**V O T O P A R T I C U L A R**

**QUE FORMULA EL MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA EN EL AMPARO DIRECTO 10/2021.**

En el asunto citado al rubro, la materia consistió en determinar si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaba legitimaba para acceder al juicio de amparo como parte quejosa -específicamente en contra de actos derivados de procedimientos penales o juicios relacionados con delitos fiscales- en atención a la reforma del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en la que se le reconoce la calidad de víctima u ofendida de dichos delitos.

Respetuosamente, no comparto la determinación de la mayoría y me permito formular voto particular.

Desde mi punto de vista, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no está legitimada para promover juicio de amparo, aún cuando el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación le confiera el carácter de víctima u ofendida en los delitos fiscales. Ello es así porque, desde mi punto de vista, reconocerle dicha legitimación trastoca la lógica del juicio de amparo y el alcance de la ficción legal que se incorporó en el artículo 92 en cita.

El criterio fijado el día de hoy provoca que el juicio de amparo se erija en un instrumento de la pretensión inquisitiva del poder estatal, por cuanto ofrecería una instancia persecutoria adicional a una entidad pública, que, se encuentra en superioridad de armas -técnica, orgánica y funcionalmente- y que utilizaría dicho juicio no para defender sus derechos **(no cuenta con derechos humanos)r** sino para insistir en que se imponga una condena a un particular.

En concreto, me separo del sentido y las consideraciones del fallo por las siguientes razones:

**1. El juicio de amparo es para particulares.**

El juicio de amparo está previsto en favor de las personas (ya sea que se enderece contra la autoridad o contra particulares que ejerzan funciones de autoridad) y su objetivo es proteger los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución y los tratados internacionales. Es el principal instrumento de defensa de derechos que las personas tienen para protegerse de los actos u omisiones de la autoridad. Y este instrumento ha cobrado, a lo largo de la ya tan nutrida tradición de amparo, una importante relevancia en materia penal; precisamente, porque es en materia penal donde, con motivo del despliegue del poder estatal, se han transgredido los derechos de las personas procesadas.

Ahora bien, la funcionalidad del amparo como vía constitucional para proteger derechos de la persona, ha sido abordada y matizada[[1]](#footnote-1) por este Alto Tribunal tratándose de las personas morales: su posibilidad de acudir al amparo está “limitada” a los casos en que su condición de entes abstractos y ficción jurídica se los permita, ya que es evidente que no pueden gozar de la totalidad de los derechos privativos del ser humano, como ocurre con el derecho a la dignidad humana, del que derivan los diversos a la integridad física y psíquica, el honor, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal.

Resulta por ello contrario a la naturaleza jurídica del juicio de amparo reconocer legitimación a una autoridad para acudir al juicio de amparo, fuera de los casos que estrictamente están previstos en el artículo 7 de la Ley de Amparo y que se limitan a los supuestos en que cierta entidad pública acuda a defender su patrimonio.

En tratándose de la materia fiscal existe incluso un antecedente de mayor importancia, y que evidencia la imposibilidad -procesal y funcional-para que la autoridad fiscal acuda al amparo.

Y es que, precisamente ante la imposibilidad de que una autoridad acuda al amparo, fue necesario modificar la fracción I del artículo 104 Constitucional, para introducir un recurso procesal y por ende instancial al alcance de la autoridad, para posibilitar la defensa de los intereses públicos de la misma a través de la **revisión fiscal.** Misma que se estableció como el recurso en contra de las determinaciones de las Salas del entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

La revisión fiscal es hasta ahora el medio extraordinario de defensa a disposición de las autoridades que obtienen un fallo adverso en el juicio contencioso administrativo.

No encuentro en ningún precepto legal, ni del Código Fiscal, ni de la Ley de amparo, una indicación que permita sostener que la autoridad está -por virtud de la modificación al artículo 92 del citado código- legitimada para acudir al juicio de amparo, y, al contrario, todo me indica que sería necesaria una reforma constitucional de mayor calado que incorporara alguna figura de suyo novedosa y que pasaría por desnaturalizar a dicha vía de control constitucional, para que esto sucediera.

