



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
POSGRADO EN DERECHO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

**LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA TRIBUTARIA;
UN ESTUDIO A PARTIR DEL QUEHACER JURISDICCIONAL
RESPECTO A LA SITUACIÓN FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES**

T E S I S

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

**PRESENTA:
LIC. EMMANUEL ARELLANO MORALES**

**TUTOR:
DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ
POSGRADO EN DERECHO**

MÉXICO, D. F. JUNIO DE 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

El Honorable Sínodo designado para la revisión de la presente tesis, se integró por los CC. Profesores del Posgrado en Derecho de la U.N.A.M.:

Presidente:

Vocal:

Secretario:

Primer suplente:

Segundo suplente:

Y fue defendida públicamente en examen profesional el día ____ de _____ de 2015 en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México, ante el Jurado que se integró con:

Presidente:

Vocal:

Secretario:

Dedicatorias

- *A Dios por haberme dado la fuerza y la sabiduría en mi camino.*
 - *A mi madre por su infinito amor y apoyo en esta nueva etapa de mi vida.*
 - *A mi padre, mi ídolo, humanista y sabio maestro.*
 - *A mi hermana Noemí, mujer valiente y triunfadora.*
 - *A mi hermano Víctor, hombre luchador de nobles sentimientos.*
 - *A Nayeli Galván, por ser la mujer de mis sueños, quiero estar junto a ti por siempre, ¡te amo!*
 - *A la Facultad de Estudios Superiores Acatlán y al Posgrado en Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México por darme la oportunidad de conocer la verdadera ciencia del Derecho.*
- *A la Dra. Sonia Venegas Álvarez por su apoyo, paciencia y fe que tuvo en mí.*
 - *Al Honorable Sínoo por sus apreciaciones sobre esta tesis.*
- *A mis alumnos de la Licenciatura en Derecho del Colegio Citlalli, no dejen de estudiar que en la vida siempre hay cosas nuevas que descubrir y problemas que resolver.*

Agradecimientos

- Lics. Rubén Salazar, Montserrat Cortes e Ivonne Roa, del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México.
 - Mag. Héctor Octavio Saldaña y Lic. Pablo Martínez, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Arq. José de Jesús Argueta Sánchez y Lic. Patricia Vargas Cid, de la Dirección General de Desarrollo Urbano del H. Ayuntamiento de Naucalpan de Juárez 2012-2015.
- M. en D. Patricia Miramontes Arévalo, de la Delegación V Naucalpan del Instituto Mexiquense de la Vivienda Social.
- Mtros. Miguel Ángel Acosta Abarca y Cristian Miguel Acosta García, del Instituto de Estudios Superiores del Colegio Citlalli S.C.

Índice general

ABREVIATURAS	8
INTRODUCCIÓN	9

PRIMERA PARTE: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL y JURÍDICO

CAPÍTULO PRIMERO LOS DERECHOS HUMANOS; UN ACERCAMIENTO EN LO FISCAL

1.1	La dignidad humana	15
1.2	El derecho humano	16
1.3	Principales antecedentes históricos internacionales de los derechos humanos	20
1.3.1	Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789	24
1.3.2	Declaración universal de los Derechos Humanos de 1948	27
1.3.3	Convención Americana sobre Derechos Humanos 1969	34
1.4	Los principios y su vinculación con el derecho fiscal mexicano	36
1.4.1	El principio “ <i>pro homine</i> ”	36
1.4.2	El papel de los derechos humanos en lo fiscal	38

CAPÍTULO SEGUNDO

ÁMBITO JURÍDICO DE LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA FISCAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DE NUESTRO PAÍS

2.1	Derechos humanos en materia fiscal	41
2.1.1	Individuales	42

2.1.2	Patrimoniales	44
2.1.3	Sociales	47
2.1.4	Procesales	49
2.2	Principios constitucionales de las contribuciones y su relación con los derechos humanos	55
2.2.1	Generalidad	56
2.2.2	Equidad	57
2.2.3	Legalidad	59
2.2.4	Gasto Público	60
2.2.5	Proporcionalidad	60
2.2.6	Extrafiscalidad	61
2.3	La tutela judicial de los derechos humanos en materia fiscal	63
2.3.1	La reforma de junio de 2011 al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	64
2.3.2	El control concentrado	66
2.3.3	El control difuso.	67
2.3.4	La protección de los derechos humanos en términos de la nueva Ley de Amparo y el papel del Poder Judicial de la Federación	69
2.3.5	El caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	72

**SEGUNDA PARTE:
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, DEMOSTRACIÓN DE HIPÓTESIS
y ANÁLISIS DE RESULTADOS**

CAPÍTULO TERCERO

**PROBLEMAS PARA EL RECONOCIMIENTO Y TUTELA JUDICIAL DE LOS
DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES**

3.1	Lineamientos de la metodología utilizada	78
3.1.1	Objetivos	79
3.1.2	Delimitación espacio temporal	79

3.2	Implicaciones para el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes	80
	3.2.1 Violaciones a derechos humanos de los contribuyentes por parte de la SHCP y el Poder Legislativo	86
	3.2.2 El criterio de los tribunales administrativos federales en materia de derechos humanos de los contribuyentes	89
3.3	La importancia de la dignidad humana de los contribuyentes	95
	3.3.1 La real capacidad contributiva de las personas físicas	95
	3.3.2 El mínimo vital o mínimo existencial, un concepto pendiente por desarrollar en el orden jurídico	102
	3.3.3 La protección de la dignidad humana de los contribuyentes por parte de los tribunales	108
3.4	Obstáculos normativos para la tutela judicial eficaz de los derechos humanos de los contribuyentes	110
	3.4.1 La improcedencia del juicio de amparo contra reformas constitucionales	111
	3.4.2 La no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas fiscales	114
3.5	Resultados preliminares	117
3.6	Resultados finales	118

CAPÍTULO CUARTO

LA TUTELA JUDICIAL DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES; UNA CUESTIÓN DE EXIGIBILIDAD Y EFICACIA NORMATIVA

4.1	El juicio fiscal federal a la luz de la reforma constitucional del junio de 2011; Un nuevo paradigma en la impartición de justicia	120
------------	--	------------

4.2	Análisis de resultados y demostración de hipótesis	123
4.3	La eficacia normativa de los derechos humanos de los contribuyentes; un fin jurídico sustentado en las teorías de las “garantías jurisdiccionales”, la “ponderación de intereses” y la “tutela jurisdiccional eficaz”	129
4.4	Propuesta de inclusión de “los derechos humanos del contribuyente” en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	136
4.5	Propuesta de lineamientos para la tutela y protección de los derechos humanos de los contribuyentes en los procesos jurisdiccionales	139
	4.5.1 El juicio contencioso administrativo	140
	4.5.2 El juicio de amparo	143
4.6	Conclusiones finales	144
	FUENTES	148

Abreviaturas

- CFF** Código Fiscal de la Federación
- CPEUM** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- ISR** Impuesto Sobre la Renta
- IVA** Impuesto al Valor Agregado
- TFJFA** Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Introducción

La reforma constitucional del diez de junio de dos mil once al artículo 1° de la CPEUM, sentó un importante precedente en materia de derechos humanos atendiendo a su carácter obligatorio por parte de todas las autoridades en nuestro país. En este sentido, el derecho fiscal al estar inmerso en este fenómeno jurídico resulta necesario analizar sus alcances y limitaciones que pueden generarse en su vinculación con los derechos humanos.

Del contenido de la reforma en comento se distinguen cuatro obligaciones que deberán cumplir todas las autoridades en el ámbito de su competencia; a) promoverlos, b) respetarlos, c) protegerlos y d) garantizarlos. Al respecto se puede decir que la **promoción** conlleva la divulgación o propaganda de los derechos humanos.

Por otra parte el **respeto** implica una adecuación en la actuación de las autoridades. La **protección** pretende la creación e implementación de mecanismos jurídicos para evitar su trasgresión; y **garantizarlos** obliga al establecimiento de instrumentos y herramientas normativas para exigir el cumplimiento y eficacia de los derechos humanos.

Así se tiene que en las controversias jurídicas en donde se alega la violación a un derecho humano frente a un acto de las autoridades fiscales, el órgano jurisdiccional se encuentra obligado a estudiar el caso más a ya de la calificación de la legalidad o constitucionalidad del acto impugnado, realizando un estudio del derecho humano del cual se estime vulnerado incluso de manera oficiosa.

Por lo antes mencionado se ha realizado la presente investigación la cual ha quedado dividida en dos partes; La primera corresponde a la explicación y descripción teórica, conceptual y jurídica de los derechos humanos, la tutela

judicial de los mismos y su relación con el derecho fiscal haciendo especial énfasis en los principios tributarios constitucionales.

La segunda parte contiene el planteamiento del problema para el reconocimiento y tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes, la demostración de hipótesis, el análisis de los resultados y la propuesta formulada para dar una solución a la problemática presentada en el fenómeno jurídico estudiado.

La investigación ha sido estructurada en cuatro capítulos; El primero comprende los conceptos fundamentales acerca de los derechos humanos, los principales documentos históricos en donde se encuentran contemplados y el principio "*pro homine*". El segundo contiene los derechos humanos en materia fiscal, su relación con los principios constitucionales de las contribuciones y el procedimiento para su tutela judicial.

El tercer capítulo contempla la problemática de la investigación, desprendiéndose las implicaciones para el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes como los obstáculos normativos para su tutela judicial, por otra parte se muestran los resultados finales obtenidos. Por último el cuarto capítulo corresponde al análisis de los resultados, la demostración de la hipótesis y la propuesta para ayudar en la solución del problema.

Ante este nuevo paradigma, el problema principal versa en como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el Poder Judicial de la Federación efectuarán la tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes, y en particular como los Jueces, Magistrados y Ministros aplicaran el catálogo de derechos humanos contenidos en la legislación nacional e internacional.

Por lo tanto surge la siguiente interrogante; ¿Cómo será posible la eficacia de los derechos humanos previstos en la legislación nacional e internacional en el trámite de los juicios fiscales? Por tal motivo la presente investigación se delimita a

analizar los efectos, alcances, implicaciones y limitaciones que conlleva la aplicación de los derechos humanos de los contribuyentes a través de una tutela jurisdiccional efectuada por el TFJFA y el Poder Judicial de la Federación.

El objetivo general es **analizar** la aplicación de los derechos humanos previstos en legislación nacional e internacional en la sustanciación de los juicios fiscales a nivel federal, con la finalidad de elaborar un estudio propositivo que ayude a Jueces, Magistrados y Ministros a concientizar sobre la importancia de tutelar los derechos humanos de los contribuyentes.

Como objetivos particulares se tienen los siguientes; **Investigar** el marco conceptual, histórico y teórico de los derechos humanos. **Comprender** su origen y contenido. **Identificar** el principio de la dignidad humana, y los derechos más importantes que se deben proteger. **Explicar** cuáles son los derechos humanos en materia fiscal. **Identificar** los derechos humanos de los contribuyentes en el sistema jurídico de nuestro país y su relación con los principios constitucionales de las contribuciones.

Además de; **Encontrar** las diferencias y coincidencias entre los derechos humanos de los contribuyentes y los principios constitucionales de las contribuciones. **Analizar** cuáles son las implicaciones para el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes. **Demostrar** las violaciones a derechos humanos de los contribuyentes por parte del Servicio de Administración Tributaria y el Poder Legislativo. **Analizar** la importancia de la dignidad humana de los contribuyentes.

Como también; **Analizar** el concepto del mínimo vital. **Analizar** los obstáculos normativos para la tutela judicial eficaz de los derechos humanos de los contribuyentes. **Analizar** los alcances y limitaciones de la aplicación de los derechos humanos en materia fiscal. **Valorar** la importancia de esta fusión en la

sustanciación de juicios administrativos y **Mostrar** a los Jueces Instrumentos teórico-prácticos para proteger éstos derechos.

De lo anterior surge la siguiente hipótesis; “La eficacia de los derechos humanos en materia fiscal es posible a través de la plena justiciabilidad de los mismos por parte de los tribunales competentes, utilizando para tales efectos instrumentos teórico-prácticos como son la garantías jurisdiccionales, la ponderación de intereses y la tutela jurisdiccional eficaz”.

El tema central consiste en la aplicación de los derechos humanos en la materia fiscal por parte de los tribunales competentes a través de una ponderación de intereses y una correcta tutela jurisdiccional para lograr la mayor eficacia de éstos derechos.

El subtema corresponde a la identificación de aquellos obstáculos normativos que pueden impedir una correcta aplicación de los derechos humanos de los contribuyentes en los procesos jurisdiccionales en el ámbito federal, lo cual como se ha mencionado en líneas anteriores se encuentra sustentando en la reforma de junio de 2011 al artículo primero de la CPEUM.

Para la elaboración de la presente investigación se utilizó la metodología basada en problemas, que en palabras de la Dra. Carolina Campos Serrano se define como “...un método de aprendizaje basado en el principio de usar problemas como punto de partida para la adquisición e integración de los nuevos conocimientos...”¹

¹ Apuntes de la Cátedra de “Técnica de la Investigación Jurídica” impartida por la Dra. Carolina Campos Serrano en la Maestría en Derecho periodo 2014-2, Posgrado en Derecho, Facultad de Estudios Superiores Acatlán, U.N.A.M.

En este tenor, la metodología implementada consta principalmente de ocho elementos; **1)** Analizar el escenario del problema, **2)** Delimitar el problema, **3)** Análisis del problema (que implica enlistar lo que se conoce, se desconoce y lo que se necesita hacer para resolver el problema), **4)** Definir el problema, **5)** Revisión y confrontación de hipótesis, **6)** Formulación y confrontación de resultados preliminares, **7)** Reflexión y **8)** Resultados finales.²

La investigación se justifica en la necesidad y urgencia para desarrollar normatividad procesal que establezca de manera clara y precisa como se van aplicar los derechos humanos en materia tributaria, en particular dentro de los juicios fiscales en beneficio de los contribuyentes. Como también con la intención de aportar a la comunidad universitaria resultados tendientes a su discusión sobre la problemática mostrada.

La investigación procura sensibilizar tanto a Jueces, Magistrados y Ministros del Poder Judicial de la Federación, como a los integrantes del TFJFA respecto de la importancia de la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes como medio para mejorar y proteger la dignidad humana de las personas frente a los actos de las autoridades fiscales.

² *Ídem.*

PRIMERA PARTE:
MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL y JURÍDICO

CAPÍTULO PRIMERO

LOS DERECHOS HUMANOS; UN ACERCAMIENTO EN LO FISCAL

1.1 La dignidad humana

Antes de abordar el tema principal de la investigación es importante ahondar en el concepto de la dignidad humana, ya que juega el papel más importante en relación a la confrontación con las normas jurídicas fiscales y el principio de interés fiscal contenido en ellas. De manera introductoria se advierte que la dignidad humana ha tomado relevancia en los últimos siglos atendiendo a que representa ser un importante argumento para establecer límites al ejercicio del poder público.

La connotación jurídica de la dignidad humana es explicada por Antonio Pelé, quien sostiene que “el hombre es un fin en sí mismo y debe ser tratado como tal y no meramente como un medio. Esta nueva formulación de la dignidad se plasmará en el ámbito jurídico con la aparición de los derechos humanos. Desde ahora, la dignidad humana no sólo tiene un alcance vertical (la superioridad de los seres humanos sobre los animales) sino también un alcance horizontal (la igualdad de los seres humanos entre ellos sea cual sea el rango que cada uno pueda desempeñar en la sociedad)”³.

La importancia de la aparición de los derechos humanos estriba en el hecho de que potencializaron el concepto “dignidad” conjugándolo en las “personas”, a las cuales les otorgan una diversidad de derechos que protegen elementos de vital importancia para la subsistencia de los seres humanos. Incluso el filósofo Jürgen Habermas expone que la dignidad humana “en estricto sentido moral y legal está ligada a esta simetría de las relaciones. No es una propiedad que se posea por

³ Pelé, Antonio, “Una aproximación al concepto de dignidad humana”, *Revista Universitas*, http://universitas.idhbc.es/n01/01_03pele.pdf

naturaleza, (...) sino que más bien destaco aquella «inviolabilidad» que únicamente tiene algún significado en las relaciones interpersonales de reconocimiento recíproco, en el trato que las personas mantienen entre ellas”.⁴

De lo anterior se puede explicar que en el plano tanto vertical como horizontal de las relaciones humanas debe existir una inviolabilidad en las mismas, ya sea entre personas y de personas hacia el Estado, por ello es que se habla de límites al ejercicio del poder tanto público como privado, ya que la trasgresión a la dignidad también puede ser ocasionada por particulares. Para lograr tales limitaciones se hace necesario crear un sistema de normas lo más estructuradas en lo posible para crear aquellos frenos al ejercicio del poder, características que encajan muy bien en los derechos humanos.

