

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA AUSENTES EN LA SANCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 185 FRACCIÓN VIII DE LA LEY ADUANERA.

THE CONSTITUTIONAL PRINCIPALS IN TAX MATTERS ABSENT IN THE SANCTION CONTAINED IN THE ARTICLE 185 FRACTION VIII OF THE CUSTOMS LAW.

Nohemí Bello Gallardo¹

dra.nbg@hotmail.com

Karla Elizabeth Mariscal Ureta²

drakarlamariscal@gmail.com

Resumen: El presente artículo tiene la intención de mostrar en una análisis cualitativo de fuentes documentales, a partir de los métodos generales de la inducción y el análisis, así como la comparación, la exégesis y la interpretación de la problemática derivada de la vigencia del artículo 185 fracción VIII de la Ley Aduanera, que establece una sanción inequitativa, desproporcional y repetitiva, cuando al no dar cumplimiento de lo previsto en los artículos 7 y 20 de dicha ley, que establecen las obligaciones de transmitir electrónicamente la información relativa al transporte de personas y mercancías que ingresan al territorio nacional, posibilita a la autoridad aduanera a imponer una sanción que puede extenderse sobre el mismo hecho generador hasta seis veces, lo que transgrede el propio sentido de la sanción y violenta los principios constitucionales en materia tributaria, afectando la garantía de seguridad jurídica y la esencia del principio general del derecho non bis in ídem.

Abstract: The present article intends to show in a qualitative analysis of documentary sources, starting from the general methods of induction and analysis, as well as comparison, the exegesis and the interpretation of the problem derived from the validity of the article 185 fraction VIII of the customs law, that establishes an

¹ Doctora en Derecho Público por la Universidad Veracruzana. Docente e Investigadora en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, México. Representante del Cuerpo Académico CAC-128 Derechos Humanos y Globalización. Cuenta con PRODEP y es miembro del Sistema Nacional de Investigadores CONACYT Nivel I con línea de investigación en Comercio Exterior y Aduanal.

² Doctora en Derecho Constitucional y Amparo por la Universidad Autónoma de Sinaloa. Docente e Investigadora en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, México. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores CONACYT Nivel I con línea de investigación en Derecho Constitucional.

inequitable sanction, disproportionate and repetitive, when not fulfilling the provisions of articles 7 and 20 of the law already mentioned, that establishes the obligations to transmit electronically the information Relative to transportation of people and merchandise that enter in national territory that enables customs authority to impose a penalty that can be extended on the same generating event up to six times which transgresses the very meaning of the sanction and violates the constitutional principles in tax matters affecting the guarantee of legal security and the essence of the general principle of the law non bis in idem.

Palabras clave: Principios constitucionales tributarios, obligación y sanción aduanera.

Key words: Constitutional tax principles, obligation and customs sanction

Sumario: Introducción. I. Obligaciones de las empresas aéreas, marítimas y ferroviarias que efectúen el transporte internacional de pasajeros. II. Obligaciones de personas y propietarios de medios de transporte de mercancías materia de entrada o salida. III. Supuestos de infracción y sanción por el incumplimiento de obligaciones previstas en el artículo 7º y 20º fracción VII ambos de la Ley aduanera. IV. Los derechos humanos y el orden jurídico mexicano. V. Principios constitucionales en materia tributaria. VI. La seguridad jurídica y la irretroactividad de la ley en relación a la obligación tributaria. VII. Criterios para determinar si el legislador y/o las autoridades transgreden el orden jurídico a través de violentar los principios constitucionales en materia tributaria y la garantía de seguridad jurídica. Conclusiones. Bibliohemerografía.

Introducción

El objeto de la Ley Aduanera, es regular la entrada y salida de las mercancías al y del territorio nacional, así como de los medios en las que se conducen. Diversos son los sujetos obligados que se ven constreñidos a su cumplimiento en razón del objeto señalado. La forma de cumplir con las obligaciones ha cambiado considerablemente, por ejemplo, de una presentación física de los documentos que acrediten el cumplimiento a una transmisión electrónica de los mismos ante las autoridades aduaneras competentes. Ello ha motivado las modificaciones de diferentes ordenamientos que son indispensables para la correcta aplicación de las disposiciones normativas. Es así que en una pertinente aplicación de la Ley Aduanera se necesita

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

conocer otros ordenamientos de menor jerarquía como el Reglamento de la Ley Aduanera o las Reglas Generales de Comercio Exterior.

Es de amplio conocimiento que las autoridades aduaneras para imponer una sanción, deben sustanciar el procedimiento administrativo que corresponda y sujetarse a diferentes criterios normativos tenidos con antelación a la conducta infractora.

Este artículo de investigación tiene como objeto conocer y analizar el texto normativo señalado en el artículo vigente 185 fracción VIII de la Ley Aduanera, modificado mediante publicación en el Diario Oficial el 25 de Junio del año 2018, a fin de advertir la sujeción de su contenido a los principios constitucionales en materia tributaria. Para lo anterior haremos un estudio exegético de las diversas obligaciones establecidas en la Ley Aduanera referidas en sus artículos 7 y 20 fracción VII, así como en disposiciones que le son complementarias, cuyo incumplimiento actualiza el supuesto normativo del artículo 184 fracción IX que da paso a la imposición de la sanción del artículo 185 fracción VIII.

**I. Obligaciones de las empresas aéreas, marítimas y ferroviarias que
efectúen el transporte internacional de pasajeros.**

Las aduanas en México realizan diversas funciones: de recaudación, de fiscalización, de inspección y vigilancia, de seguridad nacional, de coordinación, y facilitadora del comercio exterior, por mencionar algunas relevantes. Cada competencia se desprende del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (SAT) o del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otros.

Diversos son los sujetos obligados al cumplimiento de las disposiciones de la Ley Aduanera, entre los que conviene señalar a las empresas aéreas, marítimas y ferroviarias que efectúen el transporte internacional de pasajeros. Entre algunas de sus obligaciones se encuentran la de transmitir electrónicamente al SAT, la información relativa a los pasajeros, tripulación y medios de transporte, bajo las condiciones establecidas en las Reglas (las de carácter general que emita el SAT) que se encuentren vigentes. (Ley Aduanera, 2018, artículo 7).

Es así que las reglas generales establecen diversas formas y requisitos para el cumplimiento de obligaciones, por ejemplo, la regla general 1.9.4 vigente, obliga a las empresas aéreas que transporten pasajeros del extranjero a territorio nacional o del territorio nacional al extranjero, a transmitir electrónicamente a la Administración General de Aduanas la información de cada pasajero es así que se transmite: el

Código localizador del registro (PNR, Passenger Name Record, por sus siglas en inglés), la fecha de reservación/expedición del boleto, fecha (s) de intención de viaje, nombre completo del pasajero y/o acompañante que viajen en la misma reservación, información disponible de pagos/facturación, itinerario de viaje para PNR específico, información de código compartido (códigos de PNR asignados al pasajero, cuando el vuelo sea efectuado por una aerolínea distinta a la que efectuó la venta del boleto, conforme a los convenios de servicio entre líneas aéreas), nombre de la agencia de viaje/agente de viaje, en su caso. Adicionalmente se podrán transmitir 10 registros más especificados en la regla 1.9.4. La información se deberá transmitir al SAT a las 72 horas, con actualizaciones a las 48, 24 y 8 horas previas al despegue de la aeronave. Al momento del cierre del vuelo, previo al despegue de la aeronave, las empresas aéreas que transporten pasajeros del extranjero a territorio nacional o del territorio nacional al extranjero deberán transmitir electrónicamente al SAT: el código localizador de reportes PNR, el número de vuelo, fecha y hora de salida, fecha y hora de arribo, aeropuerto de origen, aeropuerto de destino, número de asiento asignado, información del pasajero, número de maletas documentas, información de registro final de cada maleta, peso del equipaje documentando (durante el proceso de registro de pasajeros) orden del equipaje en el registro.