**2. El amparo penal no constituye una instancia más.**

Específicamente, el artículo 92 del Código Fiscal le confiere el carácter de víctima a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y, como tal, me parece que dicho carácter terminaría precisamente con el proceso penal; particularmente, a través del sustanciamiento de todas las etapas del mismo, incluida la posibilidad de apelar la sentencia, pero nunca para ampararse en contra de la sentencia definitiva.

Concebir lo contrario, implicaría convertir el amparo promovido por la Secretaría en una instancia más de persecución penal del Estado en contra del particular. Situación que introduce en el procedimiento penal elementos inquisitivos que resultan del todo contrarios a la naturaleza del juicio constitucional.

En efecto, a lo largo de la sentencia de la mayoría se destaca el carácter especializado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se resalta su deber de cuidar y vigilar el cumplimiento de la imposición equitativa de las cargas públicas. Dichos elementos, a mi parecer, resultan efectivamente contrarios al carácter que se intenta conceder a la Secretaría a lo largo de la decisión como un participante más en la contienda penal, en igualdad de armas con el acusado.

La determinación de la mayoría parte entonces de una contradicción inherente; si es cierto que la entidad pública tiene una representación especial y un deber público de cuidar los intereses tributarios e incluso de velar que cada individuo cumpla solidariamente su deber contributivo, entonces no puede actuar nunca en un plano de igualdad.

La Secretaria, desde la ficción jurídica que la reconoce como víctima, no actúa como un particular, sino como un Ministerio Público especial, y especialmente técnico con intereses públicos fortalecidos y que incluso cuenta con una garantía especial en el sentido de que puede proceder al cobro del tributo incluso antes de la terminación de un procedimiento administrativo.

**3. La calidad de víctima que la ley confiere a la SHCP es de carácter equiparado y atenuado.**

Estimo, además, que la mayoría de la Sala llega a una conclusión inexacta respecto a los alcances del proceso legislativo de reforma al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación en relación con el derecho de la víctima u ofendido de interponer los recursos previstos por la ley, reconocido en el artículo 20, apartado C, fracción II de la Constitución Federal.

Si bien es cierto que en términos del artículo constitucional citado, la víctima u ofendido tiene derecho a *interponer los recursos en los términos que prevea la ley*, la realidad es que dicho mandato debe de ser interpretado de manera estricta con relación con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación. La conclusión anterior obedece a la lógica de la temporalidad, esto es, se debe tomar en cuenta que la constituyente permanente incluyó la norma constitucional en cuestión a partir de la reforma de 18 de junio de 2008, mientras que el precepto legal que habilita a la SHCP como víctima u ofendida de los delitos fiscales se reformó mediante decreto publicado en el DOF el 17 de junio de 2016.

Insisto, no existe una reforma constitucional o a la ley de amparo, realizada de forma paralela, que permita desprender una vinculación estrecha entre el derecho previsto en la fracción II del apartado C del artículo 20 de la Constitución General y el reconocimiento del carácter de víctima de la SHCP realizado por el artículo 92 del CFF.

Al contrario, la formulación del precepto fiscal es clara en otorgar exclusivamente el carácter de víctima u ofendida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin hacer mención de su legitimación para interponer otros recursos. Asimismo, de la ley de amparo no se desprende precepto alguno que permita concluir que la intención del legislador fue habilitar a la Secretaría para acudir el amparo.

Por ello, la interpretación del artículo 20, apartado C, fracción II de la CPEUM debe ser estricta, toda vez que no se puede suponer que el constituyente permanente tuviera una visión alterada del concepto de víctima; esto es, la reforma del 2008 debe entenderse en su contexto: un periodo caracterizado por graves violaciones a derechos humanos en la sustanciación de los procesos penales, no así entendiendo que el concepto de víctima abarca también a las autoridades estatales, en el contexto de la reforma fiscal de 2016.

