitución, entiendo que por esa razón es también una Constitución financiera¹⁴⁷.

Estamos de acuerdo en que se protejan los derechos sociales consagrados en la Constitución y sobre todo cuando se trata de los grupos vulnerables, pero el problema de los derechos sociales es que terminan convirtiéndose en promesas sujetas a la discrecionalidad, política y administrativa¹⁴⁸, y en donde nace una carga tributaria muy fuerte para el gobernado contribuyente, pues se sabrá explotado por el gobierno para que cumpla con sus obligaciones si o sí, que se recaude de una u otra manera, pero más, incluso, con violaciones a sus derechos fundamentales.

Basta con observar los ingresos previstos para el año 2023¹⁴⁹, por parte del Estado mexicano en lo que respecta únicamente a impuestos:



¹⁴⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, “La Constitución financiera mexicana y los derechos humanos”, en Ortega Maldonado, Juan Manuel y Martínez Regino, Roberto (coord.), *Derechos Humanos y presupuestos públicos*, México, UNAM-IIJ, 2018, pp. 49-60.

¹⁴⁸ García Herrera, Miguel Ángel, *Poder Judicial y Estado Social*, Madrid, Trotta, 1996, p.69.

¹⁴⁹ https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Infografia_PPEF_2023

Si a eso le sumamos lo relativo a las demás contribuciones observables dentro del portal antes citado, como los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, además de los productos y los aprovechamientos, nos lleva a \$5,331,753.9 millones, lo que indudablemente los vuelven los ingresos más importantes para el Estado mexicano, con más del 70% de los mismos.

Son los recursos tributarios la principal fuente de ingresos del Estado mexicano por mucho, la dependencia de las contribuciones es excesiva, en concreto, de los impuestos, y lo mencionamos porque este es el verdadero trasfondo a la fuerte recaudación que implementa el Estado en contra del gobernado.

Es por esa razón, que a la más mínima señal de un posible incumplimiento de obligaciones fiscales, la autoridad aplica la presuntiva de culpabilidad en contra del contribuyente, comenzando, como lo hemos analizado, la aplicación de figuras jurídicas que resultan ilegales y violentando la seguridad jurídica del gobernado.

Podemos agregar, a especie de propuesta, que si las multas en materia fiscal, tienen el carácter de aprovechamientos, resulta lógico y evidente, que si la autoridad aplica las sanciones económicas de manera correcta, en vez de aplicar las medidas de apremio como actos previos a las facultades de comprobación y a sus actos de fiscalización, como lo es el aseguramiento precautorio, obtendría ingresos seguros, aplicando sanciones a los contribuyentes que así lo ameriten y sobre todo, sin violentar los derechos fundamentales del gobernado cumplido.

Por otro lado, atendiendo a esos datos, y cuando hablamos de un estado constitucional y social, nos referimos a que se destina a la justicia y protección de las necesidades sociales y colectivas.

Nos encontramos ante la defensa, el reforzamiento y en muchos casos, la elaboración e introducción de derechos humanos y sus garantías, sean primarias o secundarias, contra las tentaciones absolutistas que caracterizan a todos los poderes, que constituyen el gran desafío que se plantea a la democracia en todas sus diversas dimensiones y niveles: en su dimensión política, económica y social; a nivel interno e internacional, tentación llamada, corrupción.

Esa cuestión tridimensional, tiene un fuerte sustento preponderante en lo económico.



Con el análisis que hemos hecho en los capítulos que nos anteceden y sumándole el factor económico, podemos sacar las siguientes determinaciones.

En primer lugar, en México si existe la obligación por parte del contribuyente para contribuir al gasto público, situación que se fundamenta en la relación del contribuyente con su gobierno (artículo 31, fracción IV Constitucional), luego entonces atendiendo a las necesidades propias del Estado, podemos creer que tienen carácter prioritario: las cuestiones sociales, obras públicas de alto costo, de los órganos de poder centralizados, descentralizados, desconcentrados, etc., la necesidad económica es alta, por lo que se requiere una recaudación igualmente alta, eficaz y eficiente, más no arbitraria.

Desafortunadamente, la utilización que se le da al gasto público, que es el pretexto para someter al gobernado con actos previos y violatorios de sus derechos humanos materia de este trabajo, se designa tomando en consideración las cuestiones políticas, legislativas y gubernamentales que tenemos actualmente y que cambian cada sexenio, pero que desde el 2006 a la fecha, vieron en las

contribuciones un fuerte mina de oro, dándole continuidad a eso en estos últimos tres sexenios.