El artículo 30 del Reglamento de la Ley Aduanera hace mención a algunas de las obligaciones ya enunciadas en el párrafo anterior así mismo señalar a las reglas, como un ordenamiento que deberá necesariamente ser consultado para un debido cumplimiento de la obligación.

La regla 1.9.5 señala que deberá utilizarse el Formato estándar para el intercambio de información electrónica, para la Administración, el Comercio y el transporte de los Estados Unidos de América (US/EDIFACT) o el Formato Estándar para el intercambio de información electrónica para la Administración, el comercio y el Transporte de las Naciones Unidas (UN/EDIFACT), conforme a los lineamientos que establezca la Administración General de Aduanas en coordinación con la Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información (AGCTI), que se darán a conocer en el Portal del SAT.

La misma regla 1.9.5 refiere los plazos de transmisión:

- 1 Hasta con 30 minutos antes de que la aeronave despegue del último aeropuerto en el extranjero con destino directo a territorio nacional o del territorio nacional al extranjero, esto en relación a la información relativa a los pasajeros.

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

2 La información relativa a la tripulación antes de que la aeronave despegue del último aeropuerto en el extranjero con destino directo a territorio nacional o del territorio nacional hacia el extranjero.

La información que se transmite deberá contener los siguientes datos:

I. De cada pasajero o tripulante:

Nombre completo; fecha de nacimiento; género/sexo; y tipo (transito, opcional).

II. Del documento del viaje para acreditar la identidad del pasajero o tripulante:

Tipo (pasaporte, visa o matrícula consultar expedida por el gobierno mexicano, tarjeta de residente permanente en los Estados Unidos de América o Canadá, o acta de nacimiento); número, cuando conste; país emisor; y fecha de expiración, cuando conste.

III. La información que deberá transmitirse electrónicamente en relación al vuelo:

Código de país y aeropuerto de origen; código de la línea aérea y número de vuelo; fecha y hora de salida; código del país y aeropuerto de destino; y fecha de entrada.

La regla 1.9.6 establece la información que deberán transmitir las empresas que presten el servicio de transporte aéreo internacional no regular de pasajeros, como podrían ser: taxis aéreas, de fletamento y vuelos privados. Es así que por lo que corresponde a la empresa se otorgará la denominación o razón social; el RFC; y el domicilio. En relación a las aeronaves se señalará la matrícula de cada una de sus aeronaves.

Por lo que se refiere a cada pasajero transportado en cada vuelo realizado se deberá dar a conocer: Nombres y apellidos; fecha de nacimiento; nacionalidad y las ciudades de salida y destino de sus vuelos. Por lo que corresponde a la tripulación se informará a la autoridad el nombre y apellidos, así como la fecha de nacimiento. Esta información deberá transmitirse dentro de los primeros 3 días del mes siguiente al que se trate.

Así mismo podrán transmitirse las modificaciones a la información al mes inmediato anterior ya informado, hasta 10 días naturales posteriores a la fecha de envío al SAT.

De lo investigado y regulado al momento normativamente en Reglas de Carácter General de Comercio Exterior no existe señalamiento para la transmisión electrónica al SAT de la información relativa a los pasajeros tripulación y medios de transporte de empresas marítimas y ferroviarias.

II. Obligaciones de personas y propietarios de medios de transporte de mercancías materia de entrada o salida.

El artículo 20 de la ley aduanera vigente refiere diversas obligaciones para las empresas porteadoras³ y sus representantes en territorio nacional, así como para los capitanes, pilotos, los conductores y propietarios de los medios de transporte de mercancías, materia de entrada o salida del territorio nacional. En particular nos referiremos a la fracción VII del mismo artículo, que regula el deber transmitir en documento electrónico a las autoridades aduaneras y a los titulares de los recintos fiscalizados la información relacionada a la mercancía y su transportación, antes de su arribo al territorio nacional o la salida del mismo, en los términos que establezca el SAT mediante reglas, la cual se entenderá por transmitida una vez que se genere el acuse respectivo. Por su parte el artículo 19 del Reglamento de la Ley Aduanera, extiende el sentido de la disposición del artículo 20 fracción VII, al referir que antes de salir una embarcación de tráfico marítimo de altura, su capitán, el agente naviero general, o el agente naviero consignatario de buques deberá transmitir a la autoridad aduanera en documento electrónico o digital, en términos de las reglas, y sin perjuicio de que lo realicen las empresas porteadoras o los representantes de estas, distinto a los señalados, un manifiesto que comprenda la carga que haya tomado en el puerto con destino al extranjero, el cual en caso de contener errores o deficiencias podrá corregirse mediante modificación presentada por medio de su retransmisión al Sistema Electrónico Aduanero (SEA), antes de zarpar.

Por otra parte el artículo 33 del Reglamento de la Ley aduanera (RLA) señala que las empresas concesionarias de transporte ferroviario o sus conductores deberán transmitir a través del SEA lo siguiente: la información de las mercancías que entren o salgan del territorio nacional, el aviso de arribo de mercancías a la aduana del despacho, la lista de intercambio que señale los medios en que se transportan las mercancías y demás obligaciones conforme a las reglas que emite el SAT.

La obligación a la que hemos hecho referencia también es aplicable a las empresas de mensajería y paquetería que transporten mercancías que ingresen o salgan del

³ El porteador es una persona física o moral que se obliga mediante una remuneración, a conducir y entregar, en el lugar convenido, las cosas que le han sido confiadas para su transporte. (Esquivel Ávila, 1998, p.2463)

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

territorio nacional, por cualquier medio de transporte⁴, es así que deberán transmitir al SAT a través del SEA, el manifiesto de carga, que deberá contener el número e información de conocimiento de embarques, lista de empaque, guía o demás documentos de transporte según corresponda; nombre y dirección del consignatario; descripción de la mercancía; valor y origen de la mercancía; y otros datos que señale el SAT mediante reglas. (RLA, 2018, 38).

Complementa lo dispuesto en el artículo 20 fracción III de la Ley Aduanera, la Regla 1.9.8., al establecer la obligación de las empresas de transportación marítima de proporcionar la información del manifiesto de carga mediante la transmisión electrónica al sistema de la asociación o cámara gremial a que pertenezcan sus agentes navieros o consignatarios de buques, entre otros, sin que sea necesaria la presentación del manifiesto de carga ante la aduana.

Por su parte, la regla 1.9.9 establece la obligación de los agentes de carga internacional para proporcionar la información relativa a las mercancías para las que contrataron el servicio de transporte marítimo, debiendo proporcionar la información de transmisión electrónica a las entidades y en los plazos en la misma señalados. También regula la transmisión tratándose de buques que transporten mercancías a granel. En el caso de exportaciones es señalado los plazos y las autoridades que deberán recibir la información electrónica. Norman los supuestos de rectificación, tanto en la importación como en la exportación así como las contingencias que surjan en caso de información no recibida y transmitida. Es así que esta disposición contempla diversos supuestos para el envío de la transmisión electrónica de información, sus contenidos, las autoridades que reciben, y los supuestos de presentación extemporánea de la misma.