1.2 El derecho humano

Con el objetivo de tener una visión clara sobre que son los derechos humanos, es necesario ahondar en las posturas de diversos autores, por ejemplo Pedro Nikken sostuvo que la noción de los mismos “corresponde con la afirmación de la dignidad de la persona frente al Estado. El poder público debe ejercerse al servicio del ser humano: no puede ser empleado ilícitamente para ofender atributos inherentes a la persona y debe ser vehículo para que ella pueda vivir en sociedad en condiciones cónsonas con la misma dignidad que le es consustancial”⁵, criterio que pondera la dignidad de las mujeres y hombres.

A su vez, Bidart Campos refiere que es una cuestión en donde “se aspira, noblemente, a realizar la dignidad y autonomía de la persona humana, para insertarla decorosamente en el marco de la convivencia social y del régimen político; “hay” derechos “humanos” porque el hombre –cada hombre y todo

⁴ Habermas, Jürgen, *El futuro de la naturaleza humana*, Barcelona España, Paidós, 2002, p. 50.

⁵ Castillo Salinas, Sara (varios coord.). *Serie estudios de derechos humanos*, Tomo I, San José Costa Rica, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1994, p. 15.

hombre- tiene una naturaleza en virtud de la cual “hay” exigencias que provienen del orbe del valor, a las que debe darse recepción en ese otro ámbito cultural de la vida humana, que es el mundo jurídico-político”⁶.

Por otro lado, Schwarz García opina que; “los derechos humanos se definen como inherentes al hombre, irrevocables, inalienables e irrenunciables. Por su propia definición, el concepto de derechos humanos es universal (para todos los seres humanos) e igualitario, así como incompatible con los sistemas basados en la superioridad de una casta, raza, pueblo, grupo o clase social y, por tanto, con los sistemas de clasificación y jerarquización de las personas”⁷.

Así mismo, reitera que estos derechos son una “expresión que pertenece a los ámbitos de la filosofía política y del derecho internacional, corresponden a aquellas garantías, facultades, libertades, instituciones o reivindicaciones relativas a bienes primarios o básicos que incluyen a todo ser humano por el sencillo hecho de su condición humana, para la garantía de una vida con dignidad”⁸.

Respecto a su origen, nos comenta que son “herederos de la noción de derechos naturales, son una idea de gran fuerza moral y con un respaldo creciente: la doctrina de los derechos humanos se extiende mas allá del derecho y conforma una base ética y moral mínima que debe fundamentar la regulación del orden geopolítico contemporáneo”⁹.

En este sentido Schwarz establece que éstos “han pasado desde una universalidad abstracta, propia del “iusnaturalismo”, hacia una particularidad

⁶ Bidart Campos, German J. *Teoría general de los derechos humanos*, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas-U.N.A.M. 1989. p. 15 y 16.

⁷ Schwarz García, Rodrigo. *Los derechos sociales como derechos humanos fundamentales, su imprescindibilidad y sus garantías*, México Distrito Federal, Porrúa, 2011. p. 18.

⁸ *Ídem*.

⁹ *Ídem*.

concreta, que corresponde a su positivización en los Estados, para finalizar en una universalidad concreta, adscrita a la positivización a nivel internacional”.¹⁰

Esa positivización de los derechos humanos (muy importante en la actualidad) obliga ahondar en la postura del jurista italiano Luigi Ferrajoli, quien sostiene que son; “derechos primarios de las personas y conciernen indistintamente a todos los seres humanos, como, por ejemplo (conforme a la Constitución italiana), el derecho a la vida y a la integridad de la persona, la libertad personal, la libertad de conciencia y de manifestación del pensamiento, el derecho a la salud y a la educación y las garantías penales y procesales”¹¹,

Establecido lo anterior, se tiene que son derechos que “dignifican”¹² al hombre, es decir, realzan su condición humana frente otros elementos circundantes a él como son el Estado, el Poder Público, la economía, las autoridades administrativas (entre ellas las fiscales), judiciales, ministeriales, entre otras.

Posen características muy específicas como son; a) universalidad; consistente en su concepción única y aplicación hacia todos los seres humanos de todo el mundo, b) inherentes; que somos tutelares de los mismos por el simple hecho de existir, c) irrevocables; que no se pueden suspender bajo ninguna circunstancia o motivo, d) inalienables; que no se pueden enajenar, estando excluidos del comercio, e) irrenunciables; que los hombres no pueden deshacerse de ellos aún en contra de su voluntad.

Asimismo nos permiten acceder a los bienes básicos para tener una vida con dignidad, tales como los alimentos. Se habla también que encuentran su

¹⁰ *Ibíd.* p. 19.

¹¹ Ferrajoli, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del mas débil*, Madrid España, Trotta 4ª ed. 2004. p. 40.

¹² Al respecto la Real Academia Española, define al vocablo “digno” como algo “correspondiente, proporcionado, al mérito y condición de una persona o cosa”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, Madrid España, Espasa, 21ª ed., t. I, 1992, p. 751.

fundamento en la noción de los derechos naturales, entendiéndose como aquellos que se adquieren de manera espontánea al momento de nacer (alimentos, protección jurídica, sano esparcimiento y desarrollo, etc.).

Respecto a su lazo que los une con el orden geopolítico contemporáneo, tal consideración es cada vez más evidente atendiendo a que las actuales democracias los incorporan en sus constituciones generales, transformándose en derechos fundamentales, es decir;

“todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del *status* de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendido por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicios de éstas”¹³.

La creación de mayor esfera de derechos fundamentales en las Constituciones, mismos que incorporan presupuestos jurídicos fundados en los derechos humanos se ha convertido en la nueva perspectiva constitucional del siglo XXI, trazando una democracia diferente y de mayor sentido humano-social. Realidad que puede entenderse de mejor forma a través de lo que Ferrajoli denomina “Democracia sustancial”, lo cual se “refiere al *qué* es lo que no puede decidirse o debe de ser decidido por cualquier mayoría, y que esta garantizado por las normas sustanciales que regulan la *sustancia* o el *significado* de las mismas decisiones, vinculándolas, so pena de invalidez, al respeto de los derechos fundamentales y de los demás principios axiológicos establecidos por aquélla”¹⁴.

¹³ Ferrajoli, Luigi. *op cit.*, nota 11, p. 37.

¹⁴ *Ibíd.* p. 23.

El jurista italiano ha desarrollado un avanzado modelo denominado “garantista”, el cual, procura que el Estado incorpore en los principales ordenamientos jurídicos los mecanismos idóneos y suficientes para hacer cumplir los derechos fundamentales, proyectando en lo posible un sistema jurídico más eficaz, en donde la norma jurídica sea cumplida y materializada por los órganos de Estado.

En este sentido, es factible deducir que los derechos humanos se han convertido en el eje fundamental que da dirección a las actuales democracias, atendiendo a la influencia que éstos hacen en la Constitución general, por lo consiguiente, es necesario analizar los diversos campos del derecho mexicano desde esta perspectiva a fin de determinar el alcance que los mismos tienen, siendo para el presente caso de estudio la materia fiscal, lo cual, tendrá su tratamiento mas adelante.

1.2 Principales antecedentes históricos internacionales de los derechos humanos

Es importante precisar cuales fueron los documentos jurídicos más importantes respecto a los derechos humanos, haciendo énfasis en el primero de ellos que es la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, de 1789, la cual en términos de Jellinek “constituye en fundamento eterno del orden político; como el presente mas precioso hecho por Francia a la humanidad” ¹⁵. Por otra parte Miguel Carbonell la considera como “la hora inaugural del Estado constitucional” ¹⁶.

Evidentemente si miramos hacia la historia de Francia, encontraremos que fue cuna de los derechos humanos, la racionalidad, la ciencia y la humanidad. El documento sin duda posee una influencia del pensamiento de su época, al respecto Groethuysen-Bernard reúne en su obra la filosofía de la revolución

¹⁵ Jellinek, George, *La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 2ª ed., 2003, p. 81.

¹⁶ Carbonell, Miguel, *Una historia de los derechos fundamentales*, México Distrito Federal, Porrúa, 2005, p. 65.

francesa, por ejemplo Descartes sostuvo que “basta con que, dentro de sus razonamientos, proceda según las leyes de sus propias luces a fin de que comprenda aquellas que regulan el universo y pueda reconstruirlo mediante el pensamiento”¹⁷, asimismo Montesquieu opinó que “en esa diversidad de leyes y costumbres, los hombres no se conducen únicamente por su fantasía. Se requiere que hay en dichas instituciones, costumbres y leyes, un sentido, un espíritu”¹⁸.

El mismo Rousseau dedujo que “el problema político consiste pues en encontrar una forma de gobierno que ponga la ley por encima de los hombres. Pues desde que la ley depende de los hombres, ya no hay sino esclavos y amos. El Estado mismo se disgrega y la peor de las leyes vale aún más que el mejor de los amos”¹⁹; algo que Locke resolvió al argumentar que el esclavismo “no se termina por un pacto cualquiera, sino por el único pacto de ponerse todos de acuerdo para entrar a formar una sola comunidad y un solo cuerpo político”²⁰, ello a través de “principios positivos, necesarios é incontestables, de que pudieran deducirse rectas y seguras consecuencias para el bien y mejora en la administración de los pueblos”²¹, algo que aterrizado al campo del Derecho Administrativo y Fiscal podría implicar que; “estableciendo la unidad nacional, se establecía igualmente la unidad administrativa, y proclamando los derechos del hombre y los principios de la razón que habían de ser realizados por las instituciones administrativas, zanjaba los fundamentos de la ciencia”²².

Se aprecia claramente el carácter humanista y científico de aquellos personajes que sentaron las bases del pensamiento revolucionario de la ilustración, el enciclopedismo y el inicio del Constitucionalismo, como aquel documento donde

¹⁷ Groethuysen, Bernard, *Filosofía de la revolución francesa*, México Distrito Federal, Fondo de la Cultura Económica, 1989, p. 11.

¹⁸ *Ibíd.* p. 52.

¹⁹ *Ibíd.* p. 146.

²⁰ Locke, John, *Ensayo sobre el gobierno civil*, Ciudad de México, Gernika, 1995, p 20.

²¹ *Ídem.*

²² *Ibíd.* p. 5.

convergen las aspiraciones mas altas de la sociedad (expectativas positivas y negativas en términos de Ferrajoli) en búsqueda de la mejora de las condiciones de vida, acabando con ello el pensamiento absolutista a través de la ciencia, eliminando toda forma de esclavitud y actos inhumanos, por mencionar algunos de los postulados mas importantes.

Éste documento dio inicio al largo camino por la lucha del respeto a los derechos humanos, pero no fue sino hasta la Declaración de 1948 cuando se hicieron mas presentes y obligatorios a todas aquellas naciones que participaron en la asamblea general de Naciones Unidas, en donde se dieron a conocer con el objetivo principal de lograr la paz mundial. El mundo (principalmente Europa) se encontraba conmovido por las guerras mundiales que mostraron la perversidad humana a gran escala, la persecución y matanza de judíos, el surgimiento de regímenes totalitarios como el Nazismo alemán, el Fascismo italiano, o bien el Franquismo español fueron claros ejemplos del ejercicio exorbitado del poder a costa de la trasgresión violenta e ilimitada de los derechos civiles.

En los referidos países quedaba claro que el nacionalismo fundamentalista hacía creer que el poder del Estado no tenía límites, de tal forma que las guerras, el desarrollo armamentista a gran escala y los discursos que exaltaban la lucha por la dominación creaban un ambiente de terror y miedo social, quedando minimizada toda posibilidad de lucha ciudadana en contra del poder político imperante.

Las secuelas de la dos guerras mundiales aún se han presentes, por ejemplo en Alemania la gente procura olvidar el oscuro pasado del Nazismo, pero por desgracia aún prevalecen grupos radicales denominados “neo-nazis” que intentan revivir la vieja ideología, otro caso se puede apreciar en aquellos hombres y mujeres que perdieron su familia y su patrimonio, cuyo dolor de haber presenciado el horror de una guerra es un recuerdo que llevará tiempo olvidar y sanar.

Naciones Unidas a través de su asamblea general procura la paz mundial, el orden y el respeto a los derechos humanos, éstos últimos fueron el discurso principal para poder establecer un equilibrio y armonía entre los países con diferencias político-ideológicas.

Terminar con el “monstruo” de la guerra es el objetivo principal, por tal motivo era urgente crear un documento jurídico que obligara a todas las naciones a respetar éstos derechos, dando vida a la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, con el “ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, a fin de que tanto los individuos como las instituciones, inspirándose constantemente en ella, promuevan, mediante la enseñanza y la educación, el respeto a estos derechos y libertades, y aseguren, por medidas progresivas de carácter nacional e internacional, su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto entre los pueblos de los Estados Miembros como entre los de los territorios colocados bajo su jurisdicción”.²³

En América los derechos humanos tuvieron un desarrollo especial, pues si bien la declaración de 1948 era de aplicación general, la asamblea general de la Organización de los Estados Americanos (por sus siglas “OEA”), el 22 de noviembre de 1969 en San José Costa Rica emitió la Convención Americana sobre Derechos Humanos (conocido también como “Pacto de San José”), la cual hacía un mayor detalle de los derechos humanos y su extensión a las naciones americanas.

Nuestro país a lo largo de su historia ha firmado una importante cantidad de instrumentos jurídicos internacionales, los antes mencionados nos permiten acceder a los derechos humanos de una manera plena, por tal motivo es necesario entender que independientemente de las consideraciones ideológicas,

²³ Extracto fiel traducido al castellano del último párrafo del preámbulo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948.

discursivas o críticas que bien pueden hacerse sobre el tema, estamos en presencia de una cuestión sustancialmente jurídica y por lo consiguiente, vinculatoria a todas las autoridades de Estado, y para poder entender tal dinámica es importante estudiar las implicaciones que por si mismas se presentan en el quehacer jurisdiccional, que en este caso se delimita en lo fiscal.

1.3.1 Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789

Se distinguen diversos principios e instituciones jurídicas del texto de la declaración que hoy son la base de las Constituciones democráticas, los cuales pueden ser resumidos de la siguiente manera:

I.- Igualdad ante la ley y la libertad; previstas en el artículo 1º que establece lo siguiente; “Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden estar fundadas en la utilidad común”.

II.- Derechos naturales e imprescriptibles del hombre; previstos en los artículos 2º y 4º de la Declaración, los cuales establecen respectivamente que; “El fin de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre.

Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”; y “La libertad consiste en poder hacer todo lo que no perjudica a otro. Así el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre no tiene otros límites que los que aseguren a los restantes miembros de la sociedad el goce de estos mismos derechos. Estos límites sólo pueden estar determinados por la Ley”.

III.- La soberanía; prevista en el artículo 3º de la Declaración, el cual establece que;”El principio de toda soberanía reside esencialmente en la Nación. Ningún cuerpo ni individuo pueden ejercer autoridad que no emane expresamente de ella”.

IV.- Acciones perjudiciales (delitos) para la sociedad; previstas en el artículo 5° de la Declaración, el cual establece que; “La Ley solo puede prohibir las acciones perjudiciales para la sociedad. Todo lo que no está prohibido por la Ley no puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer lo que aquélla no ordena”.

V.- El poder legislativo como el representante del pueblo en el proceso de creación de las leyes; previsto en el artículo 6° de la Declaración, el cual establece que; “La Ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a concurrir personalmente, o a través de sus de sus representantes, a su formación. Debe ser la misma para todos, ya proteja o ya castigue.

Al ser todos los ciudadanos iguales ante sus ojos, son por igual admisibles a todas las dignidades, plazas y empleos públicos, según su capacidad, y sin otra distinción que la de sus virtudes y talentos”.

VI.- Los procesos penales; previstos en el artículo 7° de la Declaración, el cual establece que; “Ningún hombre puede ser acusado, arrestado ni detenido más que en los casos determinados por la Ley, y según las formas prescritas por ella. Los que solicitan, expidan, ejercitan o hacen ejecutar órdenes arbitrarias deben ser castigados; pero todo ciudadano reclamado o aprehendido en virtud de la Ley debe obedecer al instante; si se resiste, se hace culpable”.

VII.- La aplicación de las penas y el principio de retroactividad de las normas jurídicas; previstos en el artículo 8° de la Declaración, el cual establece que; “La Ley no debe establecer más que penas estricta y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado más que en virtud de una establecida y promulgada con anterioridad al delito, y legalmente aplicada”.