Ya lo decía Ferrajoli en su teoría del Estado de Derecho, la corrupción sigue siendo un problema que genera situaciones fuera de la ley y que en un estado democrático-social, el impacto de lo económico y el uso que se le da a los recursos financieros del Estado, es muy probable que con ello se vean afectados por dichas cuestiones de corrupción.

Pero atendiendo a ese Estado de Derecho, y de lo que hemos venido hablando en cuanto a que resultan aplicables los límites legales para los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales, para no caer en arbitrariedades, resulta tan importante lo económico, que se busca blindarlo de cualquier forma, como ya mencionábamos dentro del capítulo 1, tenemos el criterio siguiente:

GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO¹⁵⁰.

En donde ahora, desde lo económico, vemos lo vulnerable que se vuelve el gobernado frente a la estructura de poder que es el Estado, porque resulta muy criticable que el órgano jurisdiccional emita un criterio que proteja lo económico y político, a través de lo jurídico, pues la obligación de contribuir radica en el pretexto de integrar gasto público, con el que se supone, se genera una contraprestación del Estado para con sus gobernados, dotándolos de las necesidades urgentes de éstos (salud, justicia, educación, democracia, etc.).

Pero según el criterio jurisprudencial, lo que importa es mencionar que el fin de las contribuciones es el de integrar el gasto público, pero no se refiere a su uso, porque si no, tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto.

Es decir, que el único pretexto que tiene el Estado mexicano para llevar a cabo el cobro de contribuciones, que es la satisfacciones de necesidades de la población, pasa a segundo término, pues no importa en que se use, mientras lo recaudado por concepto de contribuciones integren el gasto público.

¹⁵⁰ Tesis 1a. CXLIX/2011... *op. cit.* p. 23.

Y entonces nos preguntamos: ¿no se supone que cuando la autoridad argumenta el que no puede aplicar los derechos humanos en la materia fiscal es porque el interés colectivo está por encima del interés particular?

Pero con esto vemos que no es tanto el interés colectivo, pues según la tesis arriba mencionada, si no se menciona siquiera en la Constitución o en las leyes de la materia, no se habla de satisfacer necesidades colectivas o sociales con el gasto público, luego entonces, no hay obligación de decir en qué se va a usar, ¿dónde dice que se hace un daño al interés colectivo?, si este no se menciona en ley alguna.

Otra situación que, sin duda, pocas personas se atreverían a negar, es el hecho de que la parte trabajadora aporta la mayor cantidad de contribuciones que integran el gasto público, tanto por concepto de ISR al momento de que gravan sus ingresos, como por el pago de IVA y IEPS al momento de que gravan el consumo.

Pero esa clase social mayoritaria no puede participar de las decisiones en cuanto al destino del gasto público, pese a que la contribución es una obligación con la que todos debemos cumplir, bien debería de ser derecho del gobernado, participar del destino de sus contribuciones dentro del gasto público, pero como estamos ante una representación delegada al momento de que se llevan a cabo los ejercicios democráticos, la participación de la población se acaba, pues ha sido delegada.

Ahora bien, si retomamos la idea del trabajador asalariado que paga sus contribuciones de manera voluntariamente a fuerza a través de las retenciones que hace su patrón, tendríamos que preocuparnos por el nulo interés del Estado mexicano en velar por las necesidades de ese asalariado, como ahora lo considera el término del mínimo vital, del cual, incluso los Tribunales Colegiados de Circuito, se han pronunciado al respecto, nos habla de:

MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA

DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS.¹⁵¹

Luego entonces, si se deben de salvaguardar los derechos fundamentales de la persona física con el propósito de alcanzar ese mínimo vital, se debería de priorizar en que los contribuyentes pudieran satisfacer sus necesidades básicas, como la propia tesis señalada con anterioridad nos dice: “*No puede entenderse como una protección económica únicamente, sino como una tutela vinculada con la dignidad de la persona, la integridad física, la vida y la protección de la familia*”¹⁵², pero no es así, no se le permite al contribuyente persona física, satisfacer primero sus necesidades para cubrir ese mínimo vital y ya con posterioridad, cubrir la obligación tributaria.

El establecimiento de la obligación tributaria en la Constitución pese a tener a un cierto grado de complejidad en cuanto a su entendimiento, podemos decir que el legislativo la ha establecido y la ha hecho concordante con la relación de supra subordinación existente en el derecho público, no así con la protección de los derechos fundamentales del gobernado.

Las leyes secundarias también establecen, con apego a la legalidad, las obligaciones fiscales y aduaneras que se han mencionado y que se han planteado en el presente trabajo, es decir, no solamente las obligaciones de carácter económico al momento de pagar las contribuciones, si no las obligaciones adjetivas o secundarias que vienen del hecho de ser un contribuyente dentro del margen de la ley, como por ejemplo: la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, el señalar un domicilio fiscal, el contar con firma electrónica, contar con padrón de importadores, realizar la expedición de CFDI's, el manejo y control de inventarios entre otras.