Por otra parte, la regla 1.9.10 regula a las empresas de transportación aérea y las obliga a proporcionar la información relativa a las mercancías que transporten consignadas en la guía aérea master y en el manifiesto de carga aéreo, mediante la transmisión electrónica de datos a la ventanilla digital, sin que sea necesaria la presentación de dichos documentos ante la aduana, proporcionando la información ya sea en español o en inglés. De igual forma refiere los plazos para la presentación así como los contenidos.

⁴ Recomendamos la consulta del libro de Bello Gallardo Nohemí, *“Estudio jurídico de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior”*, editorial Fontamara, México, 2012, en la que la autora efectúa un minucioso estudio de la naturaleza jurídica de las reglas, particularmente como éstas exceden su límite de actuación y desvirtúan su naturaleza legislativa.

La regla 1.9.11 norma a las empresas concesionadas de transporte ferroviario que efectúen operaciones en la frontera norte del país a fin de transmitir electrónicamente a la Ventanilla Digital conforme a los "Lineamientos técnicos para el despacho de mercancías de comercio exterior por medio del transporte ferroviario". Refiere la información que deberá contener la referida transmisión así como sus plazos de envío. Es aplicable a las empresas concesionadas de transporte ferroviario lo estipulado en la regla 4.6.8

Por lo que se refiere a la regla 1.9.17, ésta obliga a los agentes internacionales de carga y las empresas de mensajería para proporcionar la información relativa a las mercancías que transporten consignadas en la Guía Aérea House mediante la transmisión electrónica de datos a la Ventanilla Digital. En concordancia con las anteriores disposiciones refiere la forma, los contenidos y los plazos de transmisión.

III. Supuestos de infracción y sanción por el incumplimiento de obligaciones previstas en el artículo 7° y 20° fracción VII ambos de la Ley aduanera.

Las consecuencias por el no cumplimiento de obligaciones establecidas en los artículos 7° y 20° fracción VII de la LA, se encuentran establecidas en el artículo 184 fracción IX de la misma ley señalada. Este artículo indica el supuesto de omitir o transmitir electrónicamente la siguiente información:

- A. La relativa a cada pasajero, tripulante y medio de transporte, a que se refiere el primer párrafo del artículo 7° de la LA.
- B. La relativa a las mercancías que por cada medio de transporte vayan a arribar al territorio nacional a que se refiera la fracción VII del artículo 20° de LA.

A su vez, cuando las conductas actualicen los supuestos normativos descritos, la sanción que corresponde aplicar, se encuentra estipulada en el artículo 185 fracción VIII de la LA, disposición de reciente modificación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Junio del 2018, con el título Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera y que por disposición de su artículo Transitorio Primero, se encuentra vigente a partir del 22 de Diciembre del año 2018.

El contenido actual del artículo 185 fracción VIII, señala lo siguiente:

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

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:

VIII. Multa de \$74,100.00 a \$111,200.00, en el caso de la transmisión electrónica señalada en la fracción IX, por la omisión de cada pasajero, tripulante o medio de transporte que arribe a territorio nacional, a que se refiere el inciso a) y por la omisión relativa a la mercancía por cada medio de transporte a que se refiere el inciso b). La multa se reducirá en un 50%, en el caso de que la transmisión electrónica sea extemporánea, incompleta o contenga información incorrecta. En los casos en que se incurra en más de una infracción asociada al arribo de un mismo medio de transporte, la autoridad establecerá hasta un máximo de seis multas por evento.

De lo anterior podemos advertir una multa en cantidad muy considerable por la omisión en la transmisión electrónica de cada pasajero, tripulante o medio de transporte que arribe a territorio nacional, así como por la omisión relativa a la mercancía por cada medio de transporte que vaya arribar al territorio nacional. Esta fracción refiere a una reducción de la multa en un 50% por transmisión electrónica extemporánea, incompleta o que contenga información incorrecta. De relevante consideración resulta la enunciación del legislador federal, al especificar que en los casos en que se incurra en más de una infracción asociada al arribo de un mismo medio de transporte, la autoridad establecerá hasta un máximo de 6 multas por evento.⁵

Las reglas que son aplicables para una correcta aplicación del artículo 185, fracción VIII, son: 1.1.7, 1.9.4, 1.9.5, 1.9.6, 1.9.7, por así mencionarlo el propio texto de estas disposiciones. No obstante toma particular relevancia el texto de la regla 1.9.7, que al efecto señalo:

Para los efectos del artículo 185, fracción VIII, de la Ley, se considerará que la transmisión electrónica de la información relativa a los pasajeros, tripulantes y medios de transporte es:

I. Omitida, cuando no se transmitan electrónicamente los elementos de datos API, PNR o DCS previstos en las reglas 1.9.4, 1.9.5 y 1.9.6, según corresponda, dentro de los plazos previstos por las mismas, esto es:

En vuelos regulares:

⁵ Puntualizamos que el supuesto de determinar la sanción que proceda considerando aplicar un importe no superior al que corresponda a seis multas a que se refiere el artículo 185, fracción VIII en la ley por el vuelo de que se trate, ya se encontraba normado en las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero del mismo año. En donde la regla 1.9.7. último párrafo así lo contemplaba. Actualmente la regla general 1.9.7 último párrafo de las Reglas generales de comercio exterior para el 2018 publicada en el Diario Oficial el 20 de abril del año señalado, sigue contemplando el supuesto narrado. Esto nos da pauta a considerar que la modificación actual al artículo 185, fracción VIII de la Ley Aduanera vigente, solo atendió a una adecuación que ya venía existiendo con un aproximado de dos años atrás, así como evidenciar que las disposiciones contempladas en las RGCE son una ante sala de lo que habrá de modificarse en la Ley Aduanera Federal.

- a) Los datos API, señalados en la regla 1.9.5., correspondientes al total de pasajeros y tripulación, transportados en el vuelo de que se trate,
- b) Los datos PNR, señalados en el primero y segundo párrafo de la regla 1.9.4., correspondientes a todos los pasajeros que hayan realizado reservación para el vuelo de que se trate, o bien
- c) Los datos DCS, señalados en el penúltimo párrafo de la regla 1.9.4., correspondiente a la totalidad de pasajeros y equipaje documentados al momento del cierre del vuelo.

En vuelos no regulares:

- a) Los datos correspondientes al total de pasajeros y tripulación transportados en el vuelo del que se trate, de conformidad con la regla 1.9.6.