VIII.- La presunción de inocencia; prevista en el artículo 9° de la Declaración, el cual establece que; “Al presumirse que todo hombre es inocente en tanto no haya

sido declarado culpable, si se estimara indispensable detenerle, todo rigor que no sea necesario para asegurarse de su persona debe ser severamente reprimido por la Ley”.

IX.- Libertad de creencias; prevista en el artículo 10º de la Declaración, el cual establece que; “Nadie debe ser inquietado por sus opiniones, incluso religiosas, con tal de que su manifestación no altere el orden público establecido por la Ley”.

X.- Libertad de prensa; prevista en el artículo 11º de la Declaración, el cual establece que; “La libre comunicación de los pensamientos y de las opiniones es uno de los derechos más preciosos del hombre; todo ciudadano puede, pues, hablar, escribir, imprimir libremente, sin perjuicio de responder por el abuso de esa libertad en los casos determinados por la Ley”.

XI.- Seguridad pública; prevista en el artículo 12º de la Declaración, el cual establece que; “La garantía de los Derechos del Hombre y del Ciudadano necesita de una fuerza pública; esta fuerza es, pues, instituida para el beneficio de todos, y no para utilidad de aquellos a quienes es confiada”.

XII.- Igualdad y equidad tributaria; prevista en el artículo 12º de la Declaración, el cual establece que; “Para mantener una fuerza pública, y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades”.

XIII.- Ingresos y gasto público; prevista en el artículo 14º de la Declaración, el cual establece que; “Todos los ciudadanos tienen derecho a constatar por ellos mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, vigilar su empleo, determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”.

XIV.- Transparencia y acceso a la información pública; prevista en el artículo 15° de la Declaración, el cual establece que; “La sociedad tiene derecho a pedir cuentas a todo agente público por su administración”.

XV.- Garantías jurídicas; prevista en el artículo 16° de la Declaración, el cual establece que; “Toda sociedad en la que la garantía de los derechos no esté asegurada, ni determinada la separación de poderes, no tiene constitución”.

XVI.- La expropiación como causa de utilidad pública; prevista en el artículo 17° de la Declaración, el cual establece que; “Al ser la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, a no ser que le exija evidentemente la necesidad pública, constatada legalmente, y con la condición de una indemnización justa y previa”.

1.3.2 Declaración universal de los derechos humanos de 1948

El documento incorpora mayores derechos e instituciones, resaltan la seguridad social, el acceso al juicio de amparo (para el caso del Derecho mexicano), el respeto a la privacidad de las personas, el trabajo y sus prestaciones, el desarrollo de la ciencia, las artes y las humanidades, por citar algunos. El ordenamiento jurídico quedaría descrito de la siguiente forma:

I.- Libertad, igualdad y dignidad; prevista en el artículo 1° de la Declaración; “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”.

II.- Libertad de pensamiento, ideología y no discriminación; prevista en el artículo 2° de la Declaración; “Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo,

idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.

Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía”.

III.- Derecho a la vida; prevista en el artículo 3º de la Declaración;” Todo individuo tiene derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona”.

IV.- Abolición de la esclavitud; prevista en el artículo 4º de la Declaración;”Nadie estará sometido a esclavitud ni a servidumbre, la esclavitud y la trata de esclavos están prohibidas en todas sus formas”.

V.- Prohibición de penas excesivas; prevista en el artículo 5º de la Declaración; “Nadie será sometido a torturas ni a penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes”.

VI.- Personalidad jurídica; prevista en el artículo 6º de la Declaración; ”Todo ser humano tiene derecho, en todas partes, al reconocimiento de su personalidad jurídica”.

VII.- Igualdad de mujeres y hombres; prevista en el artículo 7º de la Declaración; “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.

VIII.- Derecho al juicio de amparo; prevista en el artículo 8º de la Declaración; ”Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales

competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.

IX.- Prohibición de detenciones arbitrarias; prevista en el artículo 9º de la Declaración; “Nadie podrá ser arbitrariamente detenido, preso ni desterrado”.

X.- Garantía de audiencia; prevista en el artículo 10º de la Declaración; “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

XI.- Presunción de inocencia; prevista en el artículo 11º de la Declaración; “1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa. 2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito”.

XII.- Protección a la privacidad de las personas; prevista en el artículo 12º de la Declaración; “Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques”.

XIII.- Libertad de tránsito; prevista en el artículo 13º de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho a circular libremente y a elegir su residencia en el territorio de un Estado. 2. Toda persona tiene derecho a salir de cualquier país, incluso del propio, y a regresar a su país”.

XIV.- Asilo político; prevista en el artículo 14° de la Declaración; “1. En caso de persecución, toda persona tiene derecho a buscar asilo, y a disfrutar de él, en cualquier país. 2. Este derecho no podrá ser invocado contra una acción judicial realmente originada por delitos comunes o por actos opuestos a los propósitos y principios de las Naciones Unidas”.

XV.- Nacionalidad; prevista en el artículo 15° de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho a una nacionalidad. 2. A nadie se privará arbitrariamente de su nacionalidad ni del derecho a cambiar de nacionalidad”.

XVI.- Derecho a la familia; prevista en el artículo 16° de la Declaración; “1. Los hombres y las mujeres, a partir de la edad núbil, tienen derecho, sin restricción alguna por motivos de raza, nacionalidad o religión, a casarse y fundar una familia, y disfrutarán de iguales derechos en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del matrimonio. 2. Sólo mediante libre y pleno consentimiento de los futuros esposos podrá contraerse el matrimonio. 3. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado”.

XVII.- Derecho a la propiedad privada; prevista en el artículo 17° de la Declaración;”1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.

XVIII.- Creencias religiosas; prevista en el artículo 18° de la Declaración; “Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de cambiar de religión o de creencia, así como la libertad de manifestar su religión o su creencia, individual y colectivamente, tanto en público como en privado, por la enseñanza, la práctica, el culto y la observancia”.

XIX.- Libertad de opinión; prevista en el artículo 19º de la Declaración; “Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión”.

XX.- Libertad de asociación; prevista en el artículo 20º de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho a la libertad de reunión y de asociación pacíficas. 2. Nadie podrá ser obligado a pertenecer a una asociación”.

XXI.- Derecho del voto y elección popular; prevista en el artículo 21º de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho a participar en el gobierno de su país, directamente o por medio de representantes libremente escogidos. 2. Toda persona tiene el derecho de acceso, en condiciones de igualdad, a las funciones públicas de su país. 3. La voluntad del pueblo es la base de la autoridad del poder público; esta voluntad se expresará mediante elecciones auténticas que habrán de celebrarse periódicamente, por sufragio universal e igual y por voto secreto u otro procedimiento equivalente que garantice la libertad del voto”.

XXII.- Derecho a la seguridad social; prevista en el artículo 22º de la Declaración; “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”.

XXIII.- Derecho al trabajo; prevista en el artículo 23º de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo. 2. Toda persona tiene derecho, sin discriminación alguna, a igual salario por trabajo igual. 3. Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y

satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social. 4. Toda persona tiene derecho a fundar sindicatos y a sindicarse para la defensa de sus intereses.

XXIV.- Derecho al descanso y vacaciones; prevista en el artículo 24° de la Declaración; “Toda persona tiene derecho al descanso, al disfrute del tiempo libre, a una limitación razonable de la duración del trabajo y a vacaciones periódicas pagadas”.

XXV.- Derecho a alimentos y seguridad social; prevista en el artículo 25° de la Declaración; “1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad. 2. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales. Todos los niños, nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio, tienen derecho a igual protección social.

XXVI.- Derecho a la educación gratuita; prevista en el artículo 26° de la Declaración; 1. Toda persona tiene derecho a la educación. La educación debe ser gratuita, al menos en lo concerniente a la instrucción elemental y fundamental. La instrucción elemental será obligatoria. La instrucción técnica y profesional habrá de ser generalizada; el acceso a los estudios superiores será igual para todos, en función de los méritos respectivos. 2. La educación tendrá por objeto el pleno desarrollo de la personalidad humana y el fortalecimiento del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales; favorecerá la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos étnicos o religiosos, y promoverá el desarrollo de las actividades de las Naciones Unidas

para el mantenimiento de la paz. 3. Los padres tendrán derecho preferente a escoger el tipo de educación que habrá de darse a sus hijos.

XXVII.- Derecho a la cultura, ciencia y arte; prevista en el artículo 27° de la Declaración; "1. Toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten. 2. Toda persona tiene derecho a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora".

XXVIII.- Derecho a las garantías jurídicas; prevista en el artículo 28° de la Declaración; "Toda persona tiene derecho a que se establezca un orden social e internacional en el que los derechos y libertades proclamados en esta Declaración se hagan plenamente efectivos".

XXIX.- Deberes ciudadanos; prevista en el artículo 29° de la Declaración; "1. Toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que sólo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad. 2. En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general en una sociedad democrática. 3. Estos derechos y libertades no podrán, en ningún caso, ser ejercidos en oposición a los propósitos y principios de las Naciones Unidas".

XXX.- Interpretación a favor de las personas; prevista en el artículo 30° de la Declaración; "Nada en esta Declaración podrá interpretarse en el sentido de que confiere derecho alguno al Estado, a un grupo o a una persona, para emprender y desarrollar actividades o realizar actos tendientes a la supresión de cualquiera de los derechos y libertades proclamados en esta Declaración".

1.3.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969

Acercándonos geográfica y políticamente más a nuestro país, tenemos que éste instrumento jurídico posee todavía un mayor catálogo de derechos, pero incorpora también una parte adjetiva que explica a *grosso modo* los procedimientos y las instituciones competentes para su aplicación²⁴. Atendiendo la extensividad del documento, invitamos al lector se sirva consultar su versión completa en el apartado de anexos, con el número “UNO” del presente trabajo de investigación.

En resumen, ésta convención se divide en tres partes; la primera corresponde a los deberes de los estados y derechos protegidos; la segunda lo relativo a los derechos civiles y políticos; y la tercera a aquellas disposiciones generales y transitorias.

Sus principios y derechos quedarían explicados de la siguiente manera:

Convención Americana sobre Derechos Humanos San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969	
Artículo	Objeto normativo
1	Obligación de Respetar los Derechos.
2	Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno.
3	Derecho al Reconocimiento de la Personalidad Jurídica.
4	Derecho a la Vida.
5	Derecho a la Integridad Personal.
6	Prohibición de la Esclavitud y Servidumbre.
7	Derecho a la Libertad Personal.
8	Garantías Judiciales.

²⁴ Sin que ello excluya a las autoridades mexicanas a partir de la reforma constitucional del artículo 1º en materia de Derechos Humanos y Tratados Internacionales.

9	Principio de Legalidad y de Retroactividad.
10	Derecho a Indemnización.
11	Protección de la Honra y de la Dignidad.
12	Libertad de Conciencia y de Religión.
13	Libertad de Pensamiento y de Expresión.
14	Derecho de Rectificación o Respuesta.
15	Derecho de Reunión.
16	Libertad de Asociación.
17	Protección a la Familia.
18	Derecho al Nombre.
19	Derechos del Niño.
20	Derecho a la Nacionalidad.
21	Derecho a la Propiedad Privada.
22	Derecho de Circulación y de Residencia.
23	Derechos Políticos.
24	Igualdad ante la Ley.
25	Protección Judicial.
26	Desarrollo Progresivo.
27	Suspensión de Garantías.
28	Cláusula Federal.
29 al 31	Normas de Interpretación.
32	Correlación entre Deberes y Derechos.
33	DE LOS ORGANOS COMPETENTES ²⁵ .
34 al 51	LA COMISION INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, su organización, funciones, competencia y procedimiento.
52 al 69	LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, su

²⁵ En lo concerniente a los órganos competentes para conocer de los asuntos relacionados con el cumplimiento de los compromisos contraídos por los Estados Partes en la Convención, siendo éstas; la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, llamada en adelante la Comisión, y la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

	organización, funciones, competencia y procedimiento.
70 al 73	DISPOSICIONES COMUNES.
74 al 78	DISPOSICIONES GENERALES Y TRANSITORIAS; FIRMA, RATIFICACION, RESERVA, ENMIENDA, PROTOCOLO Y DENUNCIA.
79 al 82	DISPOSICIONES TRANSITORIAS: tanto de la Comisión como de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

La convención integra nuevas instituciones y figuras jurídicas como la suspensión de garantías, la cláusula federal, los derechos de los niños, la transformación de las disposiciones de derecho interno y la existencia de la Comisión como de la Corte Interamericana de Derechos Humanos como órganos para ventilar aquellos asuntos relativos al incumplimiento de la convención.

1.4 Los principios y su vinculación con los derechos humanos

1.4.1 El principio “*pro homine*”

Ésta figura como parte del texto de la reforma constitucional que venimos explicando, nos adentra al campo de interpretación de las normas jurídicas, pero con la característica de que tal acción se hará favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia, esto es, en su beneficio.

Karlos Castilla²⁶ opina que su aplicación conlleva “un sentido más amplio y con perspectiva de género, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de ésta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer limitaciones/restricciones al ejercicio de los derechos humanos”.

²⁶ Castilla, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Núm. 20, 2009, p. 67.

Como también si bien es en si una herramienta inexcusable de todo juzgador, también “puede manifestarse o ser aplicado por el resto de operadores jurídicos: ministerio público, policía, defensor público, abogado, etcétera. Sin lugar a duda, es un principio que debiera ser observado por el legislador a fin de no crear normas regresivas-limitantes de la protección y vigencia de los derechos humanos”.²⁷

A su vez, José Luis Caballero Ochoa²⁸ lo define como “el criterio indispensable de actuación hermenéutica ante la cláusula de interpretación conforme, y cuyo sentido es precisamente señalar la preferencia de aplicación ante los reenvíos que se realizan desde las normas sobre derechos a la CPEUM y a los tratados internacionales”.

Como también le atribuye dos objetivos fundamentales: “a) Definir el estándar de integración normativa, es decir, construir el contenido constitucionalmente declarado de los derechos (...) y b) Señalar la norma aplicable en caso de antinomias, y con independencia de su posición jerárquica; respetando el contenido mínimo esencial del derecho que debe restringirse si se trata de dos normas constitucionales”²⁹

El principio es en si una técnica de interpretación jurídica, que privilegia los derechos humanos y todas aquellas disposiciones normativas que beneficien a las personas, por ejemplo las garantías procesales.

Pero su ejecución no se limita al Derecho nacional, sino que hace necesaria la ponderación de normas jurídicas (incluidas también las internacionales) y que el objetivo lograr el mayor beneficio jurídico del individuo atendiendo a su forma de

²⁷ *Ídem.*

²⁸ Carbonel, Miguel. *op cit.*, nota 16, p. 130.

²⁹ *Ídem.*

operación que “establece ya mediante la integración de los elementos de una norma sobre derechos humanos proveniente de fuentes distintas que sean más protectores, o bien definiendo las aplicaciones preferentes de ciertas normas ante derechos que se encuentren en conflicto, con el límite de no lesionar el contenido esencial de aquel que se ve disminuido”³⁰

El derecho constitucional mexicano procura evolucionar y convertirse en un sistema de normas jurídicas efectivas y funcionales para dar las mejores soluciones a la realidad social que vivimos, para lograr que se cumpla el objetivo debe existir una actitud proactiva por parte de las autoridades estatales, como también una transformación de las judicaturas, quienes considero serán las primeras instituciones que aplicarán el principio “*pro homine*” y la amplia protección de los derechos humanos, en atención a su función natural de decidir y aplicar el Derecho, por consiguiente resulta importante estudiar las implicaciones de éste proceso a la luz de lo fiscal.

1.4.2 El papel de los derechos humanos en lo fiscal

Partiendo de una perspectiva general respecto del panorama actual del constitucionalismo mexicano, el tratamiento jurisdiccional de la defensa fiscal a través de los derechos humanos es en sí el tema central del presente trabajo. Poco se ha dicho al respecto de cuales son en sí los derechos humanos en materia fiscal, podemos decir que son todos aquellos que por su naturaleza y contenido hipotético nos brindan una protección ante los actos de las autoridades fiscales, por lo tanto es en sí una estrategia de impugnación y defensa que califica que dichos actos no sean contrarios a los derechos humanos.

El Estado para cumplir con sus funciones esenciales debe allegarse de los recursos económicos suficientes, por ello diseña una estrategia de recaudación

³⁰ *Ibíd.* p. 131.

efectiva, ponderando así el interés público de la contribución fiscal. Sin embargo existen factores económicos que impiden cumplir las metas establecidas, por ejemplo, el desempleo y el aumento de la economía informal refleja los efectos de una economía débil y vulnerable, por lo que ciertos ciudadanos se ven en la necesidad de actuar fuera del marco de la ley y así dejan de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Pagar impuestos nos beneficia a todos, el problema es que además de la falta de cultura y civismo fiscal, las autoridades se ven en la necesidad de crear estrategias de “emergencia” para recaudar lo mayormente posible, por ejemplo, la creación de nuevos impuestos, aumentar la tasa de los mismos, aumentar el importe de las multas por infracción a las disposiciones fiscales, aumentar la base gravable de productos y bienes, por mencionar algunos. De tal suerte que el tema se tornaría a veces un poco más económico que jurídico.