¹⁵¹ Tesis: I.9o.A.1 CS, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 28, marzo de 2016, Tomo II, página 1738.

¹⁵² *Ídem*.

En ese aspecto podemos concluir que la legalidad aplicable a la obligación tributaria es correcta existe una especie de contrato social entre el gobernado y su gobierno pero únicamente en cuanto a la obligación porque como lo hemos mencionado, el hecho de qué sea de manera unilateral la determinación de la obligación la exigencia de pago y y las posibles sanciones en la materia fiscal, pero durante el actuar o proceder de la autoridad en aras de alcanzar su objetivo fiscal deberá de cumplir con el respeto, protección y garantía de los derechos fundamentales del gobernado.

Pero eso ha vuelto a la relación tributaria, un aspecto represor del soberano contra el gobernado, en donde el pueblo no cuestiona la utilidad real del tributo, sino que se le ha dedicado solamente a pagarlo cabalmente con la intención de no discutir con el Estado, pues resulta hasta absurda la discusión en la que no habrá interacción positiva ni una verdadera legalidad de los actos, pero si se corre el riesgo de generar actos inquisidores en contra del gobernado.

Con los actos que lleva a cabo la autoridad, indudablemente se violentan derechos fundamentales, pero a eso le podemos sumar otros aspectos que podrían afectar los intereses económicos del Estado y que por eso no se lleva a cabo una modificación a las figuras fiscales por parte del legislativo, para ser aplicados por el ejecutivo y quien si ha mostrado resiliencia a favor del gobernado en su carácter de contribuyente, ante tales situaciones, es el órgano jurisdiccional, aunque no es suficiente

Luego entonces, si el Estado quisiera aplicar una situación de coercitividad para el pago de contribuciones, tendría que observar primero los principios rectores de la propia materia tributaria, como lo es la proporcionalidad, equitatividad y la satisfacción del mínimo vital por parte del gobernado¹⁵³.

¿Cuánto ganó? Pero también, ¿Cuánto pierdo?

¿Qué necesito para satisfacer mi dignidad humana?

¹⁵³ Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. México, Coordinación de Estudios de Posgrado, UNAM, 2017, p. 338.

¿Está por encima de esa dignidad humana, la necesidad del Estado?

El gobernado tiene la obligación de contribuir en proporción a su riqueza, por lo que es importante entender la capacidad económica del contribuyente¹⁵⁴, esto es, debe de considerarse a la persona jurídica como un orden jurídico particular que crea un grupo de individuos que destinan una parte de sus respectivos patrimonios a la realización de un fin en concreto, como lo puede ser, una empresa.

Pero ya sea que funcione como unidad o establecimiento (persona moral) o bien, como persona física con actividad empresarial, el hecho de que ostente riqueza no significa que todo sea utilidad, por eso resulta de vital importancia observar la proporción del tributo considerando pérdidas y ganancias.

Es muy probable que nos venga a la cabeza el hecho de las deducciones autorizadas que señala la ley, pero son deducciones desde la perspectiva del Estado, pero evidentemente nadie conoce mejor el funcionamiento y las necesidades de su negocio que el propio contribuyente, luego entonces, volvemos a la flexibilidad del Estado antes de recurrir a la coerción para el cobro del tributo.

Actualmente en nuestro país, estamos ante la situación de que una persona física asalariada está obligada a pagar ISR, pero para garantizar el pago, la autoridad obliga al patrón a que retenga el impuesto correspondiente, sin importar si con ese ingreso el contribuyente tiene la capacidad de cubrir lo que se ha denominado *mínimo vital*.

Pero como se pondera el supuesto “interés público” o el “bien común” por encima del particular, y es que vemos al Estado feliz, aplicando en la materia tributaria un principio de estricto derecho, que no por eso, se debería de permitir coercitividad por parte de la autoridad, si no mediante la comunicación entre las partes, aunque ya vimos los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con relación al gasto público y su uso.

Estamos ante una inmensa carga tributaria para el gobernado dentro de una sociedad de consumo, como decir: ¡si no pagas contribuciones, no puedes vivir!;

¹⁵⁴ Calvo Nicolau, Enrique, “Jurídica Ibero”, *Revista Semestral del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, Número 20, año 1990, pp.647-688.

aunque en la realidad la autoridad fiscal, tras las sombras de nuestra realidad, nos dice: ¡si no pagas contribuciones, no te dejaré vivir!, al menos con tranquilidad. Todo esto a quienes afecta es a las personas físicas, en algunos casos en sus derechos humanos¹⁵⁵.