En todo caso, se debe interpretar que la SHCP puede interponer los recursos ordinarios en un procedimiento penal, como ya destaqué, pero no así los recursos extraordinarios (como lo es el juicio de amparo), pues dicha prerrogativa nunca fue prevista por el poder constituyente.

Lo anterior se refuerza aún más por el alcance limitado que tiene la legitimación de las víctimas para interponer el amparo directo o indirecto; ya que en nuestro sistema jurídico, dicha legitimación se ha previsto y se ha ido reconociendo con específicos alcances, pero nunca para obtener, como pretensión única y directa, una sentencia condenatoria.

Por otro lado, la formulación del artículo 92 del CFF también llama la atención en su parte inicial, donde dispone que “*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público* ***tendrá el carácter*** *de víctima u ofendida”.* En ese sentido, el hecho de que la ley le tenga que conceder dicho carácter hace suponer que se trata de una equiparación a la calidad de víctima, pues dicha situación no acontece cuando se trata de personas.

Lo que sucede con las personas físicas es que, *prima facie*, todas son susceptibles de ser víctimas de un delito o de una grave violación a sus derechos humanos; pero dicha posibilidad no depende de que sea así enunciada por ley, lo que sí depende de la ley es, en cambio, la acreditación del ilícito o la violación a derechos.

Esto último no sucede en el caso de la Secretaría de Hacienda, pues, como se dijo, no puede ser víctima de todos los delitos y no es víctima por regla general. Lo anterior se refuerza por la redacción de la última parte del artículo 92, cuando establece “*en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este código”*; es decir, el artículo limita el reconocimiento del carácter de víctima de la SHCP a los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

De ello es lógico desprender que su naturaleza victimal está atenuada, y por ello, no le atañen todos los derechos que le corresponden a las víctimas. Reitero, su carácter de víctima se limita a la participación en el proceso penal y no así a la legitimación para interponer medios de defensa extraordinarios como lo es el juicio de amparo, ya sea directo o indirecto.

Desde mi perspectiva, una representación como la que estableció la sentencia aprobada por la mayoría me parece, respetuosamente, desproporcionada e insuficiente para justificar la legitimación en el amparo de la SHCP.

Ahondando en este punto, es necesario atender al carácter abstracto y de interés público general del bien jurídico tutelado que lesionan los delitos en análisis. En esta categoría de supuestos, cuando no es posible individualizar a las víctimas u ofendidas, la sola ostentación genérica como denunciante o ciudadano no sería suficiente para acreditar el interés jurídico para instar en materia penal el juicio de amparo. De forma análoga, no se podría esperar que la SHCP pueda ostentarse como representante del interés colectivo que persigue la sociedad mediante la regulación y sanción de los delitos fiscales, como para acudir al amparo.

En ese sentido, tampoco comparto la noción de *representante colectivo* que utiliza la resolución. A mi parecer, la representación de la Secretaría de Hacienda no se puede extender a tal grado de considerarla como garante del dinero federal en su integridad, o como representante de toda la ciudadanía susceptible de ser afectada por la falta de pago de contribuciones.

En síntesis, la SHCP ni es un particular ni se inserta en una relación de igualdad con otros particulares, tampoco ostenta una calidad completa de víctima, sino una atenuada y tampoco puede posicionarse como la representante omnipresente de todo el dinero federal. Lo que sí ejerce la SHCP son facultades reforzadas del Estado que, necesariamente, implican la subordinación del ciudadano y pueden ir tan lejos como al ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución.

Dicho carácter, como garante de los intereses del Estado, dota a la Secretaría de una ventaja que hace incoherente su legitimación para promover un medio de defensa creado para la protección de los derechos de las y de los particulares -así sea que se trata de víctimas-.