No se considerará que la información fue omitida, cuando ocurra alguno de los siguientes supuestos:

- a) Cuando por causas de fuerza mayor, la aeronave aterrice en un aeropuerto mexicano distinto al transmitido en tiempo y forma al SAT.
- b) Cuando por causas de fuerza mayor, una aeronave aterrice en un aeropuerto mexicano, si su destino era originalmente un aeropuerto en el extranjero, por lo que no se encontraba formalmente obligado a transmitir electrónicamente la información.
- c) Cuando por fallas en el sistema electrónico, no se reciba la información transmitida por las empresas aéreas.
- d) Cuando por fallas técnicas comprobables por parte de las empresas aéreas, la transmisión no se efectúe, siempre que se notifique tal circunstancia al SAT antes del vencimiento de los plazos a que se refieren las reglas 1.9.4., 1.9.5., y 1.9.6., debiendo una vez restauradas las comunicaciones realizar la transmisión de manera inmediata.
- e) Cuando por causas de fuerza mayor se acredite que la notificación a que refiere el inciso anterior no pudo efectuarse dentro de dichos plazos, siempre que restauradas las comunicaciones realicen dicha notificación y transmitan la información de manera inmediata, y
- f) Cuando la línea aérea demuestre con copia del mensaje o cualquier otro medio suficiente que la transmisión fue realizada antes del vencimiento de los plazos previstos en las reglas 1.9.4., 1.9.5., y 1.9.6.

II. Incompleta, cuando no se hubiera transmitido alguno de los elementos de datos (campos) relativos al pasajero, tripulante o medio de transporte, correspondiente a cualquiera de los grupos de datos (API, PNR o DCS, según corresponda, de las reglas 1.9.4. y 1.9.5.), o bien, alguno de los elementos de datos señalados en la regla 1.9.6., en el caso de vuelos no regulares, siempre y cuando el dato (campo) omitido sea obligatorio.

No se considerará que la información fue incompleta, cuando por fallas en el sistema electrónico, no se puedan consultar algunos elementos, siempre que la empresa demuestre que la transmisión fue realizada completa en los plazos previstos en las citadas reglas.

III. Incorrecta, cuando:

- a) La información relativa a algún pasajero, al vuelo y/o a la tripulación, de conformidad con lo señalado en las reglas 1.9.4., 1.9.5. y 1.9.6., no corresponda a la real.
- b) La información DCS transmitida al momento del cierre del vuelo, señalada en el penúltimo párrafo de la regla 1.9.4., contenga datos relativos a algún pasajero o tripulante que no hubiera(n) abordado la aeronave.

No se considerará que la información fue incorrecta, cuando por fallas en el sistema electrónico, no se puedan consultar algunos elementos, siempre que la empresa

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

demuestre que la transmisión fue realizada correctamente en los plazos previstos en las citadas reglas.

IV. Extemporánea, cuando la información señalada en las reglas 1.9.4., 1.9.5., y 1.9.6., sea recibida por el SAT, con posterioridad a los plazos previstos en las mismas.

No se considerará que la información fue extemporánea, cuando por fallas en el sistema electrónico, se reciba la información fuera de los plazos previstos en las citadas reglas, siempre que la empresa demuestre que la transmisión fue realizada en tiempo.

Tratándose de la omisión de transmitir electrónicamente la información relativa a cada pasajero, tripulante y medio de transporte a que se refiere el artículo 7o., primer párrafo, de la Ley, referida en las reglas 1.9.4. y 1.9.5., las autoridades aduaneras, en su caso, podrán determinar la sanción que proceda considerando aplicar un importe no superior al que corresponda a seis multas a que se refiere el artículo 185, fracción VIII, de la Ley, por vuelo de que se trate.

En un entorno jurídico advertimos la desatención que existe para la imposición de multas en materia fiscal, consideradas por órganos jurisdiccionales, como por ejemplo, la siguiente.

MULTAS FISCALES. SU IMPOSICIÓN EN DIVERSAS RESOLUCIONES CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UN SOLO REQUERIMIENTO, RELATIVO A VARIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, VIOLA EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.⁶

El principio mencionado, aplicable además de la materia penal a la administrativa, se traduce en la prohibición de que una misma conducta se castigue doblemente, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga una sanción, por el mismo hecho y para proteger el mismo bien jurídico; de modo que su aplicación requiere que exista identidad entre sujeto, hecho y fundamento. Ahora bien, el artículo 81, fracción I, del Código Fiscal de la Federación prevé como motivos de infracción: a) no presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales; b) no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales; c) no cumplir los requerimientos para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esa fracción; y, d) cumplir dichos requerimientos fuera de los plazos señalados en los mismos. En consecuencia, cuando la autoridad fiscal emite un solo requerimiento, relativo a varias obligaciones tributarias y, con motivo de su inobservancia en el plazo señalado, impone multa al contribuyente por cada una de éstas en diversas resoluciones, en términos del citado precepto, viola el principio non bis in idem, en virtud de que las sanciones derivan de no haber cumplido oportunamente con un mismo requerimiento.

⁶ Época: Décima Época, Registro: 2013029 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada (Constitucional), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo IV, Tesis: XVI.1o.A.114 A (10a.), Página: 2396.

NON BIS IN IDEM. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE, POR EXTENSIÓN, AL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.⁷

El principio mencionado, que prohíbe el doble enjuiciamiento por el mismo delito, contenido en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consigna una garantía de seguridad jurídica, cuyo propósito es proteger al gobernado que ha sido juzgado por determinados hechos, para que no sea sometido a un nuevo proceso por ese motivo, lo que implica la certeza de que no se le sancione varias veces por la misma conducta. Sin embargo, dicha garantía no es exclusiva de la materia penal, pues en términos del artículo 14 constitucional, la seguridad jurídica debe regir en todas las ramas del derecho y, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva del Estado, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador, puede acudir a los principios penales sustantivos. Por tanto, el principio non bis in idem es aplicable al derecho administrativo sancionador, porque, en sentido amplio, una sanción administrativa guarda similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, y ya sea que se incumpla lo ordenado o se realice lo prohibido, tanto el derecho penal como el administrativo sancionador resultan ser inequívocas manifestaciones de la facultad del Estado de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, en la inteligencia de que la traslación de las garantías en materia penal en cuanto a grados de exigencia, no puede hacerse automáticamente, pues su aplicación al procedimiento administrativo sólo es posible, en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.

IV. Los derechos humanos y el orden jurídico mexicano

Hablar de derechos humanos, es considerar los aspectos esenciales al ser humano, los que le son indispensables y por tanto, deben estar resguardados en la norma de frente a la acción del Estado y/o los particulares.

Luego entonces, cada derecho humano se interrelaciona, se permea, la línea entre ellos es casi invisible, pero cada uno obedece a una génesis propia, a una posición teórica, pero igualmente significativa.

Al respecto, en voz de Carrillo Flores, "los derechos humanos, deben existir para imponer límites a la acción de aquellos que representen un peligro para la salvaguardia de las condiciones necesarias e indispensables para preservar la dignidad del individuo y su desarrollo pleno como miembros de la sociedad". (Carrillo, 1986, 107)

⁷ Época: Décima, Registro: 2011565, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada (Constitucional, Administrativa), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 29, Abril de 2016, Tomo III, Tesis: I.1o.A.E.3 CS (10a.), Página 2515.

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

Ahora bien, hablar de límites que representen un peligro para las condiciones necesarias de la dignidad y el pleno desarrollo, puede incluso llevarnos a la confusión pues, habría que precisar en consecuencia, cuáles serían los parámetros válidos para determinar que una acción constituye un peligro para las condiciones necesarias de la dignidad y el pleno desarrollo, quizá tratándose de la equidad no tengamos tanto problema, pero el hablar de pleno desarrollo, implica una conjunción de situaciones, que es necesario precisar, sino caeríamos en el equívoco de considerar que los límites a toda acción estatal es un derecho humano.