Lo importante debe ser siempre lo jurídico, y más ahora que tenemos frente a nosotros una estrategia de defensa a partir de los derechos humanos. Por tales motivos considero que los tribunales deberán de determinar las directrices y formas de aplicación de éstos, a partir de un método bien definido de interpretación de las normas jurídicas, y sobre todo a través de la ponderación de los intereses de la partes, por ejemplo el fisco defiende el interés público de recaudar y los ciudadanos defenderán sus derechos fundamentales y humanos, originándose la interrogante de ¿Cuál de los dos tiene más prioridad?. La respuesta se encuentra en el contenido y sentido de las resoluciones judiciales, lo importante es desentrañar como es que se resuelve en lo jurisdiccional lo referente a los derechos humanos en materia fiscal.

CAPÍTULO SEGUNDO

ÁMBITO JURÍDICO DE LOS DERECHOS HUMANOS EN MATERIA FISCAL Y SU VINCULACIÓN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DE NUESTRO PAÍS

En el presente capítulo se abordará el marco jurídico de la investigación, identificando los derechos humanos aplicables a los contribuyentes, los cuales han sido clasificados en cuatro grupos; individuales, patrimoniales, sociales y procesales, de modo que se hace una descripción del bien jurídico que protege cada grupo y de los derechos humanos en concreto contenidos en cada uno de ellos. Esto con la finalidad de ubicar en concreto cuales son los derechos humanos en materia fiscal.

Posteriormente se explica los principios constitucionales de las contribuciones en el orden jurídico mexicano, como son la generalidad, equidad, legalidad, gasto público, proporcionalidad y extrafiscalidad, con el fin de comprenderlos y relacionarlos con los derechos humanos de los contribuyentes, para lo cual se recurre principalmente al método explicativo.

Hecho lo anterior se explica en qué consiste la tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes a partir de la reforma al artículo 1o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de derechos humanos en junio de dos mil once, por lo que se describen los dos principales sistemas de control de la convencionalidad de los jueces mexicanos; el concentrado y el difuso.

Posteriormente se exponen los preceptos jurídicos contenidos en la legislación nacional que protegen los derechos humanos de los contribuyentes, en particular la Ley de Amparo y el papel que desempeña el Poder Judicial de la Federación conforme a ésta ley. De igual forma se citan algunas jurisprudencias que detallan como se debe realizar la tutela y protección de los derechos humanos de los particulares por parte de los tribunales.

2.1 Derechos humanos en materia fiscal

Un tema novedoso en el derecho público consiste en descubrir cuáles son los derechos humanos en materia fiscal, aun no existe todavía en nuestro país un ordenamiento jurídico que les de tal denominación, o bien, los enuncie como tal. En este sentido, a través de método explicativo es como se pueden identificar y relacionar con los principios constitucionales de las contribuciones, de tal modo que sea posible encontrar diferencias y coincidencias para observar cómo pueden o no operar en las relaciones jurídicas con los contribuyentes.

Para comenzar es oportuno comprender el contenido del artículo 2º, numeral 1, inciso a), y numeral 2, de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, efectuada el 23 de mayo de 1969, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de febrero de 1975, cuyo texto fiel es el siguiente:

“ARTICULO 2. Términos Empleados

1.- Para los efectos de la presente Convención.

a) Se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular;

(...)

2. Las disposiciones del párrafo 1 sobre los términos empleados en la presente Convención se entenderán sin perjuicio del empleo de esos términos o del sentido que se les pueda dar en el derecho interno de cualquier Estado”

Con base al citado precepto jurídico, se aprecia que un “tratado” es cualquier acuerdo internacional celebrado por escrito entre varios Estados, por lo que no debe existir limitaciones conceptuales al respecto, pues se infiere que se encuentran integrados cualquiera de sus especies (pacto, declaración, carta, protocolo facultativo, etc.), como también, en el numeral 2 el sentido de interpretación del derecho interno estatal no estará por encima de su entendimiento en el derecho internacional.

Consecuentemente, si se parte del hecho de que se han firmado una diversidad de acuerdos, convenios, tratados, declaraciones y demás instrumentos internacionales que contienen un amplio catálogo de derechos humanos, se deduce que éstos son vinculativos, ya sean como una parte integrante de nuestro sistema de normas jurídicas, o bien como un modelo que inspiró la elaboración de determinadas leyes, códigos, reglamentos, etc.

Por otra parte, se tienen como principales documentos internacionales en materia de derechos humanos los siguientes; “Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948”, el “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966”, el “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966”, y la “Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969”, cuyos contenidos normativos se muestran clasificados en derechos humanos; individuales, patrimoniales, sociales y procesales, los cuales se explican a continuación.

2.1.1 Individuales

La clasificación que se muestra, se hizo con la finalidad de agrupar todos los derechos que son inherentes a mujeres y hombres por su condición de seres humanos y deben procurarse frente a los actos de las autoridades, incluidas las fiscales, en este sentido, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 se contemplan los siguientes:

“Artículo 1º Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”

(...)

“Artículo 7º Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”

El primer artículo enuncia como derechos humanos la dignidad humana y la igualdad de derechos, por lo que se deduce que todo acto de autoridad fiscal debe respetar la dignidad de los contribuyentes, incluso se pensaría en el caso particular de las personas físicas que tributan poco por su capacidad económica.

Otro aspecto interesante a considerar es la igualdad como derecho que también se haya concatenado al contenido del artículo 7º, del cual se deduce que en lo fiscal pudiera encerrar la no distinción de entre los contribuyentes sujetos a un mismo régimen, al pago de un determinado impuesto, o bien, al acceso a los incentivos fiscales en las mismas oportunidades que los demás.

De la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969 (Pacto de San José) tenemos distintos artículos en donde se protege la vida, la integridad, la dignidad y la igualdad;

“Artículo 4. Derecho a la Vida

1. Toda persona tiene derecho a que se respete su vida. Este derecho estará protegido por la ley y, en general, a partir del momento de la concepción. Nadie puede ser privado de la vida arbitrariamente”

Aparentemente no existe una relación directa entre el concepto “vida” con las cuestiones fiscales. Sin embargo si se llegara a gravar con el Impuesto del Valor Agregado, (por sus siglas “IVA”) a los alimentos y medicinas esto por lógica impactaría la economía de las personas de pocos ingresos y se pensaría incluso que pondría en riesgo la salud de aquellas personas que no puedan acceder a los medicamentos necesarios por lo costosos que éstos pudieran ser

En este sentido, gravar con impuestos los productos básicos necesarios para la subsistencia de la vida de las personas puede, sin duda, elevar los ingresos del Estado, pero también atentar contra la vida de determinadas personas.

“Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad”

Los citados preceptos son fundamentales para el reconocimiento y aplicación de los derechos humanos en materia fiscal, ya que atienden el concepto “dignidad humana”, mismo que es muy amplio y permite formular una gran cantidad de argumentos para demostrar cuando los actos de las autoridades fiscales trascienden en perjuicio de la dignidad de los contribuyentes.

Otra noción de igual importancia lo es el “trato respetuoso”, y sin duda lo podemos identificar en los actos que realizan los notificadores, ejecutores y auditores del Servicio de Administración Tributaria, quienes deben tratar con el debido respeto a los ciudadanos cuando lleven a cabo una diligencia, por ejemplo la notificación de un requerimiento de pago, el embargo precautorio, la extracción de los bienes embargados, la solicitud de exhibición de los libros en los que obre la contabilidad de una empresa, entre otros.

Con base a la anterior se pueden identificar los derechos humanos aplicables en materia fiscal que protegen aspectos personales de los contribuyentes, por lo que esta primera clasificación es la más importante al encontrar en la misma el concepto “dignidad humana”, el cual constituye la esencia de éstos derechos.

A continuación se expondrán los que corresponden a lo patrimonial.

2.1.2 Patrimoniales

Sin soslayo a la teoría jurídica entorno a los derechos patrimoniales, de la lectura de los derechos humanos se aprecia que también protegen el patrimonio de las personas ante la necesidad de un patrimonio tal vez mínimo o esencial para su subsistencia y sano desarrollo, que le permita tener una vida digna para si mismo y su familia.

En virtud de lo anterior se identifican los siguientes derechos: *

Instrumento normativo	Precepto jurídico
Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948	<p>Artículo 17.</p> <p>1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.</p> <p>2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.</p>
Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969	<p>Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada</p> <p>1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.</p> <p>2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.</p> <p>(...)</p>

* Fuente: El diseño del cuadro mostrado es autoría propia con información de la instrumentos normativos mencionados.

Como se observa, el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, reconoce como un derecho humano de las personas la propiedad individual y colectiva sin establecer mínimos o máximos, es un precepto muy genérico, pero también estipula la prohibición de ser despojado de la misma de forma arbitraria.

En lo fiscal tenemos el ejemplo del embargo precautorio practicado dentro del procedimiento administrativo de ejecución, en el cual existe una privación de los bienes propiedad de los contribuyentes que tienen frente a si un crédito fiscal. La razón del embargo obedece al hecho de garantizar el interés fiscal, por lo que si bien el particular tiene a su alcance distintos medios de defensa contra éstos actos, debe exhibir la garantía correspondiente sin excepción.

En el caso del artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969, ya se hacen algunas excepciones, en especial el “interés social”, que en lo fiscal se equipara al “interés fiscal” porque a la sociedad le interesa el pago oportuno de las contribuciones a fin de que se tengan los recursos económicos suficientes para sufragar las funciones del Estado.

El problema se origina cuando las autoridades fiscales cometen irregularidades tanto procedimentales o de fondo al momento de realizar el cobro coactivo de los créditos, pues al existir la presunción de legalidad de los actos administrativos los particulares solo pueden controvertir ésta posición a través de un medio de defensa, en el cual deberán garantizar el crédito en cualquiera de sus formas, mismas que representan un gasto a costa de los contribuyentes además del tiempo que dura el trámite de impugnación respectivo.

Y si al final existe una resolución favorable al particular, es claro deducir que hubo una privación arbitraria de los bienes de éste, y por tanto, una violación a sus derechos humanos.

Por otra parte existen una gran cantidad de contribuyentes que desafortunadamente desconocen los trámites que deben hacer según su régimen fiscal. Aquí mucho ha ayudado las Administraciones Locales de Servicios al Contribuyente del SAT, como también los sistemas de declaración por Internet, entre otras formas, pero aún así sigue existiendo desconocimiento de los procedimientos lo cual deviene en la imposición de multas y sanciones.

Lo anterior muestra la complejidad del tema, y si se considera a aquellos contribuyentes que al inicio eran solventes pero que por cuestiones económicas sus actividades comerciales se vieron perjudicadas hasta perder gran parte de su patrimonio y posteriormente tienen que enfrentar sus obligaciones fiscales, esto lo hace todavía más difícil.

Con base en lo anterior es como se puede explicar cómo puede originarse una colisión entre un derecho humano que protege el patrimonio contra una disposición jurídica de naturaleza fiscal que permite la privación del patrimonio de las personas a través de un embargo por causa de interés social-fiscal.

2.1.3 Sociales

En esta clasificación se muestran todos aquellos derechos que por sí mismos tienen una repercusión social, esto es, protegen a las clases vulnerables, promueven el desarrollo, garantizan el acceso a los bienes básicos y necesarios para la subsistencia de las personas, procuran el acceso a los servicios de salud y educación, etc.

De la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, tenemos a los siguientes

“Artículo 22.- Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”

“Artículo 25.

1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”

En el caso del artículo 22 se tiene la obligación del Estado de garantizar a las personas un sistema de seguridad social, el cual, deberá crearse a partir de una utilización de recursos públicos, mismos que en gran parte provienen de la recaudación de impuestos, esto con el fin de satisfacer el cúmulo de derechos necesarios para la dignidad y el desarrollo de los individuos. En este sentido, la

política fiscal debe estar orientada a administrar los recursos económicos suficientes para el mantenimiento de la seguridad social.

El artículo 25, numeral 1, reconoce el derecho de tener un nivel de vida adecuado incluyendo a la familia, por otra parte enuncia determinados bienes y servicios que deben ser asegurados por el Estado, como son; la salud y asistencia médica, la alimentación, el vestido, la vivienda y demás servicios sociales necesarios.

En este sentido las iniciativas de reformas a las disposiciones fiscales deben estar orientadas a la protección de los mismos, siendo deseable no gravarlos con algún tipo de impuesto, o afectarlos con un acto de las autoridades fiscales.

Por último se tiene al artículo 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969, que establece lo siguiente:

“Artículo 26. Desarrollo Progresivo

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”

El desarrollo progresivo es muy amplio ya que incluye distintos rubros como son; el económico, social, educativo, científico y cultural, respecto de los cuales, nuestro país tiene el compromiso de adoptar las providencias necesarias para lograr la plena efectividad del catálogo de los derechos humanos establecidos en los instrumentos internacionales, ya sea a través de disposiciones normativas o cualquier otro medio apropiado, siendo uno de éstos el jurisdiccional a través de la pena justiciabilidad de éstos.

Por lo que retomando los ejemplos de los casos en donde se suscita una colisión de derechos entre un ordenamiento jurídico de carácter nacional con otro de

índole internacional, el juez debe apelar al principio del desarrollo progresivo y deberá determinar según el caso particular la efectividad en su aplicación conforme a los instrumentos internacionales, caso concreto de los derechos humanos que se exponen.

2.1.4 Procesales

En la mayoría de los ordenamientos jurídicos internacionales se puede encontrar una diversidad de derechos humanos de tipo procesal que procuran el deber de las autoridades de respetar formalidades procesales mínimas a favor de las personas. Además que en éstos derechos no son exclusivos de determinadas materias, sino que también son susceptibles de aplicarse en lo fiscal. En este sentido se tiene como principal el establecido en el artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969:

“Artículo 8º Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”

Ahora por cuanto se refiere a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, tales derechos humanos si son vinculantes en lo fiscal, por ejemplo en aquellos procedimientos administrativos del fisco existe el derecho de las personas para ser escuchadas “con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier (...) determinación de sus derechos y obligaciones de orden (...), fiscal “.

En este sentido, el referido precepto jurídico supone lo siguiente:

I.- El derecho humano a una garantía de audiencia en un plazo razonable.

II.- El derecho humano de una actuación competente, independiente e imparcial por parte de un juez o tribunal.

III.- El derecho humano de una correcta determinación de derechos y obligaciones de carácter fiscal.

Los dos primeros obedecen a cuestiones adjetivas y el último a sustantivas, el primero y el tercero debe hacerse extensivo a las autoridades fiscales, el segundo puede considerarse como un deber inexcusable tanto de las autoridades hacendarias como de los órganos jurisdiccionales que conozcan de aquellos medios de defensa de los contribuyentes.

Continuando se tiene a los derechos que son inherentes al deber de los Estados de crear disposiciones internas de Derecho en protección de los derechos humanos, propiamente una armonización de ordenamientos jurídicos, se enuncian los siguientes:

“Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”

La eficacia de las normas jurídicas anteriormente expuestas (incluyendo también las individuales, patrimoniales y sociales) es una cuestión que depende en gran medida de trabajo legislativo de los Estados para que exista una concordancia entre los sistemas jurídicos, permitiendo a las personas poder acceder a estos derechos. Aquí valdría la pena investigar que el nivel de armonía entre el derecho nacional y el internacional.

Reforzando a lo anterior, el artículo 28 de la Convención en estudio prescribe lo siguiente:

“Artículo 28. Cláusula Federal

1. Cuando se trate de un Estado parte constituido como Estado Federal, el gobierno nacional de dicho Estado parte cumplirá todas las disposiciones de la presente Convención relacionadas con las materias sobre las que ejerce jurisdicción legislativa y judicial.

2. Con respecto a las disposiciones relativas a las materias que corresponden a la jurisdicción de las entidades componentes de la federación, el gobierno nacional debe tomar de inmediato las medidas pertinentes, conforme a su constitución y sus leyes, a fin de que las autoridades competentes de dichas entidades puedan adoptar las disposiciones del caso para el cumplimiento de esta Convención.