Lo que nosotros conocemos como Estado social, tiene hoy día el rostro de Estado financiero, en tanto que el instituto tributario y el presupuestario constituyen la base para la realización de los fines del Estado (especialmente los fines económicos y los derechos sociales), no sólo a través de la asignación directa de recursos, sino, también marcando los derroteros necesarios para la consecución de un orden social más justo. Además, debe también calificarse de Estado financiero, porque las actividades financieras del estado forman una parte muy significativa del Producto Interno Bruto¹⁵⁶.

Ahora, la incapacidad de la Hacienda Pública de allegarse de los recursos necesarios para dar cobertura a las necesidades sociales, está sometiendo al Estado a un grado de tensión tal, que pone en entredicho su estabilidad, y lo que es aún más grave, la efectividad de los derechos humanos en la materia fiscal, cuya consideración a nivel constitucional se han venido postergando, como lo hemos manifestado en todo nuestro análisis, desde hace varias décadas.

Éste choque, entre obligación social y derecho humano es el que genera toda la discusión de qué es más preponderante para el Estado mexicano, recordemos todo el análisis que se hizo en el primer capítulo en donde esa cuestión económica es la que hace, en muchas ocasiones, caer un tanto cuanto en desesperación al Estado por la necesidad de cumplir con agendas sociales y qué van de la mano con

¹⁵⁵ Díaz Toledo, Leopoldo Antonio y Mancilla Rendón, Ma. Enriqueta, “Derechos Humanos en la tributación desde la filosofía del derecho natural”, en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), *Los Derechos Humanos en la Tributación*, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 171-177.

¹⁵⁶ Ortega Maldonado Juan Manuel y Martínez Regino, Roberto, *Derechos humanos y presupuestos públicos*, 1a. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2018, p. 167.

lo político, pues entre mejor atiendas a tus clientes mejor y mayor va a ser la retribución electoral del partido que ostenta el poder.

Continúa diciendo Ortega Maldonado, que si observamos con objetividad, se pone en duda muy seriamente que la Constitución pueda preciarse de garantista cuando es desvirtuada por la preminencia de su interpretación economicista para sustentar los recortes al presupuesto. Estas medidas, en mi opinión devalúan el contenido normativo de lo que hoy es el centro de la propia Constitución: los derechos humanos. Derechos que parecen estar condicionados o subordinados al imperio de las limitaciones presupuestales¹⁵⁷.

Situación que no nos resulta menor mencionarla, al contrario, se vuelve una situación muy *ah doc* con lo que estamos viviendo actualmente en México y la política partidista de los que detentan el poder, en donde hablan de llevar a cabo un control político dentro del marco legislativo para poder establecer y controlar sin contrapesos el destino que se le dará al gasto público, en donde sin reparo se anuncian medidas que trastocan la independencia e imparcialidad que debe de tener cada uno de los poderes de la nación.

A través de lo económico, refiriéndonos al destino del gasto público, se pretende controlar lo político y lo social, es por ello que necesitamos que lo jurídico sea el contrapeso o el que marque límites dentro de un Estado de Derecho como en el que nos encontramos y ha sido e planteamiento dentro de la teoría garantista.

Pero, es necesario hacer notar, que la Constitución no otorga al legislador la facultad de que apruebe el presupuesto como si fuera un cheque en blanco para poder disponer en forma discrecional, de la realización y destino del gasto público, como en la práctica lo podemos observar, lo que la Carta Magna sí exige expresamente y el derecho internacional constitucional también, es la vinculación positiva de todas las autoridades para promover respetar proteger y garantizar los derechos humanos, incluyendo aquellas responsables de la proposición y aprobación de los tributos y presupuestos públicos.

¹⁵⁷ *Ibidem*

El mecanismo diseñado en la Constitución Mexicana para la salvaguarda de los derechos humanos a partir de sus principios y obligaciones, no es inmediatamente fácil de comprender y utilizar para el gobernado, la interpretación de los derechos en distintos niveles de gobierno y poder, considerando diversos aspectos sociales, debe de permanecer dentro del Estado de derecho.

Por lo que, debemos de establecer leyes creadas por el legislativo en materia fiscal que no vulnere derechos fundamentales, para que pueda implementar la autoridad administrativa procedimientos que respeten la legalidad y la seguridad jurídica, sin caer en presuntivas de culpabilidad, sin violentar la presunción de inocencia, pero en caso de que pasen las violaciones por encima de esos dos órganos de poder, debe de existir un contrapeso como lo debería de ser el órgano jurisdiccional, para proteger los derechos y no solapar arbitrariedades.