Martínez de Bringas nos dice que, "los derechos humanos, constituyen un discurso adecuado para centrar y ubicar las exigencias de las diversidades culturales al dar estricta medida de las disposiciones individuales y colectivas de grupos y pueblos; de las agresiones y conculcaciones a las que las diversidades han sido sometidas y expuestas; al otorgar posibilidades de defensa mediante el artificio normativo de la titularidad de derechos". (Martínez, 2012, 113)

Y podemos colegir, pareciéndonos más asertivo, que esas condiciones esenciales a las que nos hemos referido, enmarcan las exigencias y necesidades de las diversidades culturales frente a quienes ejercen poder sobre ellas de manera inmesurada, abusiva o no controlada, poniendo en riesgo el equilibrio social y la que nos parece es la más significativa meta del estado: el bien común.

El diccionario jurídico asienta que los derechos humanos se definen como "el conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano, considerado individual y colectivamente". (IIJ-UNAM, 1987, 1063) Definición de la que destacamos que además de prerrogativas, los derechos humanos deben considerar también garantías o mecanismos de defensa, lo que sucede cuando son reconocidos por la Constitución y ésta cuenta con mecanismos de control o defensa constitucional.

Para Terrazas son pues, "aquellos constitucionalmente enunciados como tales, o lo que es igual, los dotados de las amplias medidas que ofrecen los textos constitucionales, aunque puedan no tener cabal desarrollo en el ordenamiento legislativo ordinario" (Terrazas, 1996, 38), cuestión que ha sido ampliamente debatida, terminando en muchos casos en su nombramiento como derechos humanos constitucionalizados. No obstante, esta definición nos parece limitativa en tanto no todos los derechos humanos han asumido el rango de constitucionales en cada una de las naciones, por eso hoy

tenemos en México derechos humanos que son parte de la Constitución en tanto están consignados en tratados internacionales signados por México, llamados derechos nacionales de fuente internacional.

Luego entonces, nos parece afinado considerar que los llamados derechos humanos, representan pues, aquellas prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, indispensables para su desarrollo integral, individual y colectivo. Que éstos derechos, deben preferentemente ser establecidos en la Constitución y en las leyes, ser reconocidos y garantizados por el Estado y, finalmente, ser defendidos universalmente.

Cabe precisar que en México, particularmente nuestra Constitución recoge el término de derechos humanos de forma especial y más reveladora, a partir de las reformas al artículo primero constitucional, dadas en junio de 2011.

Finalmente, al lado del concepto de derechos humanos, su objeto se establece como el límite a la acción estatal en el marco de la aplicación de la Constitución y la Ley, estableciendo un espacio fundamental a prerrogativas que garanticen un desarrollo pleno del individuo.

V. Principios constitucionales en materia tributaria

La palabra impuesto tiene como sinónimo "carga", lo cual nos lleva a entender que es algo obligatorio, que es un potestativo. Ahora bien como sostiene Canales Pichardo, las insatisfacciones, frustraciones y/o decepciones derivadas del sistema político; por la estructural corrupción administrativa deficiente; la compleja maraña de los sistemas impositivos; la ausencia de un sistema de sanciones e infracciones adecuado; y la distorsionada información del mencionado "servidor público", que debe entenderse que es una persona para servir al pueblo, y no para servirse del pueblo, complementada por una total falta de vocación y profesionalizo en la mayoría de las personas que ejercen esos cargos, (Canales, 2003, 19) en ocasiones se traducen en el diseño irresponsable de las leyes que enmarcan la obligación fiscal.

Como hemos comentado, la obligación tributaria debe encontrarse investida de los principios de legalidad, constitucionalidad, proporcionalidad, equidad, pero sobre todo obligatoriedad, por virtud de lo cual una vez situado el sujeto pasivo en el supuesto de ley, debe contribuir en la medida requerida, acorde a ello el artículo 6, del *Código Fiscal de la Federación*, al respecto señala lo siguiente:

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

“...Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”.

Asimismo, en materia de relaciones de comercio exterior, tiene operación, como se ha señalado anteriormente la *Ley Aduanera* que su artículo 1, señala lo siguiente:

“...Artículo 1o.- Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

Están obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados de que México sea Parte y estén en vigor”.

La obligación tributaria es una obligación *ex lege*, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, deriva del latín *obligatio*, y se traduce en el vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos.

En esa obligación es el gobernado, llamado contribuyente el sujeto pasivo que debe observar la conducta de dar a favor del Estado, representado por los órganos facultados a su representación como sujetos activos, en el caso de la materia federal,

en el supuesto que nos encontramos comentando es la autoridad aduanera el sujeto activo de la obligación.

En este orden de ideas, en una ley fiscal deben establecerse los elementos que permitan conocer con certeza a los sujetos obligados, el objeto o sea los bienes o actividad que se grava, el procedimiento para el cálculo del tributo, la base, la tasa que deba aplicarse, la fecha y los términos en que debe realizarse el pago del mismo. De esta forma todo gobernado puede saber con antelación las consecuencias fiscales que se generan por la realización de un acto o de una actividad y la forma cierta en que se deberá contribuir. (SCJN-UNAM, 2007, 28) En este caso particular, son los artículo 7 y 20 de la *Ley Aduanera* los que establecen las obligaciones de transmitir electrónicamente la siguiente información:

C. La relativa a cada pasajero, tripulante y medio de transporte, a que se refiere el primer párrafo del artículo 7°.

D. La relativa a las mercancías que por cada medio de transporte vayan a arribar al territorio nacional a que se refiera la fracción VII del artículo 20°.

En correlación, el artículo 5 del código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

"... Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta..."

Luego entonces, los tributos de cualquier índole y las acciones derivadas de su generación y control como las señaladas en materia aduanera, constituyen obligaciones *ex lege*, es decir, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la Ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis, una de sus características es la coactividad. En el tributo, se advierte una relación entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie. (De la Garza, 2002, 323)

En este orden de ideas, la legalidad ha sido requisito indispensable para la consolidación de nuestra vida democrática.

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

El que la autoridad cualquiera que sea sujete su actuar con observancia de la norma legal preestablecida, es una causa incuestionable en el Estado de Derecho, no obstante, dicha norma debe ampararse en los principios constitucionales de las contribuciones y en los principios de seguridad jurídica, de legalidad y de irretroactividad de la ley.

El principio de legalidad se encuentra consagrado como derecho fundamental en el orden jurídico mexicano, como hemos mencionado en el artículo 14 de la norma fundante, ahora bien, su garantía se expresa en los artículos 103 y 107 de la propia Constitución. Pues cuando un acto de autoridad no se ajusta a dicho principio y a la vez vulnera el orden constitucional es procedente el juicio de amparo como mecanismo de control constitucional que guarda la doble función garantizar el cumplimiento del orden supremo constitucional y defender los derechos y principios en ella contenidos.

Así, el principio de legalidad alude a la conformidad o regularidad entre toda norma o acto inferior con respecto a la norma superior que le sirve de fundamento de validez por lo que opera en todos los niveles o grados de la estructura jerárquica del orden jurídico. De este modo, no es únicamente en la relación entre los actos de ejecución material y las normas individuales – decisión administrativa y sentencia- o, en la relación entre estos actos de aplicación y las normas legales y reglamentarias, sino también en las relaciones entre el reglamento y la ley, así como entre la ley y la Constitución.

El principio de legalidad implica que todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo estricto en una norma legal, la cual a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de forma y fondo consignados en la Constitución. Su respeto o su inobservancia marcan la diferencia entre un estado democrático o aquel que se distingue por ser estado autoritario.