3. Cuando dos o más Estados Partes acuerden integrar entre sí una federación u otra clase de asociación, cuidarán de que el pacto comunitario correspondiente contenga las disposiciones necesarias para que continúen haciéndose efectivas en el nuevo Estado así organizado, las normas de la presente Convención”

Si bien la armonización de los sistemas jurídicos es un medio eficaz para el acceso a los derechos humanos, se tiene otra vía que es la interpretación de las normas jurídicas, en donde se privilegia a los derechos establecidos en los instrumentos internacionales tal y como lo establece el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969:

“Artículo 29. Normas de Interpretación

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

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

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

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

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

Y es aquí donde se origina uno de los principales obstáculos para la eficacia de los derechos establecidos en los instrumentos internacionales.

Para ejemplificar lo anterior, tenemos el reciente y tal vez el más importante caso donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los derechos (incluidos los humanos) consagrados en los tratados internacionales serán restringidos si éstos son contrarios a lo estipulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual contradice lo establecido por el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969, mismo que establece que:

“ARTICULO 27. El derecho interno y la observancia de los tratados

Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4d6”

El texto de la convención es muy claro, incluso presupone una supremacía del derecho internacional por encima del interno, integrándose con ello una gama de derechos respecto de los cuales deben crearse mecanismos para garantizar el acceso a los mismos.

Pero de regreso al ejemplo, es adecuado citar y estudiar de manera general los argumentos que sustentan este nuevo criterio de nuestro máximo tribunal, los cuales han quedado documentados en la siguiente nota periodística: ³¹

- En manos de jueces, analizar cada caso y buscar la decisión más favorable para las personas
La Constitución prevalecerá sobre tratados internacionales en derechos humanos: SCJN
- Quedan a salvo figuras como el arraigo, que en otros países es considerada ilegítima

³¹ Nota periodística consultada el 28 de septiembre de 2013 en el sitio: <http://www.jornada.unam.mx/2013/09/04/politica/012n1pol>

Jesús Aranda
Periódico La Jornada
Miércoles 4 de septiembre de 2013, p. 12

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió ayer restringir la aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos, suscritos por México, cuando sean contrarios a lo estipulado en la Constitución.

Con el voto en contra de José Ramón Cossío, el máximo tribunal elevó a rango constitucional los derechos humanos previstos en tratados internacionales y dejó en manos de los jueces ponderar caso por caso para resolver qué derechos deben prevalecer entre los previstos en la Constitución y los contenidos en los tratados internacionales, buscando siempre que su decisión sea la más favorable a la persona.

Con esta decisión, explicaron fuentes judiciales, si bien los jueces estarán en condiciones de ponderar la aplicación de tratados internacionales de derechos humanos, deberán tomar en cuenta el criterio mayoritario de los ministros, en el sentido de que ante la colisión de derechos debe prevalecer la Constitución.

De esta manera, quedaron a salvo figuras como el arraigo, la cual es constitucional, pero a nivel internacional es considerada ilegítima.

Olga Sánchez Cordero coincidió con el ministro presidente Juan N. Silva Meza en que los derechos constitucionales no son absolutos, así como las restricciones, que son ponderables. Ello permitirá a los jueces analizar, caso por caso, cualquier limitación a los derechos humanos a la luz de análisis de ponderación, razonabilidad y proporcionalidad en los que se tome muy en serio el principio pro persona.

En una sesión intensa la Corte aprobó además la tesis (seis a cinco) que señala: la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) es vinculante para los jueces mexicanos, siempre que sea más favorable a la persona.

Sin embargo, el ministro Arturo Zaldívar explicó que dicha vinculación no tiene que ver con el sentido tradicional de que es obligatoria para los juzgadores, sino simple y sencillamente entenderla en un concepto interamericano, como un diálogo entre Cortes.

José Ramón Cossío votó contra las restricciones avaladas por la mayoría, al considerar que el llamado principio pro persona –que supone que los jueces busquen ante todo aplicar la jurisprudencia que favorezca más al individuo– “ya no es tan universal; el principio pro persona prevalecerá en aquellos casos en los que la Constitución lo haya determinado”.

Subrayó que desde su punto de vista, el fallo sí representa un retroceso, porque el pleno abandonó criterios adoptados en resoluciones anteriores sobre la ampliación de derechos.

Después de cinco sesiones en los que analizaron la contradicción de tesis entre tribunales sobre la jerarquía de los tratados internacionales, los ministros aprobaron por mayoría el hecho de que prevalece ante todo la jerarquía constitucional.

Pero, fue tal la diferencia de criterios y posiciones, que al votar los 10 advirtieron que agregarían un voto concurrente, es decir, salvedades y comentarios al engrose final de la sentencia, para deslindarse de malas interpretaciones sobre los alcances de la sentencia.

En un primer plano se tiene que la Suprema Corte está ubicando a los derechos contenidos en la Constitución por encima de los establecidos en los instrumentos internacionales, posteriormente que los segundos se aplicarán siempre y cuando estén en concordancia con los primeros, lo cual es regresivo porque la reforma de junio del 2011 al artículo primero de la Carta Magna se justificó en ampliar los derechos de las personas, mas no restringirlos como ahora se está haciendo.

Continuando se tiene una clara contradicción al establecer que los jueces federales y locales estudiaran los casos concretos ponderando los derechos de la parte afectada, determinando cuales deben prevalecer, esto es, ya sean los de carácter internacional o los de la Constitución, pero posteriormente se les exhorta a aplicar el criterio de los Ministros, por lo tanto la conclusión es que será lo que dicte la Constitución y no otro ordenamiento, circunstancia que limita bastante el acceso del catálogo de derechos de las personas.

Considero que se está defendiendo de manera errónea el concepto de “Supremacía Constitucional”, ya que antes de éste nuevo criterio los derechos establecidos en instrumentos internacionales solo complementaban a la propia Constitución, mas no la suprimían o la dejaban en un segundo plano, pues finalmente la obligación de acatar en control difuso de convencionalidad era y seguirá siendo una decisión propia de las autoridades.

No se comparte en lo absoluto la decisión tomada por nuestro máximo tribunal, ya que existen medios inteligentes para que exista una concordancia de ordenamientos normativos, además es importante observar que la colisión de derechos no es un fenómeno jurídico nuevo, si no que siempre ha existido como consecuencia de aquellas lagunas y antinomias de las normas jurídicas.

Incluso que se presenta frecuentemente en la propia Constitución general, a consecuencia, de entre otras razones, de las constantes reformas impulsadas por las élites políticas de nuestro país.

Por acontecimientos como éste, también se justifica de manera adicional la presente investigación, con el fin de luchar por el acceso y justiciabilidad de los derechos humanos, en especial aquellos aplicables en el ámbito fiscal, respecto de los cuales se ha hablado muy poco, pero que pese a todos estos fenómenos jurídicos, han quedado identificados y clasificados en cuatro grupos; “individuales”, “patrimoniales”, “sociales” y “procesales”. A continuación se explicará jurídicamente los principios constitucionales de las contribuciones y su vinculación con los derechos humanos.

2.2 Principios constitucionales de las contribuciones y su relación con los derechos humanos

En nuestro sistema jurídico la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos juega un papel muy importante al momento de determinar los derechos y deberes de los contribuyentes, toda vez que partiendo del principio de legalidad de las autoridades en el sentido de que solo pueden hacer lo que la ley les faculta.

Lo anterior hace necesario analizar siempre la actuación de los entes públicos, en especial, las autoridades fiscales, para corroborar que sus actos estén apegados a lo establecido en el orden jurídico, y en especial la Constitución Política federal.

Los principios constitucionales pueden entenderse como las directrices en las que operan las contribuciones, una especie de postulados generales que deben cumplirse sin excepción, ya que en caso contrario implicaría la inconstitucionalidad de las mismas, teniendo como principios los siguientes; generalidad, equidad, legalidad, gasto público, proporcionalidad y extrafiscalidad.

2.2.1 Generalidad

Establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se tiene que “Son obligaciones de los **mexicanos: IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

En este sentido, el supuesto normativo “mexicanos” integra éste principio, de tal modo que la generalidad se basa en el deber de “todos” y no solo unos cuantos a pagar las contribuciones correspondientes, pues el cumplimiento de este fin, permite entre otras cosas el sostenimiento de nuestras instituciones y por ende nuestro sistema político democrático.

Así mismo, cada impuesto posee una norma jurídica que especifica los destinatarios del mismo, por ejemplo, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que “Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta”, posteriormente se detalla que serán;

“I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;”

“II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente;”

y

“III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

En este caso la generalidad es observable en dos aspectos; Primeramente se tiene a todas las personas “físicas” y “morales” residentes en nuestro país que deberán cubrir el pago de éste impuesto en relación a sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan;

Y posteriormente se incluye a los residentes en el extranjero cuyos ingresos provengan de un establecimiento permanente en nuestro país, o bien de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En virtud de lo anterior, la generalidad tributaria puede entenderse como el conjunto de todos los sujetos y/o personas que están incluidos en la hipótesis normativa del pago de un determinado impuesto, por lo que imperativo constitucional; “Son obligaciones de los mexicanos” hace necesaria una generalización (y no una exclusión) en el rango de ejecución de las normas fiscales, lo que en la Teoría del Derecho constituye propiamente el campo de aplicación “personal” de las normas.

Como bien es conocido, una de las características de las normas jurídicas es la “generalidad”, por lo que al estar inmersos en el mundo normativo del Derecho, se hace necesario convertir esta cualidad a un principio constitucional, a través de un proceso de positivización claramente establecido en la fracción IV del artículo 31, y con ello impulsar la actividad recaudatoria del Estado para cumplir con sus fines y tareas públicas.

2.2.2 Equidad

También previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece que “Son obligaciones de los mexicanos: (...) **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito

Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera** proporcional y **equitativa** que dispongan las leyes”.

Al respecto la equidad implica una pluralidad de situaciones concretas de los contribuyentes, por ejemplo el Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo establece una distinción subjetiva y objetiva, la primera “versa sobre las personas, por cuyas diferencias patrimoniales se determinan, en materia tributaria, los regímenes a que se encuentra sujeta cada persona para la dinámica tributaria que desarrollará a futuro. Este criterio de equidad puede ser tomado con base en la actividad de los contribuyentes (como es el estilo legislativo mexicano) o con base en las condiciones civiles de las personas (como es el estilo legislativo de los Estados Unidos de América)”.³²

Si bien la equidad es un concepto difícil de explicar, lo cierto es que implica el acceso a las mismas oportunidades, derechos, concesiones, libertades, etc. de entre un determinado grupo de personas o sector social. En lo fiscal opera de una forma particular, ya que tal y como lo expone el Dr. Carlos Burgoa, en el sistema tributario la equidad subjetiva toma en cuenta las características de los contribuyentes, clasificándolos en distintos regímenes y dándoles un trato especial con base a sus diferencias patrimoniales.

Continuando, el autor explica que la equidad objetiva “se refiere al objeto imponible, es decir, a la materia de tributación o al bien patrimonial sujeto de gravamen”³³. En este tópico se hace una especificación de los productos que poseen un gravamen y los que no como el caso de los alimentos y las medicinas. Lo cierto es que tanto lo subjetivo y lo objetivo son mecanismos para ubicar las características de las personas y de los objetos, y partir de éstas para integrarlos en un espacio normativo determinado.

³² Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios entre la legalidad y el conocimiento*, México, Dofiscal, 2012, p. 100.

³³ *Ibid.* p. 103.

2.2.3 Legalidad

De igual forma éste principio se encuentra estipulado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; “Son obligaciones de los mexicanos: (...) **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes**”.

La legalidad fiscal se entiende bajo la premisa de que no puede haber tributo sin que previamente exista una norma jurídica que le dé origen, una idea muy relacionada al hecho de que las autoridades solo pueden hacer lo que las leyes les faculta, ambos pronunciamientos soportan la legalidad tanto de la existencia de las contribuciones como los actos de las autoridades fiscales.

Tal principio es por costumbre el más analizado por los órganos jurisdiccionales, por ejemplo al impugnarse un requerimiento de pago se estudian distintos aspectos del documento, como son la competencia de la autoridad emisora, la correcta y debida fundamentación, el cálculo del crédito fiscal, los motivos que dieron origen a la determinación del crédito, entre otros elementos, y en caso de incumplirse alguno de éstos se ocasiona la nulidad del acto por trasgredir el principio en estudio.

Otra connotación de la legalidad la encontramos en el primer párrafo del **artículo 16** de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”, por lo que la legalidad no solo es una cuestión estrictamente de las contribuciones, sino que atañe también a los actos de molestia de las autoridades fiscales.

2.2.4 Gasto Público

Contemplado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se tiene que; “Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El gasto público obedece a la necesidad de cubrir la totalidad de actividades que el Estado desarrolla y que para cumplirlas debe allegarse de los recursos económicos suficientes para sufragar los costos y es posible observarlo con detalle en el presupuesto de egresos que se aprueba cada año, en donde se hace una clasificación de todos los rubros en los que se utilizará.

Algo importante de éste principio es lo referente al compromiso social de pagar los impuestos, ya que si todos cumplimos con los deberes fiscales esto repercutirá en nuestro propio beneficio ya sea en obras públicas, mejores servicios de salud, educación, transporte, etc. Es sin duda una cuestión de civismo, tal vez el Estado debería impulsar un poco más los medios para convencer a los ciudadanos de ésta importante acción en beneficio de todos.

2.2.5 Proporcionalidad

Contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se tiene que; “Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la **manera proporcional** y equitativa que dispongan las leyes”.

La proporcionalidad conlleva a analizar las capacidades contributivas de las personas, de modo que quien más ingresos tenga mayor será el porcentaje o la

tasa aplicable, y viceversa quien menos ingresos obtenga menos será el porcentaje.

El problema es cuando se utiliza a la capacidad económica como un patrón para determinar la capacidad contributiva, ya que el primer concepto se encuentra dentro de la ciencia económica y dista mucho del campo del derecho, toda vez que si bien por capacidad jurídica se entiende como una aptitud de ser sujeto de derechos y obligaciones (incluidos sus tipos de “goce” y “ejercicio”), la capacidad económica es una cuestión que depende tanto del poder para generar riqueza, adquirir bienes y servicios, entre otras cuestiones, pero que es inestable y poco confiable.

Otra realidad es que la economía ha influido demasiado en la estructura de nuestra política fiscal, porque al incidir en el patrimonio de los contribuyentes éstos contribuyen en ocasiones más y en otras menos, sin que obre de por medio su voluntad, razón por la cual ante un escenario de crisis o recesión económica, se impacta la recaudación efectiva, obligando a las autoridades fiscales a diseñar nuevas vías para obtener ingresos.

2.2.6 Extrafiscalidad

El principio de extrafiscalidad no se encuentra establecido en un artículo específico, sino que obedece a una acción propia del Estado para “alentar o desalentar alguna práctica o actividad de la dinámica social que se considera benéfica o dañina para la satisfacción de los derechos sociales o para hacer respetar los derechos individuales, lo que en sí mismo es la razón ético-política.

Si las condiciones del momento económicamente no permiten la obtención de los recursos suficientes para satisfacer los derechos sociales, estamos ante la

necesidad de una medida desalentadora a fin de incrementar la obtención de recursos”³⁴.

En la definición antes citada encontramos el fundamento de la extrafiscalidad, como el ejercicio de acciones para alentar o desalentar una práctica social que es benéfica o dañina para la sociedad, así como para satisfacer los derechos sociales o cumplir derechos individuales.

Asimismo el Dr. Burgo señala que “por el contrario, si las condiciones del momento afectan el buen desempeño de los derechos individuales por altos costos o elementos externos a ellos mismos, estamos ante la necesidad de una medida alentadora a fin de evitar un obstáculo para los gobernados”³⁵.

Nótese que el principio en estudio es muy importante ya que puede tomarse como una medida emergente y no necesariamente un requisito esencial para la creación de los impuestos.

Así mismo se encuentra estrechamente ligado a la dinámica económica, esto es, si los precios de los bienes y servicios básicos incrementan se hace necesario implementar medidas fiscales alentadoras para las personas a efecto de que puedan acceder a ellos, por el contrario si existen necesidades urgentes que impactan en tareas sociales, el Estado debe implementar los medios suficientes para allegarse de los recursos necesarios a costa de un sacrificio por parte de los contribuyentes.

³⁴ *Ibid.* p. 168.

³⁵ *Ídem.*

2.3 La tutela judicial de los derechos humanos en materia fiscal

A partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos y tratados internacionales, nuestra constitución reforzó su control de convencionalidad, el cual en la descripción de Juana Ibáñez ³⁶, ésta figura jurídica surgió en el año 2006, en donde “al resolverse el caso *Almonacid Arellano y otros* respecto del Estado de Chile, el Tribunal declaró que el Poder Judicial chileno aplicó una norma que tuvo como efecto el cese de las investigaciones y el archivo del expediente de la ejecución extrajudicial del señor Almonacid Arellano, dejando en la impunidad a los responsables.”