Las providencias cautelares representan una conciliación entre las dos exigencias, frecuentemente opuestas, de la justicia: la de la celeridad y la de ponderación; entre hacer las cosas pronto pero mal, y hacerlas bien pero tarde, las providencias cautelares tienden, ante todo, a hacerlas pronto, dejando el problema de hacerse bien o mal, esto es, de la justicia intrínseca de la providencia, que se resuelva más tarde, con la necesaria ponderación, en las reposadas formas del proceso, además de que erróneamente, a través de las medidas cautelares se pretende resolver el proceso, y no dejar que sea la justicia la que determine la situación planteada.

Derivado de tal situación, podemos concluir que la recaudación, para llevar a cabo la planeación anual del gasto público y con ello cubrir las necesidades sociales del Estado Mexicano, no debería llevar aparejada la violación de los derechos fundamentales del propio gobernado, luego entonces nos encontramos ante una nueva situación por resolver, en donde confluyen los poderes económicos, políticos, jurídicos, sociales y constitucionales dentro de un nuevo Estado.

“Para desmentir las falsedades y las informaciones incorrectas, debemos rectificar los hechos con valentía. No hacerlo, es permitir que las mentiras prevalezcan sobre la verdad.”

Daisaku Ikeda

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar López, Miguel Ángel, *Presunción de inocencia, derecho humano en el sistema penal acusatorio*, México, Instituto de la Judicatura Federal-SCJN, 2015, p. 264.
- Aguilera Portales, Rafael Enrique y López Sánchez, Rogelio, “Los derechos fundamentales en la teoría jurídica garantista de Luigi Ferrajoli”, en Aguilera Portales, Rafael Enrique (coord.), *Nuevas Perspectivas y desafíos en la protección de los derechos humanos*, México, UNAM, 2011, pp. 49-82.
- Aristóteles, *Política*, trad. de Manuel García Valdés, España, Editorial Gredos, 1988, pp. 56-59.
- Arreola Ortiz, Leopoldo Rolando, “La Justicia Constitucional Tributaria”, en Rivera Moya, María Daniela y Soberanes Fernández, José Luis (coord.) *Temas y tópicos jurídicos a propósito de Serafín Ortiz Ortiz*, UNAM- Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020 p. 255-272.
- Blanc Altemir, Antonio, *Universalidad, Indivisibilidad e Interdependencia de los Derechos Humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal, La protección internacional de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, Universitat de Lleida-Tecnos- ANUE, 2001, p. 31.
- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Los Derechos Humanos en la Tributación*, 1ª ed., Thomson Reuters, México, 2018, p. 1-50.
- Calamandrei, Piero, *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, trad. Santiago Sentis Melendo, 1945, p. 31-37.
- Cámara de Diputados, *Distribución del Gasto Público en México: Impacto Social y Económico*, Cámara de Diputados, 2012, p. 12.
- Carvajal Cordón, Julián, *Moral, derecho y política en Immanuel Kant*, España, Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 1999, p. 452.
- Chagoyán Celis, Karen Beatriz, *Principios constitucionales y tributarios y principios tributarios constitucionalizados*, SCJN, 2007, P. 23, consultable en: <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/153karen-beatriz-chagoyan-celis.pdf>

- Comanducci, Paolo, "El Derecho ¿está en crisis?", en Rivera Moya, Marla Daniela y Soberanes Fernández, José Luis (coord.), Temas y tópicos jurídicos a propósito de Serafín Ortiz Ortiz, México, UNAM, 2020, pp. 371-382.
- Cruz Mederos, José, "Derechos Humanos en la tributación", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), Los Derechos Humanos en la Tributación, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 103-146.
- Delgado Carbajal, Baruch F. y Bernal Ballesteros, María José, Catálogo para la calificación de violaciones a derechos humanos, 2ª edición, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, México, 2016, p. 315.
- Despouy, Leandro, Los derechos humanos y los estados de excepción, México, UNAM, 1999, p. 25.
- Díaz, Elías, Estado de Derecho y Sociedad Democrática, 4a ed., Edicusa. Madrid. 1972, p. 204.
- Díaz Infante, Fernando Hegewish, Derecho Financiero Mexicano, 5ª edición, editorial Porrúa, México, 2019, p. 528.
- Díaz Toledo, Leopoldo Antonio y Mancilla Rendón, Ma. Enriqueta, "Derechos Humanos en la tributación desde la filosofía del derecho natural", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), Los Derechos Humanos en la Tributación, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 171-177.
- Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1982, t. VI, p. 287.
- Dimas de los Reyes, Arturo, Derecho Procesal Fiscal, el procedimiento oficioso: ¿complicado o sencillo?, editorial Colofón, 2017, p. 471.
- Fernández Sagardi, Augusto, "Derechos Fundamentales de los contribuyentes", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), Los Derechos Humanos en la Tributación, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 147-161.
- Ferrajoli, Luigi, El Garantismo y la Filosofía del Derecho, Bogotá, Colombia, Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho No. 15, 2001, p. 201.
- _____, Derechos y Garantías, La Ley del más Débil, trad. Andrés Ibañez y Andrea Greppi, 7ª ed., Madrid, España, Editorial Trotta, 2010, p. 177.