Porque, reitero, independientemente de que se encuentre justificado o no el reconocimiento del carácter de víctima que se hizo en el artículo 92 del Código Fiscal -lo cual no es parte de la litis-, ello se hizo únicamente para el proceso penal, y no me parece oportuno además incidir sobre una dimensión moral o colectiva del reproche penal. Además de lo ya mencionado, dicha línea de argumentación no contribuye a responder la pregunta efectivamente planteada en el caso, es decir, a la legitimación de la SHCP para la interposición del juicio de amparo.

**4. La interpretación del artículo 7 de la Ley de amparo.**

Ahora bien, no pasa inadvertido que la sentencia puntualiza, en su párrafo 27, que la legitimación de la SHCP se analiza conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley de Amparo. Sobre ello tengo fuertes reservas.

Primeramente, el artículo 7 de la ley citada dispone que cualquier persona moral pública podrá solicitar el amparo por conducto de los servidores públicos o representantes que señalen las disposiciones aplicables, lo anterior, siempre y cuando la norma general, acto u omisión las afecten en su patrimonio respecto de relaciones jurídicas en las que se encuentren en un plano de igualdad con los particulares.

Considero que la expresión “*en su patrimonio*” es problemática para la conclusión a la que llega la Primera Sala. Desde mi perspectiva, es complicado argumentar que las contribuciones son propiedad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como los ingresos ganados lícitamente serían a una persona. En efecto, no se puede decir que la SHCP tenga un derecho de propiedad sobre una cantidad determinada de los tributos.

Asimismo, y como expuse en párrafos precedentes, la calidad de víctima de la SHCP se encuentra atenuada, entre otras, por su carácter de entidad que ejercita el poder estatal. Específicamente, la SHCP ostenta facultades de comprobación, revisión y de ejecución en materia fiscal, las cuales son, por definición, las facultades más robustas y reforzadas que ejerce el Estado.

En ese sentido, el cobro de impuestos no puede entenderse bajo el supuesto del artículo 7 de la ley de amparo “*en un plano de igualdad con los particulares”* pues históricamente el cobro de tributos se ha entendido como la facultad de sometimiento al imperio estatal por excelencia. Asimismo, el pago de tributos va unido con la facultad del estado de cobrar coactivamente en caso de incumplimiento. Por todo ello, me separo de toda consideración tendiente a encuadrar la legitimación de la SHCP en el artículo 7 de la ley de amparo pues en este caso estamos lejos de una situación de igualdad entre el particular y el Estado, al contrario, estamos ante un acto de subordinación al poder estatal.

De la misma forma, me separo de las consideraciones de la mayoría tendientes a justificar que la SHCP se encuentra en “condiciones de igualdad” ante las personas imputadas. En efecto, el razonamiento de la resolución no demuestra cómo la intención del legislador de proveer condiciones de igualdad, plasmada en la exposición de motivos, trasciende a las condiciones efectivas del ejercicio del poder y aparato técnico que implica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte en un juicio. Como ya lo adelanté, la SHCP se encuentra en una posición, no sólo superior, sino especializada e incluso inquisitiva respecto de la persona imputada.

Siendo esto así, tampoco comparto el análisis del fallo en lo que se refiere al artículo 5°, fracción I, último párrafo de la Ley de Amparo, pues considero que debe interpretarse sistemáticamente con el artículo 7 de la misma ley. De ahí que, si no se han acreditado los extremos del artículo 7, resulta ocioso cualquier argumento tendiente a analizar la correspondencia con el artículo 5 mencionado.

Desde mi perspectiva, el hecho de que la calidad de víctima de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se prevea desde el artículo 92 del CFF no la exenta de tener que acreditar su legitimación en términos del artículo 7 de la ley de amparo. Aunado a lo anterior, tampoco advierto la existencia de un argumento convincente respecto a por qué dicha legitimación debería evaluarse exclusivamente a la luz del artículo 5, fracción I, último párrafo de la Ley de Amparo, como afirma el fallo.