En materia de imposiciones fiscales la fracción IV del artículo 31 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, en tanto que las contribuciones que se habrán de pagar, deben ser establecidas por las leyes, es decir, no se puede exigir el pago de alguna cuestión no contemplada por el ordenamiento legal, como hemos citado con antelación, el segundo párrafo del artículo 14 constitucional garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso, por el cual todo acto en contra del patrimonio debe encontrarse establecido en la norma.

Además de lo anterior, nuestro *Código Fiscal de la Federación* vigente, también nos remite a dicho principio, al establecer en su artículo 1º, lo siguiente: "...Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...".

Así pues, se ha estimado que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*", y cuyo significado radica en que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

En concepto, este principio puede concebirse como el fundamento por el cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso, en este orden de ideas y para el caso que nos ocupa en la *Ley Aduanera*. Luego entonces, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden valer ante el Fisco los derechos que estas Leyes les confieren. (Arriola, 2008, 23)

De lo anterior podemos colegir que el principio de legalidad funciona como una limitación a la actividad estatal de fiscalización de la obligación del ciudadano (contribuyente), pero además es el que define que el individuo obligado a otorgar la contribución, lo está, en la medida que dispongan las leyes.

Destacamos que el término fisco, nos remite al tesoro o erario, y proviene del latín *fiscus* que era la cestilla de mimbre en donde se recogían los tributos debidos a los emperadores romanos; posteriormente se hizo extensivo a todo saco talega o bolsa destinada a dicho objeto, y aun al mismo dinero en esta forma guardado. Con el tiempo sirvió para denominar al tesoro privado de los emperadores y distinguirlo del tesoro público y erario. El fisco era pues, "el tesoro privado del emperador, el *aerarium* (erario) era el patrimonio del pueblo, cada uno contaba con sus propios recursos, pero a través del tiempo y por circunstancias diversas el emperador hizo uso también del erario hasta fundirlos en uno solo, prevaleciendo el fisco, esto se llevó acabo con tal abuso que creo una animadversión contra este vocablo". (Canales, 2003, 19)

En México, la palabra fisco comúnmente se asocia a la autoridad hacendaria encargada de la recaudación y su fiscalización, misma que para su actuar debe observar la norma y hacer uso del llamado principio de legalidad

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

Algunos doctrinarios convienen en afirmar que junto con el principio de legalidad encontramos al principio de constitucionalidad, considerando que este se basa esencialmente en que la Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las norma restantes en una u otra forma derivan de ella, y no pueden, bajo ningún motivo contradecirla. (Arrijoja, 2008, 25)

Tanto el principio de legalidad como el de constitucionalidad, nos hacen pensar necesariamente en aquellos postulados positivistas clásicos de *Hans Kelsen*, por el culto primigenio a la Ley, y por el otro, por la llamada pirámide la jerarquización del Derecho, en donde encontramos en la cúspide a la Constitución.

A propósito, de los principios aducidos, tenemos que en la redacción de la fracción de la fracción IV del artículo 31 constitucional encontramos que se establece la obligación de contribuir, distribuida a todos los mexicanos, lo que de la mano del principio de legalidad nos dice que esas obligaciones serán para "todos", de conformidad con las leyes aplicables en la materia.

Así pues, además del principio de legalidad, debemos apreciar en este sentido el postulado del principio de generalidad, por el cual se interpreta que de la redacción descrita en el párrafo anterior, no debemos entender que todos tienen que pagar impuestos, por una mera obligación de sujeción, sino más bien que como lo han expresado algunos juristas con los cuales en este punto concordamos, todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar algún impuesto, el cual debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción. (Flores, 2011, 179)

En este sentido, la palabra todos se usa para aquellos que comparte una situación similar que da lugar a la contribución.

Además de ello, de la mano con el principio de legalidad, encontramos al principio de obligatoriedad, pues en tanto que aquellos que se sitúen en la hipótesis normativa, quedan por ese hecho obligados a contribuir en la medida en que dispongan las leyes. De forma que, es en ese momento en el cual nace la obligación de contribuir, obligación que será abordada de forma especial, en el apartado número tres del presente, por ser medular en el aspecto a tratar.

Además de lo anterior, debemos tomar en cuenta que la obligación de contribuir también se encuentra enmarcada por los principios de proporcionalidad y equidad, pues la fracción IV del artículo 31 constitucional es expresa al respecto, sin embargo,

para muchos, el análisis de estos principios es uno de los puntos más debatidos, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos. (Arrijoja, 2008, 265)

Al respecto, algunos consideran que existe una problemática común, en lo difícil que resulta determinar en qué medida es proporcional y equitativa. Así, tenemos que el término proporcional, de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, deviene del latín *proportionālis*, que hace referencia a la adecuada determinación de cuotas, tasas o tarifas establecida en las leyes tributarias y a su vez, en la capacidad económica de los sujetos pasivos de la obligación, pero además atendiendo también a la situación económica del Estado del que se es miembro.

Así, por el principio de proporcionalidad se deben observar los siguientes aspectos: a) la capacidad económica de cada uno de los ciudadanos; el requerimiento justo y adecuado de los ingresos; y, por último el equilibrio entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país. (Arrijoja, 2008, 268)

Por lo demás, otro principio que se encuentra ligado a la proporcionalidad es el de equidad, que conforme al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, deviene del latín *aequitas*, y al respecto podemos distinguir que comúnmente se le ha asociado a la palabra igualdad, en tanto que la Ley tributaria debe ajustarse en la misma medida a todos aquellos que realizan un situación similar estipulada en la norma, sin embargo, debe distinguirse que el término equidad no significa exactamente lo mismo que igualdad, pues el primero conlleva a un estado de tratamiento sin que entre diversos sujetos medie discriminación, no obstante hablar de iguales, es sinónimo de idénticos, y realmente ningún ciudadano realiza exactamente la misma conducta del otro.

Por las consideraciones expuestas, es preciso que solicitemos en el marco de la legalidad que las contribuciones, entre ellas los impuestos se establezcan atendiendo a los principios ya señalados.

VI. La seguridad jurídica y la irretroactividad de la ley en relación a la obligación tributaria.

La garantía de seguridad jurídica en México se encuentra consignada en el cuerpo del artículo 14 constitucional que expresa lo siguiente:

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

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.

Como puede advertirse este numeral nos revela la correcta y estricta aplicación del debido proceso que debe llevarse a cabo a aquellas personas que han sido privadas de sus intereses jurídicos (libertad, propiedades, derechos o sus posesiones), es decir, deberán ser juzgadas conforme a las leyes expedidas con anterioridad, mediadas por un juicio ante tribunales previamente establecidos. Es decir, se le dará la ocasión para que pueda defenderse ante su juzgador y de ser escuchado ante las autoridades correspondientes.

Asimismo, se prevé lo siguiente: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esto es, que si una ley se modifica, deberá aplicarse la que más beneficie a la persona.