_____, Principia iuris, Teoría del derecho y de la democracia, trad. Juan Carlos Bayón Mohino y Marina Gascón Abellán, editorial Trotta, 2007, p. 958.

_____, Derecho y razón, trad. Andrés Ibañez y otros, Madrid, España, Editorial Trotta, 1995, p. 177.

Ferrer Beltrán, Jordi, "Una concepción minimalista y garantista de la presunción de inocencia", en Cavani, Renzo y de Paula Ramos, Vitor (coord.), Prueba y proceso judicial, Breña, Instituto Pacífico, 2015, p. 73.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano, Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca, Estudios Constitucionales, Año 9, No. 2, 2011, pp. 531-622.

Flores Sandoval, Juan Manuel, CFDI. Todo lo que usted debe saber sobre el manejo correcto de la llamada factura electrónica, México, Tax editores, 2016, p. 208.

García Herrera, Miguel Ángel, Poder Judicial y Estado Social, Madrid, Trotta, 1996, p.69.

García-Sayán, Diego, Recepción nacional del derecho internacional de los derechos humanos y de la jurisprudencia de la Corte Interamericana, México, IJ-UNAM, 2009, pp. 91-119.

Garza, Sergio Francisco de la, Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1981, p. 380

Hernández Ruiz, Marcos Geraldo, Los principios en el derecho legislativo, Centro de Estudios Jurídicos e Investigación Parlamentaria, H. Congreso del Estado de Oaxaca, LXV Legislatura, p.10, consultable en: https://congresooaxaca.gob.mx/docs65.congresooaxaca.gob.mx/centros_estudios/CEJIP/estudiosCEJIP/LOS_PRINCIPIOS_EN_EL_DERECHO_LEGISLATIVO.pdf

Holmes, Stephen y Sunstein R., Cass, El Costo de los Derechos, por qué la libertad depende de los impuestos, Argentina, Siglo XXI Editores, 2011, pp.15-106.

Ladrón de Guevara, Diana Bernal y otro, Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la PRODECON, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, número VII, 2012.

Lerdo de Tejada, Miguel, Memoria presentada al Exmo, Sr. presidente Sustituto de la República, México, Imprenta de Vicente García Torres, 1857, pp. 3 y 48.

Lomelí Cerezo, Margarita, Derecho fiscal represivo, 5ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 267.

López Benítez, Lilia Mónica, Sistemas de Jurisprudencia en el juicio de amparo, Pág. 542, consulta:<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4337/34.pdf>

Margáin, Manaotou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 19ª edición, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 359.

_____, Facultades de comprobación Fiscal, 5ª edición, editorial Porrúa, 2016, p. 416.

Maritain, Jacques, Jacques, The Person and The Common Good, USA, University of Notre Dame, 1994, p.108.

Medellín Urquiaga Ximena, Principio Pro Persona, México, SCJN-UN-CDHDF, 2013, p. 97.

Medina Negrete, Armando Uriel, El principio de seguridad jurídica en el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, supuestos de las fracciones II y III, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, consultable en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/elprincipiodeseguridadjuridica.pdf>

Melgar Manzanilla, Pastora, Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos. México, Coordinación de Estudios de Posgrado, UNAM, 2017, p. 338.

Moschetti, Francesco, El principio de la capacidad contributiva, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 324.

Ordaz Sánchez, Guillermo, La evolución de los Principios Parlamentarios y su vinculación con las prácticas parlamentarias (representación, derecho a la información e igualdad), Instituto de Investigaciones Parlamentarias, Asamblea Legislativa del Distrito Federal, 2017, p. 34, consultable en: <http://aldf.gob.mx/archivo-7d9d911ae01bf7018028dc758dc65eb8.pdf>