**5. La decisión se separa de los precedentes en la materia**

Además de lo ya expuesto, considero que la determinación no se ajusta a los precedentes que esta Corte ha desarrollado en la materia y, en específico, al Amparo en Revisión 698/2018[[2]](#footnote-2). Si bien en dicho asunto se resolvió sobre la procedencia del juicio de amparo promovido por la Secretaría de Hacienda contra la resolución que declaró fundado el incidente de sustitución de la medida de prisión preventiva del acusado en el procedimiento penal instaurado en su contra, por la comisión del delito de defraudación fiscal agravada, la Corte también analizó si la reforma al artículo 92 del CFF[[3]](#footnote-3) legitima a la SHCP para la promoción de un juicio de amparo.

En el Amparo en cita se precisa que la intención del legislador al facultar a la SHCP para intervenir con el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos y juicios relacionados con la comisión de delitos en los que se pueda ver afectado el Fisco Federal, se sustentó en que esa dependencia es la encargada de vigilar el cumplimiento de las contribuciones, las cuales son parte del patrimonio del Estado, además de que cuenta con el conocimiento técnico para la defensa de los bienes hacendarios a través de la exigencia de la reparación del daño.

El asunto precisa, tal como he desarrollado en el presente voto, que el juicio de amparo tiene como finalidad la protección de los derechos fundamentales que el gobernado tiene frente a las autoridades del Estado. A pesar de ello, las personas morales públicas están legitimadas para solicitar el amparo cuando el acto que reclaman afecte sus intereses patrimoniales respecto de relaciones jurídicas en las que se encuentren en un plano de igualdad con los particulares.

Esta igualdad implica que debe tratarse de un acto en el que no actúen con su facultad de imperio, sino en el mismo plano que un particular dentro de una relación de recíprocos derechos y obligaciones. En este sentido, la actuación de la Secretaría de Hacienda fue llevada a cabo en su carácter de autoridad fiscal y no en calidad de una particular defendiendo derechos privados o patrimoniales. Esto, toda vez que la intervención de la Secretaría obedece a sus funciones oficiales de recaudación, inherentes a la naturaleza del órgano de gobierno.

En múltiples ocasiones se ha establecido que las contribuciones que no se enteran al fisco con motivo del delito no pueden considerarse parte del patrimonio de la Secretaría de Hacienda, sino que se computan como parte del patrimonio del Estado mexicano, sin corresponder a un organismo público en lo particular[[4]](#footnote-4).

En este sentido, en términos de la Ley de Amparo, y tal como ha sido desarrollado a nivel jurisprudencial, no se cumplen con los requisitos de legitimación para la promoción de este juicio de defensa.

Bajo estos razonamientos es que me separo de las consideraciones y el sentido esgrimido por la mayoría.

**ATENTAMENTE**

**MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA**

**SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA**

**MTRO. RAÚL MENDIOLA PIZAÑA**

1. Jurisprudencia 2a./J. 73/2017. [↑](#footnote-ref-1)
2. Resuelto por esta Primera Sala el nueve de enero de dos mil diecinueve. [↑](#footnote-ref-2)
3. Por la cual se establece que la Secretaría de Hacienda tendrá el carácter de “víctima” u “ofendida” en los procedimientos penales y juicios relacionados con los delitos fiscales. [↑](#footnote-ref-3)
4. Véase la Contradicción de tesis 53/2005, resuelta por la Primera Sala de esta SCJN el veintisiete de julio de dos mil cinco y la tesis con rubro IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO. SE ACTUALIZA LA CAUSAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 61, FRACCIÓN XXIII, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS 5o., FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO Y 7o., PÁRRAFO PRIMERO –A CONTRARIO SENSU–, DE LA LEY DE AMPARO, SI LO PROMUEVE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP) CONTRA LA SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA QUE ABSUELVE AL ACUSADO DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA Y EL ACTO RECLAMADO NO ES DE AQUELLOS QUE AFECTEN SUS INTERESES PATRIMONIALES, CON INDEPENDENCIA DE SU CALIDAD DE VÍCTIMA U OFENDIDA.. [↑](#footnote-ref-4)