Como ya hemos repasado, el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución hace alusión a lo que se conoce como "debido proceso legal", que implica que a ninguna persona podrá imponerse sanción alguna (consistente en la privación de un bien jurídico como la vida, la libertad, sus posesiones, propiedades o derechos), sino mediante un juicio o proceso jurisdiccional o cuasijurisdiccional ante los tribunales establecidos previamente por las leyes vigentes, asimismo, que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación a las leyes existente con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

En relación a lo anterior, el artículo 16 de la Constitución a su vez, establece lo siguiente:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Si el artículo 14 regula constitucionalmente los requisitos generales que deben satisfacer las sanciones o actos de privación, el artículo 16 establece las características, condiciones y requisitos que deben tener los actos de autoridad al seguir los procedimientos encaminados a la imposición de aquellas, los cuales siempre deben ser previstos por una norma legal en sentido material, proporcionando así la protección al orden jurídico total, lo que deriva en la garantía de seguridad jurídica.

Dicha garantía supone que el órgano estatal del que provenga un acto que se traduzca en una molestia debe encontrarse investido con facultades expresamente consignadas en una norma legal (en sentido material) para emitirlo; que el acto o procedimiento por el cual se infiere una molestia, debe estar previsto, en cuanto a su sentido o alcance, por una norma legal; que el acto que infiere la molestia debe derivar o estar ordenado en un mandamiento escrito, y que el mandamiento escrito en que se ordena que se infiera una molestia debe expresar los preceptos legales en que se fundamente y las causas legales que la motivan. Lo anterior, constituye el precedente de los requisitos que deben recubrir los actos de autoridad sobre todo en sede administrativa.

Asimismo, tenemos que el artículo 14 constitucional además, expresa un principio general de derecho que expresa que las leyes se expiden para regular situaciones futuras, nunca situaciones pasadas. Este principio se complementa con otro que señala que una Ley deberá regir desde el momento en que se inicie su vigencia, hasta que sea abrogada o derogada, esto es, hasta que sea dejada sin efectos. Congruente con lo anterior, el artículo 14 de nuestra Constitución señala que a ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, no obstante, cuando una Ley posterior establezca algún beneficio a la persona, sí es aplicable de forma retroactiva y se estará a lo dispuesto en el ordenamiento que le sea más favorable, esto también se corresponde con el principio pro persona que comentamos anteriormente.

Ahora bien, lo anterior significa que, para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial. Lo anterior, nos hace pensar en el momento en que se cometió la infracción más que en el cual se ésta juzgando por autoridad competente.

VII. Criterios para determinar si el legislador y/o las autoridades transgreden el orden jurídico a través de violentar los principios constitucionales en materia tributaria y la garantía de seguridad jurídica.

Los artículos 7 y 20 de la *Ley Aduanera* establecen las obligaciones de transmitir electrónicamente la siguiente información:

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

- A. La relativa a cada pasajero, tripulante y medio de transporte, a que se refiere el primer párrafo del artículo 7°.
- B. La relativa a las mercancías que por cada medio de transporte vayan a arribar al territorio nacional a que se refiera la fracción VII del artículo 20°.

Por virtud de lo anterior, existe la obligación de transmitir la información electrónica de los actos de ingreso al territorio nacional de personas y mercancías, lo cual se relaciona con la sanción prevista en el artículo 185 fracción VIII de la Ley Aduanera, en los términos expuestos por la Ley aduanera. Ahora bien, la sanción que enuncia la fracción VIII del artículo 185, cumple con lo que hemos llamado principio de legalidad como parte de los principios constitucionales que recubren la actividad tributaria y fiscalizadora del estado.

Sin embargo, dicha obligación antes de encontrarse contenida en la Ley Aduanera vigente, era parte de las reglas generales para comercio exterior, por lo que aunque no existía una obligación *ex lege*, si se establecía una sanción por el incumplimiento a proporcionar información.

Esto nos lleva a dos supuestos de hecho que pueden presentarse ante operaciones de fiscalización de la autoridad aduanera, casos en los cuales se incumpla con la obligación contenida en reglas generales por suceder con anterioridad a la norma aduanera vigente y, casos en los cuales se incumpla con la obligación por violentar la actual disposición de la Ley aduanera.

En ambos supuestos de hecho se comete omisión de proporcionar la información electrónica respecto de ingreso al país de personas y/o mercancías, por lo que el hecho generador de la obligación incumplida es el mismo pero el precepto violentado tiene distinta jerarquía en el sistema jurídico mexicano, pues en el primer supuesto lo que se violenta es una regla general que estuvo vigente durante los hechos de omisión y en el segundo supuesto es una norma vigente durante los hechos de omisión.

En un proceso jurisdiccional por el incumplimiento podría parecer que ambos casos pueden tener el mismo tratamiento, no obstante, recordemos que, las reglas generales en materia de comercio exterior, son disposiciones puestas en operación por el poder Ejecutivo Federal, con el afán de simplificar los procedimientos Aduaneros y en ocasión el otorgar beneficios adicionales o

facilidades administrativas a los gobernados en el pleno ejercicio de su potestad de imperio.

Por ello, las reglas de comercio exterior tienen como finalidad pormenorizar y precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que inciden en el ámbito fiscal, expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República para lograr su eficaz aplicación, y para normar cuestiones de carácter técnico que, por su complejidad o minucia, es conveniente desarrollar tomando en cuenta su elevado nivel de especialización y complejidad, y para atender con mayor oportunidad y precisión las particularidades de los fenómenos económicos-tributarios relacionados con la actividad de comercio exterior. Luego entonces por mandato constitucional es el ejecutivo quien se encarga de las reglas de operación, desdoblando facultades encomendadas por la norma suprema, ahora bien, en estos parámetros, ¿cómo está la legalidad y la constitucionalidad de dichas reglas?

En este orden de ideas una regla general puede considerarse constitucional, las reglas generales de comercio exterior, son disposiciones de orden administrativo que se emiten de conformidad con lo dispuesto en los artículos 33, fracción I, inciso g) y 35 del Código Fiscal de la Federación, mismos que establecen la obligación de las autoridades fiscales de publicar anualmente las resoluciones donde se contengan disposiciones de carácter general para el mejor cumplimiento de sus facultades, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, pudiéndose publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

De esta manera, se faculta a los funcionarios fiscales para dar a conocer el criterio que deberán seguir en cuanto a las disposiciones fiscales, produciendo derechos y obligaciones y efectos jurídicos para los particulares, cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación. Dicha publicación hace obligatorias las disposiciones frente a terceros.

Ahora bien, la creación de una regla general como normas administrativas es una facultad formalmente ejecutiva y materialmente legislativa de la administración, las que son concedidas por el texto constitucional y son permitidas por el Código Fiscal de la Federación, por lo que no se advierte en su creación y publicación ningún vicio de legalidad. Toda vez que son creadas conforme a la Ley fiscal marco en México, en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución. Sin embargo, una condición para general una regla es la función que cumple respecto del ordenamiento jurídico

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

vigente.

Las reglas generales no pueden estar por encima de la propia Ley Fiscal, es decir, no pueden obligar más allá de las mismas, pues su función no es la de generar cargas adicionales a las ya establecidas en las leyes fiscales respectivas, en virtud del principio de que no hay tributo sin que esté sustentado en una ley emitida por el Congreso de la Unión, además de ellos, jerárquicamente son normas inferiores a la propia Ley.

Por lo anterior, sobre el supuesto de que, la obligación de proporcionar la información electrónica de entrada al país de personas o mercancías, si estaba contenida en una regla general en el momento de suceder hecho imponible generador de la obligación y no estaba respaldado entonces por la Ley Aduanera, si se genera una sanción de cualquier naturaleza, ésta nos parece que adolece de legalidad en virtud de que no estaba contenido en Ley y no se puede fundar en la Ley vigente inoperante en la época de los hechos, en virtud del principio constitucional de irretroactividad de la Ley, por lo que el particular bien podría acudir al tribunal contencioso a efecto de buscar la nulidad el acto que contiene la sanción.