- Orta Flores, Sara Berenice, Las violaciones al procedimiento legislativo mexicano. Estudio de causas y efectos a través del control abstracto de constitucionalidad, México, SCJN, 2017, pp. 100-102.
- Ortega Carreón, Carlos Alberto, Derecho Fiscal, editorial Porrúa, México, 2022, p. 608.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, “La Constitución financiera mexicana y los derechos humanos”, en Ortega Maldonado, Juan Manuel y Martínez Regino, Roberto (coord.), Derechos Humanos y presupuestos públicos, México, UNAM-IIJ, 2018, pp. 49-60.
- _____ y Martínez Regino, Roberto, Derechos humanos y presupuestos públicos, 1a. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2018, p. 167.
- Ossa Arbeláez, Jaime, “Derecho administrativo sancionador. Hacia una teoría general y una aproximación para su autonomía”, en Góngora Pimentel, Genaro David, El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana, Legis, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2000, p.126.
- Peces-Barba Martínez, Gregorio, Curso de derechos fundamentales, teoría general, Madrid, España, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial de Estado, 1999, pp. 21-38.
- _____, La Universalidad de los Derechos Humanos, La Corte y el sistema Interamericano de Derechos Humanos, San José, Corte-IDH, 1994, p. 410.
- Pérez Luño, Antonio E., Los Derechos Fundamentales, 9ª ed., Madrid, España, 2007, p. 234.
- _____, La Seguridad Jurídica y sus paradojas actuales, Universidad de Sevilla, España, 2012, No. 12, pp. 124-140.
- Pérez Portilla, Karla, Principio de Igualdad: alcances y perspectivas, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 261.
- Pérez Robles, Arturo, Manual de Derecho Tributario, 1ª edición, 2021, editorial Tirant lo Blanch, p. 576.
- Porrúa Pérez, Francisco, Teoría del Estado. 40a ed., México, Porrúa, 2016, pp. 283-296.

- Prieto, Guillermo, Circular del Ministro de Hacienda Guillermo Prieto a los gobernadores de los estados, México, Imprenta de Vicente García Torres, 1855, p. 16.
- Ríos Granados, Gabriela Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2013, pp. 2339-2368.
- Rodríguez Lobato, Raúl, "Mínimo Vital y su relación con los Derechos Humanos", en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), Los Derechos Humanos en la Tributación, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 51-72.
- Rodríguez Martínez, Ely, "Los Estados de excepción y el artículo 29 de la Constitución mexicana", en Ensayos en torno a una propuesta de reforma constitucional en materia de política exterior y derechos humanos, México, Porrúa/UIA, 2004, p.77.
- Rojas Caballero, Ariel Alberto, Las garantías individuales en México, 2ª edición, México, Porrúa, 2003, p. 261.
- Rousseau, Jean Jacques, El Contrato Social, 1ª ed, México, Colección Clásicos Universales de Formación Política Ciudadana, 2017, p. 124.
- Serrano, Sandra, Obligaciones del Estado frente a los derechos humanos y sus principios rectores: una relación para la interpretación y aplicación de los derechos. Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana. Tomo I. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México. 2013, pp. 91- 93.
- _____ y Vázquez, Luis Daniel, Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad. Apuntes para su Aplicación Práctica, en Salazar Ugarte, Pedro (coord.) La Reforma Constitucional de Derechos Humanos. Un Nuevo Paradigma., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2011, pp. 135-165.
- Tamayo y Salmorán, Rolando, Introducción al estudio de la Constitución, México, Fontarama, 2006, p. 63.

Vallarta, Ignacio L., Estudio sobre la Constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, México, 1885, pp.15.

Venegas Álvarez, Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, UNAM-IIJ, 2007, pp. 65-155.

_____, “La recalificación de las formas jurídicas y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en Burgoa Toledo, Carlos Alberto (coord.), Los Derechos Humanos en la Tributación, México, Thomson Reuters, 2018, pp. 73-101.

Villar Borda, Luis, “Estado de derecho y Estado social de derecho”, Revista Derecho del Estado, No. 20, septiembre, 2007, p. 73-96.

HEMEROGRAFÍA

Bobbio, Norberto, “La democrazia e il potere invisibile”, en Rivista italiana di scienza politica, X, No. 2, 1980, trad. J. Moreno, La democracia y el poder invisible, Barcelona, 1985, p. 182.

Calvo Nicolau, Enrique, “Jurídica Ibero”, Revista Semestral del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, Número 20, año 1990, pp.647-688.

Ferrajoli, Luigi, “Pasado y futuro del Estado de Derecho”, Revista Internacional de Filosofía Política, No. 17, 2001, pp. 31-45.

Guillén Romo, Héctor, “México: de la sustitución de importaciones al nuevo modelo económico”, Revista Bancomext, volumen 63, número 4, julio 2013, pp. 34-60.

Jarach, Dino, “El hecho imponible”, Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, t. I, 1943, p.23.