“En dicha oportunidad, la Corte Interamericana consideró el supuesto en el cual “el [Poder] Legislativo falla en su tarea de suprimir y/o no adoptar leyes contrarias a la Convención Americana”, frente a lo cual “el [Poder] Judicial permanece vinculado al deber de garantía establecido en el artículo 1.1 de la misma y, consecuentemente, debe abstenerse de aplicar cualquier normativa contraria a ella”.

En efecto, el artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece que los “*Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social*”,

³⁶ Ibáñez Rivas, Juana María, “*Control de convencionalidad: precisiones para su aplicación desde la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*”, artículo publicado en la dirección electrónica;
<http://www.anuariodch.uchile.cl/index.php/ADH/article/viewFile/20555/21725>

Siendo inevitable la inaplicación de la hipótesis normativa, por lo que existe la inexcusable obligación de todos los Estados partes de la convención a aplicar los derechos consagrados en la misma, y por consiguiente, dar vida al control de convencionalidad de la Constitución General, pues el mismo permite a los ciudadanos el acceso y cumplimiento a los derechos humanos por encima del contenido de las legislaciones secundarias.

2.3.1 La reforma de junio de 2011 al artículo 1º de la CPEUM

El diez de junio de 2011 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma al artículo primero constitucional en materia de derechos humanos y tratados internacionales, cuyo texto final quedó establecido de la siguiente forma:

Título Primero
Capítulo I
De los Derechos Humanos y sus Garantías

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

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Evidentemente hubo importante transición hacia una mejor aplicación y respeto a los derechos humanos, sentando así las bases para la transformación de las instituciones administrativas, políticas y jurisdiccionales.

Actualmente podemos decir que éste es el tema fundamental del constitucionalismo, ya que se garantiza el pleno acceso a los derechos humanos

consagrados en todos y cada uno de los instrumentos jurídicos internacionales en los que México formo parte.

El contenido de la reforma es muy claro, por una parte se precisa que la interpretación de los mismos se hará de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia respectiva, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, hipótesis constitucional que ha sido definida como el principio “*pro homine*”.

En este sentido, aquella persona que se encuentren en territorio mexicano es beneficiaria del mismo, y bajo ninguna circunstancia tratándose de cualquier materia, no se podrán hacer interpretaciones que perjudiquen su esfera jurídica.

Por otra parte se hace obligatorio la promoción, respeto, protección y garantizar los derechos humanos por parte de todas y cada una de las autoridades en nuestro país, incluidas las municipales, estatales, federales y del Distrito Federal, como también la de los tres poderes; ejecutivo, legislativo y judicial.

Sin duda alguna, México pretende transitar a una vida institucional más democrática, porque lograrlo implica un cambio esencial en la articulación y actuación del Estado.

El reto en palabras de Miguel Carbonell, será en “esperar al desarrollo que le puedan dar los operadores jurídicos (legisladores y jueces, principalmente), para estar en capacidad de medir su éxito, pero de entrada parece suministrar una buena plataforma de renovación normativa para nuestro país”³⁷.

³⁷ Carbonel, Miguel (varios coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma*, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas- U.N.A.M., 2011, p. 102.

En efecto, la judicatura es pieza clave en el devenir de la reforma, ya que sus funciones de “decidir el derecho” implican la observancia absoluta de los derechos humanos.

Estudiar la aplicación de la reforma nos llevaría no solo ahondar en la actuación de todas las autoridades en nuestro país, sino también en el establecimiento de un criterio único de la concepción de los derechos humanos, ya que considero que aquellas personas que integran las instituciones en general aún no cuentan con una plena formación en la materia, por ejemplo la judicatura federal ha desplegado una intensa capacitación a sus juzgadores a fin de proveerles de herramientas y criterios al momento de emitir sus resoluciones.

Otro caso lo vemos en aquellas autoridades policíacas del orden municipal que no conocen el texto de las declaraciones de los derechos humanos, o los casos de agentes ministeriales que siguen obteniendo información en la etapa de investigación por medio de la tortura y la amenaza hacia las personas. Podríamos detallar mucho al respecto, pero a fin de delimitar, nos avocaremos al ámbito fiscal desde la impartición de justicia por parte de los tribunales competentes a nivel federal.

2.3.2 El control concentrado

Para Ferrer Mac-Gregor ³⁸, éste tipo de control “obedece a las facultades inherentes de la Corte interamericana al resolver los casos contenciosos sometidos a su consideración, en cuanto guardián e intérprete final de la Convención americana. es en realidad un control “concentrado” de convencionalidad, al encomendarse a dicho órgano jurisdiccional la facultad exclusiva de “garantizar al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados” y “reparar las consecuencias de la medida o situación que ha

³⁸ *Ibid.* p. 368.

configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada”.

Bajo éste criterio, se hace exclusiva la facultad por parte de la Corte para aplicar el control de convencionalidad, y por ende ejecutar su cumplimiento a través del acatamiento de sus determinaciones por parte del Estado involucrado, procurando la reparación del daño ocasionado por el acto de autoridad que haya lesionado los derechos humanos del o los afectados.

Parecería ser una “cuarta instancia jurisdiccional” en los procesos del orden penal, civil, administrativo, fiscal, etc. que “constituye la razón de ser de la Corte Interamericana al realizar un control de compatibilidad entre el acto de violación (en sentido lato) y el Pacto de san José (y sus protocolos adicionales). en caso de violación (sea por acción u omisión), la responsabilidad internacional recae sobre el Estado, y no sobre alguno de sus órganos o poderes”.³⁹

Sin embargo, considero que se sigue manteniendo ese largo el camino al acceso a una justicia plena y pronta, ya que en si tres instancias implican una tramitación compleja que impacta notablemente en la libertad de aquellas personas sujetas a un proceso penal por ejemplo, cuatro lo hacen mas difícil.

2.3.3 El control difuso

Ferrer Mac-Gregor nos expone que el mismo se realiza “por los jueces y órganos de administración de justicia nacionales o domésticos de los estados que han suscrito o se han adherido a la CADH y con mayor intensidad a los que han aceptado la jurisdicción de la Corte IDH”⁴⁰. Contrario a lo que se pensaba de que solo los tribunales del Poder Judicial Federal serían los únicos de aplicar los

³⁹ *Ídem*.

⁴⁰ *Ibíd.* p. 370.

derechos consagrados en los Tratados Internacionales, se ha emitido diversas tesis que exponen la extensión del control de convencionalidad hacia todos los tribunales mexicanos (tanto del orden federal como local).

Por lo tanto, la exigencia del control difuso “consiste en el deber de los jueces nacionales, de realizar un examen de compatibilidad entre los actos y normas nacionales, y la CADH, sus protocolos adicionales, y la jurisprudencia de la Corte IDH que interpreta ese *corpus iuris* interamericano” ⁴¹, una tarea bastante compleja dada multitud de legislación nacional, y peor aún las contradicciones, lagunas, deficiencias y antinomias que ésta presenta.

Estamos en presencia de una redirección del sistema jurídico mexicano, que pretende que el acceso a una justicia plena y pronta se efectúe desde las primeras instancias, acabar con los caminos de la burocracia y eficientar la impartición de justicia en todos los niveles, significa que “los jueces no son simples aplicadores de la ley nacional, sino que tienen además una obligación de realizar una “interpretación convencional”, verificando si dichas leyes que aplicarán a un caso particular, resultan “compatibles” con la CADH; de lo contrario, su proceder sería contrario al artículo 1.1 de dicho tratado, produciendo una violación internacional, ya que la aplicación de una ley inconvencional produce por sí misma una responsabilidad internacional del Estado” ⁴².

Por último es importante establecer que ante la aplicación del control difuso, los jueces del orden local si resuelven que existe una disposición o norma nacional que contraviene lo establecido en un tratado o convención internacional, deben limitarse únicamente ha dejar de aplicarla sin hacer una declaratoria de que la misma es inconstitucional o anticonstitucional, pues dicha facultad se encuentra

⁴¹ *Ibíd.* p. 371.

⁴² *Ibíd.* p. 372

reservada únicamente a los jueces, magistrados y ministros del poder judicial de la federación.

2.3.4 La protección de los derechos humanos en términos de la nueva Ley de Amparo y el papel del Poder Judicial de la Federación

Con base a la nueva Ley de Amparo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013, se transita a una nueva etapa para la protección de los derechos humanos de las personas tomando en cuenta el hecho de que el prestigiado recurso legal ahora es procedente en contra de actos u omisiones de las autoridades a los derechos humanos establecidos tanto en la constitución como en los tratados internacionales tal y como lo dispone su artículo primero, fracción I:

TÍTULO PRIMERO
Reglas Generales
CAPÍTULO I
Disposiciones Fundamentales

Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

En este sentido y para el caso particular del amparo indirecto, la demanda deberá contener la formulación de agravios, en los cuales, se expresarán los preceptos jurídicos que contengan implícitos aquellos derechos humanos que se estimen ser violados en perjuicio del quejoso, tal y como lo establecen los artículos 108, fracción VI y 175 fracción VI:

“**Artículo 108.** La demanda de amparo indirecto deberá formularse por escrito o por medios electrónicos en los casos que la ley lo autorice, en la que se expresará:

(...)

VI. Los preceptos que, conforme al artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame;...”

Sección Segunda Demanda

Artículo 175. La demanda de amparo directo deberá formularse por escrito, en el que se expresarán:

(...)

VI. Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame; (...)

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el caso de la tramitación del recurso de revisión en amparo directo, se establece en el artículo 81 fracción II, que procederá dicho recurso en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan una interpretación directa ya sea de un precepto constitucional, o bien de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales.

Pero también, de la omisión de decidir tales cuestiones pese haber sido invocadas por el quejoso. Todo lo anterior siempre y cuando se establezca un criterio de importancia y trascendencia:

Sección Primera Recurso de Revisión

“Artículo 81. Procede el recurso de revisión:

I. (...)

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

Artículo 96. Cuando se trate de revisión de sentencias pronunciadas en materia de amparo directo por tribunales colegiados de circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá únicamente sobre la constitucionalidad de la norma general impugnada, o sobre la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.”

Por último y en lo concerniente a lo fiscal, la nueva ley de amparo aporta tanto beneficios como exclusiones a los contribuyentes, el primer caso es observable en el artículo 135 fracción II, en relación al requisito de cubrir la garantía del interés

fiscal cuando se solicite la suspensión del acto impugnado, por ejemplo dentro de la sustanciación del procedimiento administrativo de ejecución:

“Artículo 135. Cuando el amparo se solicite en contra de actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos si se ha constituido o se constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales aplicables.

El órgano jurisdiccional está facultado para reducir el monto de la garantía o dispensar su otorgamiento, en los siguientes casos:

I. (...)

II. Si el monto de los créditos excediere la capacidad económica del quejoso; y”

De la lectura al precepto citado, se infiere una acción procesal importante por parte del órgano jurisdiccional consistente en “reducir” o “dispensar” el monto y otorgamiento de la garantía del crédito fiscal de que se trate, cuando el importe del crédito exceda de la capacidad económica del quejoso, garantizándose con ello la protección de los derechos humanos del contribuyente, por ejemplo los patrimoniales porque permite al quejoso poder usar y disfrutar sus bienes y no ser privado de los mismos.

Sin embargo, existen otras disposiciones que permiten un beneficio general a los contribuyentes, siendo el caso del artículo 231, en el cual se describe el procedimiento a seguir cuando una norma general sea declarada inconstitucional, en donde existe el deber por parte del órgano jurisdiccional de informar a la autoridad emisora dicha circunstancia, a efecto de que ésta última deje de aplicarla, pero desafortunadamente esto no opera en materia fiscal:

“Artículo 231. Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria”

Como se vio anteriormente, un derecho humano reconocido en distintos instrumentos internacionales es la igualdad de las personas, incluyéndose los beneficios de las normas jurídicas, por lo que si bien la declaratoria general de inconstitucionalidad persigue la inaplicación de normas que contravengan lo establecido en la CPEUM en beneficio de la colectividad.

No hay argumento legal por el que se justifique la exclusión de la materia fiscal, incluso si se mantiene vigente ésta disposición entonces quedaría demostrado que el acceso a los beneficios de las normas de derecho interno no son generales, si no para determinadas personas, situación que es contraria a la igualdad jurídica.

2.3.5 El caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Históricamente se ha concebido al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como un órgano jurisdiccional autónomo especializado, que analiza la legalidad de los actos administrativos, y por ende los fiscales. Con el tiempo ha ampliado su competencia por razón de la materia, asimismo ha incorporado nuevos procedimientos como lo son el juicio en línea y el juicio en la vía sumaria a fin de eficientar la impartición de justicia.

No es la finalidad por el momento explicar la estructura de dicha institución, o bien describir el juicio contencioso administrativo federal, si no solo apuntar el nuevo criterio que se ha venido desarrollando respecto si éste reconocido tribunal puede o no acatar el control de convencionalidad establecido en el artículo 1º de la CPEUM, ya que históricamente se le ha ubicado como un tribunal de mera legalidad y no de constitucionalidad.

Evidentemente el fundamento para sostener que éste órgano jurisdiccional debe aplicar el control de convencionalidad se encuentra en la reforma al artículo 1º de

la CPEUM, ya que como se ha mencionado anteriormente, todas las autoridades (incluidas las jurisdiccionales), en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que nuestro país sea parte, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este sentido, no se busca que el propio tribunal declare si una norma o un determinado acto es inconstitucional, si no que únicamente analice si son contrarios a lo prescrito por nuestra Carta Magna, o transgrede los derechos humanos previstos en ésta y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, y en caso de demostrarse tan circunstancia, únicamente se establecerá la inaplicación de la norma o acto trasgresor de derechos sin hacer una declaratoria sobre su constitucionalidad.

Considero que con tal herramienta se fortalece de manera amplia y eficaz la protección a los derechos humanos, lográndose su plena justiciabilidad, de modo tal que las personas puedan acceder de una manera más directa a su protección y beneficios, siendo esto uno de los objetivos más importantes y que justifican el presente trabajo de investigación.

SEGUNDA PARTE:

**PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, DEMOSTRACIÓN DE HIPÓTESIS
y ANÁLISIS DE RESULTADOS**

CAPÍTULO TERCERO

PROBLEMAS PARA EL RECONOCIMIENTO Y TUTELA JUDICIAL DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

En el presente capítulo se abordará el problema de la investigación, para lo cual se utilizará la metodología basada en problemas toda vez que no se estudia algún caso en particular, si no que se analiza el contexto de la reforma al artículo 1o de la CPEUM en materia de derechos humanos, su incidencia en el derecho fiscal mexicano y el problema que se presenta respecto al reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes y su tutela jurisdiccional por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como del poder Judicial de la Federación.

Como se puede apreciar, el fenómeno jurídico que se estudia es propiamente los efectos que dicha reforma constitucional ha tenido en el campo de las normas jurídicas tributarias, esto es, se observa como los derechos humanos convergen con los deberes y obligaciones en particular de los pequeños contribuyentes, quienes conforme a sus capacidades económicas reales cubren de manera total o parcial con el pago de sus impuestos.

Continuando con el uso de la metodología basada en problemas, se mostrará un análisis del tema en estudio, mismo que permitirá desentrañar las fortalezas, áreas de oportunidad, debilidades y fortalezas del problema principal analizado, así mismo ayudará a ubicar los elementos a favor y en contra de implementar y tutelar jurisdiccionalmente un catálogo de derechos humanos de los contribuyentes.

Por otra parte con el objetivo de identificar el problema principal del fenómeno jurídico planteado, se realiza un diagrama de problemas que muestra las causas y efectos de otros problemas que dan origen al problema principal, del mismo modo se precisa el resultado de tal diagrama. Hecho lo anterior al final se muestran los resultados obtenidos conforme a la metodología utilizada.

Análisis FODA * Capítulo 3º:

“Problemas para el reconocimiento y tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes”

FORTALEZAS

- 1.- La reforma al artículo 1o de la CPEUM en materia de derechos humanos (junio de 2011).
- 2.- Expedición de la nueva Ley de Amparo que abarca la protección a los derechos humanos (abril de 2013).
- 3.- Implementación del control difuso de convencionalidad.
- 4.- Adopción del principio “*pro homine*”.
- 5.- Inclusión del concepto “mínimo vital” en la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.
- 6.- Autonomía del TFJFA para emitir sus resoluciones.
- 7.- Plena autonomía y jurisdicción del Poder Judicial de la Federación y del TFJFA para emitir sus resoluciones y exigir su cumplimiento.
- 8.- Puesta en marcha de los acuerdos conclusivos entre la PRODECON y el SAT a favor de los contribuyentes.