Ahora bien, sobre el supuesto de que el hecho imponible generador de la obligación suceda en la época en que ya se encontraba publicada la Ley Aduanera vigente que contiene la obligación de proporcionar la información electrónica de ingreso al país de personas y mercancías, el acto que contiene la sanción por el incumplimiento no es afectable de nulidad, salvo el caso de que no reúna requisitos del acto administrativo, pero si puede dar lugar a una violación de principios constitucionales en materia tributaria afectando la garantía de seguridad jurídica en tanto que la Ley Aduanera establece una sanción que puede replicarse hasta por seis veces sobre el mismo hecho imponible generador de la obligación fiscal, transgrediendo el artículo 23 constitucional que establece entre otras cosas que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito", lo que constituye la esencia del principio general del derecho *ne bis in ídem*, consignado por la jurisprudencia mexicana para todo el orden jurídico nacional. Por lo que acto que impone la sanción administrativa puede ser impugnado por el particular a través de un juicio de amparo por el primer acto de aplicación de la disposición aduanera que establece la sanción.

Conclusiones

PRIMERA. Por lo que concierne a las obligaciones de las empresas aéreas, marítimas y ferroviarias que efectúen el transporte internacional de pasajeros, es la ley Aduanera la que refiere al nacimiento de las distintas obligaciones de las empresas, en donde también se mencionan a las reglas que emita el Servicio de Administración Tributaria como la encargada de señalar los términos y condiciones para llevarse a cabo la transmisión electrónica. Las reglas de menor jerarquía normativa, no señalan las obligaciones para la transmisión electrónica de las empresas marítimas y ferroviarias cuando efectúen el transporte internacional de pasajeros, sólo se aboca a hacerlo en la transmisión electrónica en empresas aéreas. La omisión de regular la obligación por parte del responsable del Servicio de Administración Tributaria pudiera caer en diversas responsabilidades como servidor público.

SEGUNDA. En relación a las obligaciones de personas y propietarios de medios de transporte de mercancías materia de entrada o salida el nacimiento de la obligación de la transmisión electrónica deviene de la Ley Aduanera y son las reglas generales la que señalan las formas, condiciones, plazos y rectificación a los datos enviados.

TERCERA. Las reglas generales de comercio exterior disponen una diversidad de supuestos de obligaciones que incumplidas darán lugar a la actualización del supuesto normativo del artículo 185 fracción VIII de la Ley Aduanera, lo que hace sumamente sensible y vulnerable para los obligados la posibilidad que por un mismo acto se comentan más de 20 supuestos de sanción. Como ejemplo, conviene retomar que las empresas aéreas tienen la obligación de transmitir diversa información por cada pasajero en el vuelo.

CUARTA. Los artículos 7 y 20 de la *Ley Aduanera* establecen las obligaciones de transmitir electrónicamente la información relativa a el transporte de personas y mercancías que ingresan al territorio nacional dando lugar a la sanción prevista en el artículo 185 fracción VIII de la Ley Aduanera, en los casos en que no se proporcione ésta información en los términos de la Ley Aduanera, obligación que pese a estar en ley puede dar lugar a una violación de principios constitucionales en materia tributaria afectando la garantía de seguridad jurídica en tanto que la Ley Aduanera establece una sanción que puede replicarse hasta por seis veces sobre el mismo hecho

**Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes
en la sanción contenida en el artículo 185 fracción VIII
de la ley aduanera**

imponible generador de la obligación fiscal, transgrediendo el artículo 23 constitucional que establece entre otras cosas que "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito", lo que constituye la esencia del principio general del derecho *non bis in ídem*.

QUINTA. Las reglas generales no pueden estar por encima de la propia Ley, es decir, no pueden obligar más allá de las mismas, pues su función no es la de generar cargas adicionales a las ya establecidas en las leyes fiscales respectivas, en virtud del principio de que no hay tributo sin que esté sustentado en una ley emitida por el Congreso de la Unión, además de ellos, jerárquicamente son normas inferiores a la propia Ley. Por lo anterior, sobre el supuesto de que, la obligación de proporcionar la información electrónica de entrada al país de personas o mercancías, sí estaba contenida en una regla general en el momento de suceder el hecho imponible generador de la obligación y no estaba respaldado entonces por la Ley Aduanera, adolece de legalidad en virtud de que no estaba contenido en Ley y no se puede fundar en la Ley vigente inoperante en la época de los hechos, en virtud del principio constitucional de irretroactividad de la Ley.

SEXTA. Los derechos humanos como el límite a la acción estatal en el marco de la aplicación de la Constitución y la Ley, nos llevan a advertir más allá de la literal interpretación de las normas, las reglas y principios que encierra cada precepto, de esta manera en aquellas normas de índole tributaria deben estar presentes los principios constitucionales en materia tributaria.

SÉPTIMA. La complejidad de las normas e incluso la ausencia de un sistema de sanciones e infracciones acorde con los principios constitucionales en materia tributaria, distorsiona el rol de la propia sanción, que en un estado democrático garantista como el mexicano, no es menoscabar a quien cae en el supuesto sino generar que no vuelva a ocurrir el motivo de la infracción y se subsane la conducta ilícita, no entender esta lógica nos conduce, en ocasiones, a un diseño irresponsable de las leyes que enmarcan la obligación fiscal.

Bibliohemerografía

- ARRIOJA VIZCAÍNO, A. (2008). Derecho Fiscal. México. Themis.
- BELLO GALLARDO, Nohemí, (2012). Estudio jurídico de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, México, Fontamara.
- CANALES PICHARDO, V. (2003). Infracciones y delitos fiscales. México. Grupo editorial Innova.
- CARRILLO FLORES, A. (1986). "La naturaleza de los derechos humanos". Revista mexicana de justicia. México. PGR.
- DE LA GARZA, S. (2002). Derecho financiero mexicano. Porrúa. México.
- EZQUIVEL AVILA, Ramón, 1998, Diccionario Jurídico Mexicano. Porteador. DF, México, Porrúa, UNAM.
- FLORES ZAVALA, E. (2008). Finanzas públicas mexicanas. México. Porrúa.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 29, Abril de 2018, Tomo III, Época: Décima época, Registro: 2011565 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Materia(s): (Constitucional, Administrativa), Tesis: I.1o.A.E.3 CS (10a.), Página 2515.
- Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo IV Época: Décima Época, Registro: 2013029 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Materia(s): Constitucional, Tesis: XVI.1o.A.114 A (10a.), Página: 2396.
- Ley Aduanera, Compendio de disposiciones sobre comercio exterior, México, 2019.
- MARTÍNEZ DE BRINGAS, A. (2012). "Derechos humanos y diversidades culturales. Los retos de la interculturalidad". Derechos y Libertades, Revista de filosofía del derecho y derechos humanos. España. Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas-Universidad Carlos III de Madrid.
- Reglamento de la Ley aduanera, Compendio de disposiciones sobre comercio exterior, México, 2019.
- Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016, Compendio de disposiciones sobre comercio exterior, México, 2016.
- Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, Compendio de disposiciones sobre comercio exterior, México, 2019.