Morello, Augusto Mario y Enrique Véscovi, “La eficacia de la justicia. Valor supremo del procedimiento en el área de la cautela”, Revista Uruguaya de Derecho Procesal, Uruguay, Núm. 4, 1984, p. 543.

Moreno Yebra, Felipe, “La relevancia del Derecho Aduanero en la actividad financiera del Estado: Reflexiones”, Revista Electrónica Nova Scientia, Número 14, volumen 7, 2007, pp. 560-576.

Nickel, James W., “Rethinking Indivisibility: Towards a Theory of Supporting Relations Between Human Rights”, Human Rights Quarterly, vol. 30, num. 4, November, 2008, pp. 984-1001.

Reyes Vera, Ramón, “Los derechos humanos y la seguridad jurídica”, Revista Derechos Humanos, CODHEM, Toluca, México, No. 37, Mayo/Junio, 2008, pp. 93-97.

Rubio Llorente, Francisco, “Los deberes constitucionales”, Revista Española de Derecho Constitucional, No. 62. Mayo-Agosto 2001, pp. 11-56.

Vela Peón, Antonio Alberto, “Derechos humanos y Tributación en México”, Semana Fiscal: Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación actual, vol. XXII, México, Colegio de Contadores de México, 2012, p. 11.

LEGISLACIÓN

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Gaceta Parlamentaria, Miércoles 2 de junio de 2004/LIX/1SPR-548/1588

Gaceta parlamentaria, Año XXII, número 5398-VI, miércoles 30 de octubre de 2019

Ley Aduanera

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

Tesis 1a. CXLIX/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, p. 225.

Tesis 1a./J. 94/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, p. 109.

Tesis P./J. 40/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Julio de 1996, p. 5.

Tesis 2a LXIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, p. 340.

Tesis P./J. 21/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, p. 8.

Tesis P./J. 100/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

Tesis P./J. 43/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 7, Tomo I, Junio de 2014, p. 41.

Tesis P./J. 21/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, p. 204.

Tesis: 1a./J. 11/2012 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima época, Libro X, Julio 2012, Tomo I, p. 478.

Tesis: P./J. 100/2006 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XXIV, Agosto de 2006, p. 1667.

Tesis: IV.2o.A.50 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo III, Febrero de 2014, p. 2241.

Tesis: P./J.17/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Septiembre de 1995, p.27.

Tesis: P./J.88/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 5.

Tesis: P./J.98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Enero de 1998, p. 102.

Tesis: P./J. 3/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo XVII, Febrero de 2013, Tomo I, p. 7.

Tesis: 2a./J. 154/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 48, Noviembre de 2017, Tomo I, p.504.

Tesis: 2a./J. 17/2020, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 77, Agosto de 2020, Tomo V, p. 4450

Tesis: 2a./J. 124/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 45, agosto de 2017, Tomo II, p. 708

Tesis: I.9o.A.1 CS, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 28, marzo de 2016, Tomo II, página 1738.

CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Caso Claude Reyes y otros vs. Chile, sentencia de 19 de septiembre de 2006, párr. 118, p. 74, consultable en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_151_esp.pdf y Caso Barbani Duarte y otros vs. Uruguay, sentencia de 13 de octubre de 2011, párr. 118, p. 180, consultable en:

https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_234_esp.pdf . Al respecto, ver asimismo, voto disidente del juez Eduardo Vio Grossi, voto concurrente del juez Diego García Sayán, voto concurrente de la jueza Margarete May Macaulay y voto concurrente de la jueza Rhadys Abreu Blondet.

Caso Gelman vs. Uruguay de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sentencia de 24 de febrero de 2011, p. 92, consultable en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_221_esp1.pdf

CONSULTAS ELECTRÓNICAS

<https://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/indice-pobreza.htm>

www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/8uLX2rB7/PPEF2023/mo2h2PK/paquete/ingresos/LIF_2023.pdf

<https://www.corteidh.or.cr/tablas/fichas/radillapacheco.pdf>

https://www.cndh.org.mx/sites/default/files/doc/Programas/TrataPersonas/MarcoNormativoTrata/InsInternacionales/Regionales/Convencion_ADH.pdf

<https://es.statista.com/estadisticas/600238/ranking-de-paises-importadores-en/>

<https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/693341/IngresosGobiernoFederal2022.pdf>

<https://ventanillaunica.gob.mx/vucem/cifras.html>

www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/8uLX2rB7/PPEF2023/mo2h2PK/paquete/ingresos/LIF_2023.pdf

http://www2.scjn.gob.mx/juridica/engroses/1/2009/2/2_113125_0.doc

http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2012/12/asun_2924145_20121206_1354809847.pdf

https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Infografia_PPEF_2023