OPORTUNIDADES

- 1.- Creación de legislación secundaria que enuncie y garantice la protección de los derechos humanos de los contribuyentes.
- 2.- Procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad tratándose de normas fiscales.
- 3.- Modificación del último criterio jurisprudencial de la SCJN en materia de derechos humanos, resolviendo conforme al ordenamiento normativo que mayor beneficie al contribuyente ya se la CPEUM, o un tratado internacional.
- 4.- Creación de legislación secundaria que enuncie y establezca como se aplicará el principio “*pro homine*” en materia fiscal.
- 5.- Inclusión del mínimo vital como un Principio Tributario en la CPEUM y en legislación secundaria.
- 6.- Inclusión de los derechos humanos de los contribuyentes en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- 7.- Se establezca que los acuerdos conclusivos sean procedentes únicamente tratándose de créditos fiscales calificados de legales.

DEBILIDADES

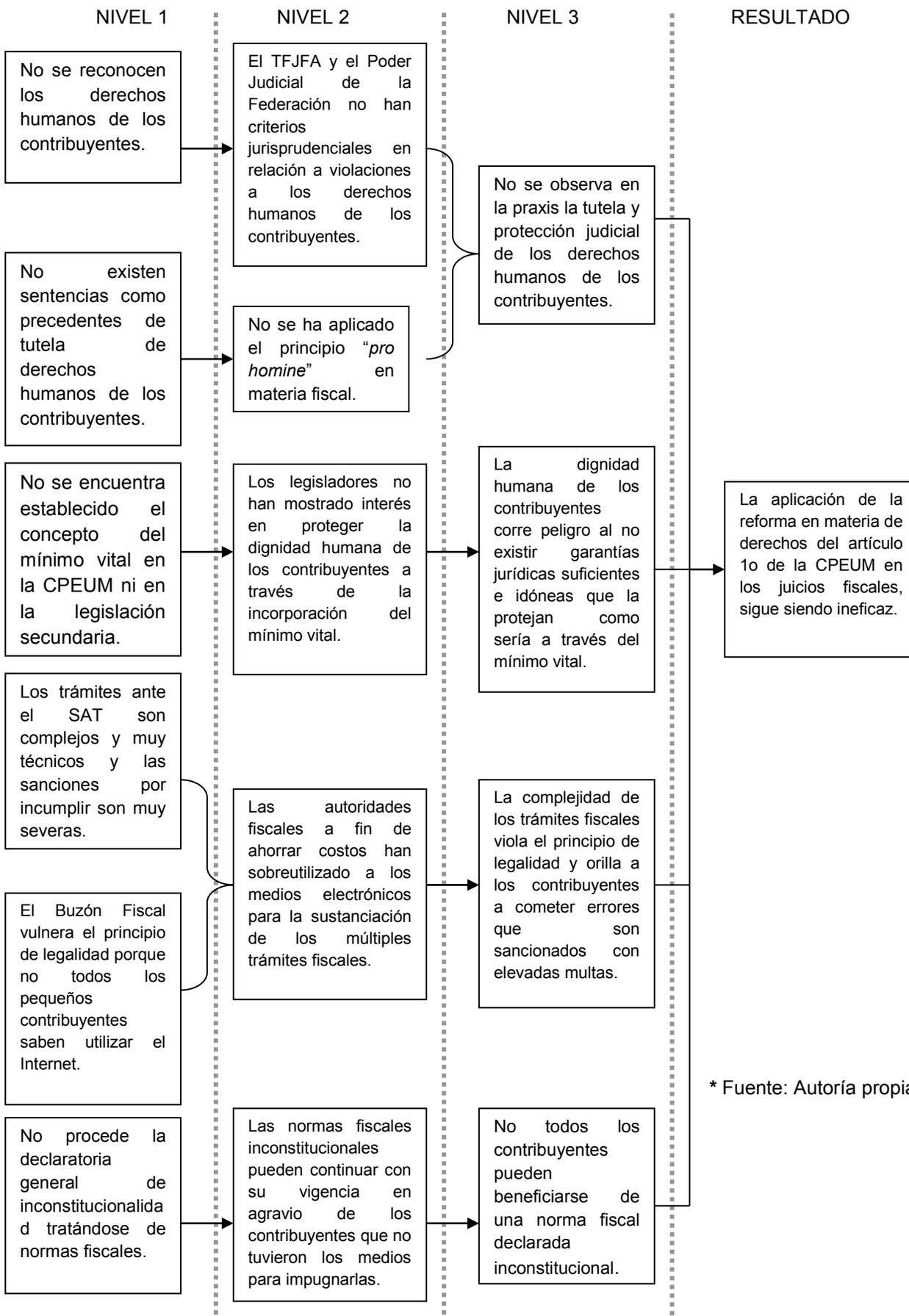
- 1.- Inexistencia de legislación secundaria que enuncie y proteja los derechos humanos de los contribuyentes.
- 2.- La declaratoria general de inconstitucionalidad no procede tratándose de normas fiscales.
- 3.- En atención al último criterio jurisprudencial de la SCJN solo se protegerán los derechos humanos establecidos en la CPEUM, y si hubiese contradicción con un tratado internacional se resolverá a favor de lo establecido en la Carta Magna.
- 4.- Casi nula legislación secundaria que enuncie y establezca como se aplicará el principio “*pro homine*” en materia fiscal.
- 5.- Inexistencia de legislación que enuncie y proteja el mínimo vital de los contribuyentes.
- 6.- Los acuerdos conclusivos no eximen del pago de las contribuciones indebidas y de los créditos fiscales ilegales, solo se establecen términos y condiciones para su pago sin declaratoria de la legalidad y correcta procedencia del cobro.

AMENAZAS

- 1.- Originarse importantes contradicciones entre los contenidos normativos de la legislación secundaria en materia fiscal y lo establecido en el artículo 1o de la CPEUM.
- 2.- Abuso en la utilización del juicio de amparo y saturación de trabajo del órgano jurisdiccional.
- 3.- Invocación excesiva de legislación internacional que contradiga la legislación nacional.
- 4.- Uso excesivo del principio “*pro homine*” en los juicios fiscales.

* Fuente: El análisis realizado es autoría propia.

Diagrama de la problemática observada *



* Fuente: Autoría propia

3.1 Lineamientos de la metodología utilizada

Para la elaboración de la presente investigación el problema jurídico analizado es la protección y tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes a la luz de la reforma constitucional al artículo 1º de junio de 2011 en materia de derechos humanos. Lo anterior con el fin de aportar un nuevo conocimiento a la ciencia jurídica y al espacio intelectual universitario.

La metodología utilizada tiene una relación con los “estudios exploratorios” descritos por HERNÁNDEZ-SAMPIERI Roberto quien explica que estos corresponden a “...examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Es decir, cuando la revisión de la literatura reveló que únicamente hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio...”⁴³.

Lo anterior es así toda vez que los estudios jurídicos e investigaciones realizadas conforme a la reforma constitucional de junio de 2011 en materia de derechos humanos no han sido relacionados con la materia fiscal en nuestro país, incluso no existen como tal ordenamientos jurídicos que establezcan y enuncien los derechos humanos de los contribuyentes como se pretende en ésta investigación.

Lo anterior corresponden los lineamientos metodológicos que serán utilizados en el desarrollo del tercer capítulo por lo cual conviene describir brevemente el objetivo del mismo.

3.1.1 Objetivos

Los objetivos que se plantean en el capítulo son los siguientes:

⁴³ HERNÁNDEZ-SAMPIERI, Roberto, *Metodología de la investigación*, México, McGraw-Hill Interamericana, 2006. p. 70.

I. Analizar cuáles son las implicaciones para el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes.

II. Demostrar las violaciones a derechos humanos de los contribuyentes por parte del Servicio de Administración Tributaria y el Poder Legislativo.

III. Analizar la importancia de la dignidad humana de los contribuyentes.

IV. Analizar el concepto del mínimo vital.

V. Analizar los obstáculos normativos para la tutela judicial eficaz de los derechos humanos de los contribuyentes.

3.1.2 Delimitación espacio temporal

El problema planteado en la investigación surge con la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación al trámite de los juicios fiscales por parte de los tribunales administrativos federales y del poder judicial de la federación en nuestro País.

Tiempo: A partir del diez de junio de dos mil once, cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma al artículo 1º de la CPEUM.

Espacio: En los Estados Unidos Mexicanos en particular en la sustanciación de los juicios fiscales en los tribunales administrativos federales.

3.2 Implicaciones para el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes.

En el marco teórico y conceptual del primer capítulo de la investigación, se expuso como los derechos humanos son el conjunto de derechos que poseen los seres humanos y que son inherentes a las personas por el simple hecho de existir, ya que procuran la protección a la dignidad humana, concepto que retoma especial importancia en la revolución francesa y en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789, en donde se buscó abolir la esclavitud del hombre por el hombre y por el Rey, permitiendo a las personas ejercer los derechos y libertades necesarias para lograr su máximo desarrollo.

Evidentemente los tiempos ahora son distintos y un cambio importante en el sistema jurídico se aprecia en la reforma de junio de 2011 al artículo 1o de la CPEUM en materia de derechos humanos, en donde se introdujo un importante catálogo de derechos humanos que tendría una significativa incidencia en el catálogo de derechos.

Este último punto es motivo de análisis, pues constituye un fenómeno jurídico que puede describirse en tres planos; El primero involucra a las personas como destinatarios de los contenidos hipotéticos de las normas jurídicas; el segundo a las instituciones legislativas que deberán armonizar la legislación secundaria para que no contradiga los derechos humanos consagrados en la CPEUM, y el tercero a las tribunales que deberán tutelar eficazmente éstos derechos y aquellos que se encuentren previstos en los tratados internacionales de los que nuestro país sea parte.

Tal fenómeno jurídico no tiene excepciones por cuanto se refiere a las ramas del derecho, se incluyen a todas, sin embargo por cuestiones de delimitación, como ya se ha mencionado, en el presente trabajo solo se estudiarán la tutela

jurisdiccional de los derechos humanos de los contribuyentes y los problemas que esto implica.

En este sentido surge la interrogante; ¿Los contribuyentes tienen derechos humanos o no?, al respecto la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, la Lic. Diana Bernal LADRÓN DE GUEVARA opina que “los contribuyentes tienen derechos humanos independientemente de que se encuentren reconocidos o no por alguna norma, pues como cualquier derecho humano, los derechos de los contribuyentes no son creados por el poder político ni por la carta fundamental; es decir, la universalidad de estos derechos permite su automática imposición al Estado, independientemente de que en algún cuerpo normativo específico se reconozcan o no.”

44

Resulta interesante el razonamiento expuesto porque atribuye la existencia de los derechos humanos a la universalidad de los mismos, entendiéndose a ésta característica como un acto de reconocimiento que va “más allá de la simple aplicación de la ley y pasar a su tutela supranacional. El reconocimiento de la universalidad de los derechos humanos va más allá de cualquier diferencia étnica, cultural, régimen político o desarrollo económico; tan solo puede basarse en la dignidad humana, común a todos los hombres”.⁴⁵

Entonces si los derechos humanos son universales en consecuencia todos los seres humanos somos titulares de ellos, independientemente de la situación jurídica concreta en que estemos (acreedores, deudores, indiciados, procesados, contribuyentes, etc.), y de las diferencias étnicas, culturales, religiosas, sexo, etc. ya que procuran el respeto a la dignidad humana que todos poseemos.

⁴⁴ Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídica U.N.A.M., 2014, p. 32-33.

⁴⁵ *Ibid.* p. 42.

Por otra parte, el artículo 1o de la CPEUM reconoce que “todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte”,⁴⁶ de tal forma que el enunciado hipotético “todas las personas” permite deducir de una manera lógica que también se encuentran contemplados a los contribuyentes.

Así mismo el precepto constitucional establece que “todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”⁴⁷, por lo que de nueva cuenta el enunciado hipotético “todas las autoridades” también hace deducir por lógica que se encuentran estipuladas las autoridades fiscales.

En virtud de lo anterior, contamos con preceptos constitucionales y posturas teóricas para sostener que los contribuyentes tienen derechos humanos y que las autoridades fiscales tienen la obligación de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos en su actuar frente a los particulares, por ejemplo con la emisión de los actos administrativos de molestia

Este cambio de paradigma constitucional respecto al papel que ahora juegan los derechos humanos en el derecho fiscal es explicado por la Lic. Diana Bernal LADRÓN DE GUEVARA en cinco ejes: ⁴⁸

- i) El reconocimiento de los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) como en los tratados internacionales de los que México es parte;
- ii) El establecimiento de un nuevo principio de interpretación *pro persona* de esos derechos;
- ii) La creación de un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales, que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano

⁴⁶ Extracto fiel del primer párrafo del Artículo 1o de la CPEUM.

⁴⁷ Extracto fiel del párrafo tercero del Artículo 1o de la CPEUM.

⁴⁸ Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *op. cit.*, nota 44, p. 29-30.

en el ámbito de sus competencias;

- iv) La postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos, y
- v) La reformulación y el fortalecimiento de los organismos defensores de esos derechos.

El primer eje corresponde a la obligación constitucional que tienen todas las autoridades, incluidas las legislativas, jurisdiccionales, poder ejecutivo y organismos constitucionales autónomos para reconocer los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que nuestro país sea parte.

El segundo la aplicación del principio "*pro persona*" como instrumento de interpretación de las normas fiscales, por ejemplo en la tramitación de un juicio contencioso administrativo en donde los juzgadores deberán otorgar el mayor beneficio de las normas jurídicas a favor de los particulares, incluso si se invocan violación a derechos humanos.

El tercero es más amplio y complejo, por una parte plantea la transformación de la actuación de las autoridades fiscales dando prioridad al respeto los derechos humanos, y por otra el diseño e implementación de medios de control constitucional eficaces y accesibles a los particulares para que los órganos jurisdiccionales tutelen éstos derechos en caso de violación por parte de las autoridades fiscales.

El cuarto es una reivindicación de los principios rectores de los derechos humanos, como son: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. De modo que se plantea su reconocimiento como características esenciales de todos y cada uno de los derechos humanos de los contribuyentes sin que haya restricción o limitación de parte de las autoridades o de la legislación fiscal adjetiva y sustantiva de carácter secundario.

El quinto contempla el mejoramiento de los organismos creados para la defender a los contribuyentes, siendo del caso de la PRODECON (Procuraduría para la Defensa de Contribuyente) la cual si bien no es competente para conocer de violaciones de derechos humanos, la defensa legal que ofrece a través de los litigios gratuitos éstos pueden tramitarse conforme a un criterio de defensa de los derechos humanos de los particulares de escasos recursos por citar un ejemplo.

Con base a lo anterior, resulta inevitable cuestionarse ¿Si efectivamente a partir de la reforma constitucional que se comenta, realizada desde junio del dos mil once, las siguientes autoridades: 1.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria; 2.- Poder legislativo; 3.- Poder Judicial de la Federación; y 4.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han promovido, respetado, protegido y garantizado los derechos humanos de los contribuyentes,?.

Esta interrogante constituye una de las principales problemáticas que se desprenden del fenómeno jurídico observado en la presente investigación, al respecto la Dra. Gabriela RÍOS GRANADOS ⁴⁹ explica que en materia tributaria la Corte Interamericana de Derechos Humanos no ha emitido ningún criterio vinculante a México en materia tributaria. Como también que en materia de derechos de los contribuyentes no se ha invocado ningún tratado internacional en materia de derechos humanos.

Para ahondar un poco más a continuación se analizarán algunos ejemplos en los que se encuentran involucradas las referidas autoridades.

⁴⁹ *Ibid.* p. 59-60.

3.2.1 Violaciones a derechos humanos de los contribuyentes por parte de la SHCP y el Poder Legislativo.

Por cuanto se refiere a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, y el Poder legislativo, se tienen acontecimientos que parecerían demostrar que dichas autoridades no han cumplido del todo con el mandato constitucional estudiado, lo cual se argumenta con algunos ejemplos relevantes que a continuación se muestran: *

Autoridad involucrada	Acontecimiento	Análisis	Conclusión
<p>1.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria.</p>	<p>Con base al “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del ISR”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se procedió a la condonación del Impuesto sobre la Renta a entidades federativas y municipales entre los años 2009 al 2012 por un monto aproximado de \$9,935,000,000.00 (Nueve mil, novecientos treinta y cinco millones de pesos 00/100 M.N)</p>	<p>- No hubo devolución del impuesto condonado a los trabajadores que les fue descontado de su sueldo.</p> <p>- Hubo desigualdad tributaria atendiendo a aquellos contribuyentes que si cumplieron en tiempo y forma con el pago del ISR.</p>	<p>- La no devolución del ISR a cada uno de los trabajadores implica una violación a sus derechos humanos de legalidad y debido proceso al haberseles retenido y descontado de su salario un impuesto que fue condonado al ente gubernamental en que laboran.</p> <p>- Se aprecia un trato preferencial a los contribuyentes irregulares y no a los contribuyentes cumplidos, lo cual desalienta y pone en juicio el debido cumplimiento al principio de igualdad tributaria por parte del SAT.</p>
<p>2.- Poder legislativo.</p>	<p>Reforma al Título I “Disposiciones Generales”, Capítulo II “De los Medios Electrónicos”, en el artículo 17-K, así como la fracción VII, del Segundo Transitorio del CFF, publicada el D.O.F. el 29 de octubre de 2013, en donde se contempla la regulación del “Buzón Tributario”.</p>	<p>Todos los contribuyentes recibirán vía correo electrónico cualquier acto, citatorio, requerimiento, aviso o resolución que pueda ser impugnabile.</p> <p>Se tendrá el plazo de tres días para revisar y abrir el archivo enviado por el SAT y al cuarto día surtirá efectos la notificación.</p> <p>Toda promoción y escrito ante el SAT</p>	<p>Es importante considerar que no todos los contribuyentes cuentan el equipo necesario para acceder al buzón fiscal, ni tienen la instrucción suficiente para operar un equipo de cómputo, situación que los ubica en una situación de riesgo y vulnerabilidad.</p> <p>Se viola el derecho humano de legalidad y debido proceso porque no todos los</p>

		será por este medio y con el uso de la Firma Electrónica Avanzada "FIEL".	contribuyentes tienen la instrucción para operar el sistema impuesto por el SAT.
--	--	---	--

* Fuente: información obtenida de las publicaciones del 5 de diciembre de 2008 y 29 de octubre de 2013 del Diario Oficial de la Federación, consultable en la página oficial: www.dof.gob.mx

Del primer ejemplo se aprecia que si bien la SHCP tuvo a bien crear un programa de estímulo fiscal para entidades federativas y municipios a través de la condonación del Impuesto sobre la Renta, también lo es que la retención del mismo se realizó a los trabajadores del estado sin que les fuera devuelto el impuesto pagado, incluso se pensaría ¿En dónde quedaron las cantidades retenidas por estados y municipios que fueron condonadas por la SHCP?.

La respuesta debería encontrarse en la contabilidad de las tesorerías, sin embargo, indudablemente se debió reintegrar a los trabajadores el pago realizado, pero por desgracia ni siquiera los mismos tuvieron conocimiento del estímulo fiscal implementado, lo cual se traduce en una clara violación al principio de legalidad y debido proceso porque no fueron tomados en cuenta en programa de estímulos fiscales y no se les reintegró la contribución que indebidamente les fue retenida.

En el segundo ejemplo se tiene que la puesta en marcha del "Buzón Tributario", si bien constituye una herramienta que puede ser eficaz para simplificar administrativamente los procedimientos internos del Servicio de Administración Tributaria, y con ello facilitar la comunicación con los contribuyentes, también lo es que exige a éstos últimos equipo de cómputo especial y una instrucción suficiente en informática para operar el sistema.

En este contexto si no se cumplen tales requisitos el contribuyente se sitúa en una posición de riesgos que ya han sido analizados por la Procuraduría Federal del Contribuyente de la siguiente manera: *

Riesgos del Buzón Tributario

<p>1.- En caso de que el contribuyente no abra el buzón dentro de los tres días siguientes a la fecha en que reciba el mensaje, la notificación electrónica se tendrá por realizada el cuarto día, aun cuando materialmente no conozca el acto a notificar. Es decir se trata de una presunción de pleno derecho que no admite prueba en contrario.</p>	<p>2.- Se requiere en todo caso de accesibilidad a internet, sin que se desconozcan los problemas de conectividad que se presentan en diversas zonas del país.</p>
<p>3.- Incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que la autoridad valore las pruebas aportadas por el contribuyente, en caso de que se presenten, en razón de las posibles fallas en el sistema en la captura de los documentos.</p>	<p>4.- No se tendrán elementos fehacientes y seguridad jurídica de si se notificó o no alguna actuación de la autoridad.</p>
<p>5.- Debe de explorarse los vicios propios en que puedan llegar a incurrir las notificaciones electrónicas y la forma en que los contribuyentes podrán promover su defensa.</p>	

* Fuente: Información obtenida del documento digital; Procuraduría de la defensa del contribuyente, "El Buzón Tributario a la luz de la Reforma Fiscal 2014". Documento técnico-investigación, México, diciembre de 2013, p. 12-13, http://prodecon.gob.mx/estudios_tecnicos/estudio_buz%C3%B3n_tributario_publicar.pdf

El primero de los riesgos corresponde a la presunción de legalidad de la notificación hecha al contribuyente, sin embargo esto lo obliga a revisar frecuentemente su correo electrónico proporcionado ante el SAT, ya que es su responsabilidad verificar si tiene alguna notificación la cual surtirá sus efectos legales al cuarto día, sin que exista alguna excepción por causa de fuerza mayor que lo imposibilite revisar su correo electrónico.

Esta cuestión también obliga a los contribuyentes que no conocen o no saben utilizar un equipo de cómputo a requerir asistencia de manera casi permanente, atendiendo a que en cualquier momento y hora se podrá notificar un requerimiento o resolución desfavorable en la que se imponga algún tipo de sanción y deba ser recurrida de manera inmediata.

El problema de la conectividad a Internet es una realidad común en la vida diaria, por lo que aquellos contribuyentes que por cuestiones de fallas en la red de Internet, o bien no tengan cobertura del mismo por cuestiones territoriales, evidentemente se encuentran en una situación de desventaja por que tales circunstancias no son motivos suficientes para alegar una causa de fuerza mayor que imposibilite al contribuyente a acceder al buzón tributario.

En los riesgos cuatro y cinco se aprecia que al tratarse de un procedimiento de notificación sistematizado y electrónico, se cuestiona la certeza jurídica si la notificación fue realizada o no, además de que las pruebas para demostrar lo contrario son prácticamente inexistentes o de muy difícil ofrecimiento y desahogo, pues en todo caso se hace necesario la intervención de algún especialista en informática.

Todos estos riesgos debieron haber sido tomados en cuenta por el legislador antes de aprobar la reforma fiscal, se debió considerar aspectos como la falta de telecomunicaciones en algunas zonas del país, la falta de cobertura de servicios de Internet, la falta de instrucción de algunos contribuyentes que no les permite utilizar un equipo de cómputo, etc. sin embargo no lo hizo y con ello se ponen en riesgo los derechos humanos de los contribuyentes.

Con estos ejemplos se demuestra las violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes que han cometido las autoridades fiscales y el poder legislativo, como son los de legalidad, certeza jurídica, debido proceso e igualdad jurídica, motivos por los cuales se cuestiona su deber constitucional de promover, respetar, proteger y garantizar tales derechos.

3.2.2 El criterio de los tribunales administrativos federales en materia de derechos humanos de los contribuyentes.

A diferencia de las autoridades antes mencionadas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por sus siglas TFJFA) y el Poder Judicial de la Federación, como órganos jurisdiccionales en donde se ventilan los juicios fiscales, poseen una perspectiva distinta que permite observar una orientando de criterios hacia el cumplimiento de lo consagrado en el artículo 1o constitucional.

Lo anterior con base a las últimas tesis de jurisprudencias, en donde el reconocimiento y tutela de los derechos humanos es procedente y comienza a ser

eficaz. Por ejemplo el TFJFA emitió la tesis de jurisprudencia número VII-TASR-3ME-1:⁵⁰

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE ANULE UN ACTO O CONSISTENTE EN TRANSGRESIÓN A UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.- Del reformado artículo 1° Constitucional, así como de conformidad con el reciente criterio sustentado por el Pleno del más Alto Tribunal de la Federación, al resolver el asunto Varios 912/2010, cuyo rubro es: CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución, sino también, por los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano. Por lo tanto, se concluye que el constituyente permanente impuso a quienes tienen a su cargo la función jurisdiccional, entre ellos, a los Magistrados integrantes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la obligación de ejercer el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos. Empero, éstos se encuentran impedidos para practicar un control directo de la constitucionalidad de los actos y resoluciones puestos a su jurisdicción, en relación a la observancia de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y en consecuencia, en términos del artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que dispone que este Tribunal se encuentra vinculado por la causa petendi, es decir, no puede dar más de lo que pide el justiciable ni algo diferente, así como que únicamente puede conceder la nulidad por la misma causa por la que la solicita, la anulación de un acto o resolución puesto a su jurisdicción por el vicio consistente en su transgresión a un tratado internacional en materia de derechos humanos, sólo tiene efectos limitados e incide exclusivamente en quienes fueron partes en el juicio de que se trate. RESOLUCIÓN PUESTO A JURISDICCIÓN DE ESTE TRIBUNAL POR EL VICIO

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 10213/11-17-03-4.- Resuelto por la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de febrero de 2012, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Manuel Lucero Espinosa.- Secretaria: Lic. Claudia Gabriela Villeda Mejía.

La tesis de jurisprudencia establece que tras la reforma constitucional en estudio, el poder legislativo impuso a las autoridades con funciones jurisdiccionales la obligación de ejercer el control de convencionalidad de oficio en materia de derechos humanos, de modo que son competentes para conocer sobre violaciones a los mismos en un juicio sea administrativo o fiscal.

Posteriormente se confronta con el control directo de constitucionalidad de los actos y resoluciones puestos a su jurisdicción, y esto es lógico por que dicho

⁵⁰ Tesis VII-TASR-3ME-1, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012. p. 385.

tribunal no es una instancia con competencia para calificar la constitucionalidad de los actos administrativos y fiscales (competencia exclusiva del Poder Judicial de la Federación), si no que únicamente estudia la legalidad de los mismos y puede declarar su nulidad, ya sea por vicios del acto o violaciones a derechos humanos con motivo de estos.

Por último concluye que los efectos jurídicos de las sentencias que se dicten serán unipersonales, de modo que los beneficios serán para las partes sin una declaratoria general hacia terceros extraños al juicio, como también es responsabilidad de la parte actora formular agravios suficientes y tendientes a acreditar una violación real a sus derechos humanos protegidos en la CPEUM o en los tratados internacionales.

Otro ejemplo de tutela de los derechos humanos por parte del TFJFA es la sentencia favorable al Sr. Adebola Michael Adesina, originario de Nigeria en la cual se le reconoció su calidad de refugiado en nuestro país, a continuación se muestra la noticia publicada:⁵¹

Ordena TFJFA reconocer a nigeriano como refugiado en México

Esta resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es una Resolución sin precedente en defensa de los derechos humanos.

Por unanimidad de votos, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aprobó la nulidad de la resolución impugnada para reconocer al señor Adebola Michael Adesina, originario de Nigeria y perseguido en su país por motivos de la religión que profesa, la calidad de refugiado.

Se trata de una resolución histórica en términos de la defensa de los derechos humanos de la persona indicada, motivo por el cual el pleno jurisdiccional sentenció a la Coordinación General de la Comisión Mexicana de Ayuda a Refugiados, realice las gestiones correspondientes con el fin señalado.

La resolución fue adoptada de conformidad con el artículo 13 de la Ley sobre Refugiados y Protección Complementaria, bajo el criterio de la Convención sobre el Estatuto de Refugiados, de 1951; el Protocolo sobre el Estatuto de Refugiados, de 1967, y en términos de los artículos 1 y 11 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es decir, se reconoce su derecho a ser sujeto de protección de nuestras leyes en materia de refugiados, con la finalidad de garantizarle el pleno respeto a sus derechos humanos, los cuales serían vulnerados en caso de que retornara a su país, donde fue privado ilegalmente de su libertad y sufrió un atentado a su integridad física. Consecuentemente, el sentido del fallo sobre el proyecto elaborado por la ponencia del Magistrado Carlos Mena Adame, fue el de reconocer al hoy actor la calidad de refugiado en México, y en virtud de que probó el temor fundado de ser perseguido en su tierra natal por el motivo arriba señalado, y por lo cual no tiene deseos de regresar a esa nación.

⁵¹ Noticia publicada en el portal de Internet: <http://www.noticiasmvs.com/#!/noticias/ordena-tfjfa-reconocer-a-nigeriano-en-calidad-de-refugiado-en-mexico-561.html>

Al respecto, el Magistrado Presidente del Tribunal, Juan Manuel Jiménez Illescas, afirmó que el asunto puesto a consideración del Pleno de la Sala Superior sentará un precedente muy importante para la labor jurisdiccional, ya que su resolución es un claro ejemplo de la aplicación del nuevo paradigma constitucional en materia de protección a los derechos humanos; además de que se refleja claramente la obligación de todos los juzgadores de interpretar las normas correlativas, de la mejor manera posible, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia de las personas.

Si bien no es propiamente una sentencia proveniente de un juicio fiscal, lo cierto es que es una clara evidencia de que el órgano jurisdiccional puede tutelar los derechos humanos de las partes del juicio, en este caso los del Sr. Adebola Michael Adesina contenidos en los artículos 13 de la Ley sobre Refugiados y Protección Complementaria, la Convención sobre el Estatuto de Refugiados de 1951; el Protocolo sobre el Estatuto de Refugiados de 1967, y 1 y 11 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido queda demostrado que el TFJFA reconoce y tutela los derechos humanos de los particulares, por lo que los contribuyentes pueden acudir ante la instancia jurisdiccional a hacer valer estos derechos con la esperanza de que sean valorados los agravios respectivos y en su caso se dicte una sentencia favorable fundada en sus derechos humanos.

Por cuanto se refiere a los tribunales del poder judicial de la federación la tutela de los derechos humanos es una actividad imprescindible tal y como lo establece la tesis de jurisprudencia número IV.2o.A. J/7 (10a.):⁵²

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. ES UNA OBLIGACIÓN INELUDIBLE DE LA AUTORIDAD JURISDICCIONAL EJERCERLO, AUN DE OFICIO, CUYO INCUMPLIMIENTO VULNERA EL MANDATO CONSTITUCIONAL DE PROTEGER Y GARANTIZAR LOS DERECHOS HUMANOS Y COMPROMETE LA RESPONSABILIDAD INTERNACIONAL DEL ESTADO MEXICANO EN SU CONJUNTO.

Los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen el deber de toda autoridad de proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Norma Suprema y en los tratados internacionales de los que el país es parte y, en cuanto a los Jueces, el deber de arreglarse a la Constitución a pesar de leyes o disposiciones en contrario, a partir de lo cual, se reconoce que a cargo de las autoridades jurisdiccionales obra la obligación de ejercer de oficio o a petición de parte, un control de convencionalidad en materia de derechos humanos, el cual deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en el ordenamiento interno, conforme a los parámetros delineados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis P. LXVII/2011 (9a.), P. LXVIII/2011 (9a.) y P. LXIX/2011 (9a.). Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido, en relación con el deber de los Estados firmantes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de respetar bienes jurídicos y libertades reconocidos en ella; que la acción u omisión de cualquier autoridad pública, independientemente de su jerarquía, que implique un incumplimiento de ese deber, constituye un hecho imputable al Estado en su

⁵² Tesis IV.2o.A. J/7 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo II, p. 933.

conjunto, que compromete su responsabilidad en los términos previstos por la propia convención (caso Tribunal Constitucional vs. Perú. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 31 de enero de 2001. Serie C, No. 71, y caso Bámaca Velásquez vs. Guatemala. Fondo. Sentencia de 25 de noviembre de 2000. Serie C, No. 70). Asimismo, que la responsabilidad estatal puede surgir cuando un órgano o funcionario del Estado o de una institución de carácter público afecte indebidamente, por acción u omisión, algunos de los bienes jurídicos protegidos por dicho instrumento internacional (caso Albán Cornejo y otros vs. Ecuador. Fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2007. Serie C, No. 171), y que cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como el mencionado, sus Jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a él, lo que les obliga a velar por que los efectos de sus disposiciones no se vean mermadas por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, las cuales, desde un inicio, carecen de efectos jurídicos [caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 26 de septiembre de 2006. Serie C, No. 154, y caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2006. Serie C, No. 158]. Partiendo de lo anterior, como el Estado Mexicano firmó la Convención Americana sobre Derechos Humanos, aprobada por el Senado de la República el 18 de diciembre de 1980, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, y por virtud de su artículo 1, numeral 1, en términos de los mencionados artículos 1o. y 133 constitucionales, obra a cargo de toda autoridad jurisdiccional nacional, con independencia de su fuero o jerarquía, la obligación de respetar los derechos y libertades reconocidos en el referido pacto, así como el deber de garantizar su libre y pleno ejercicio a favor de toda persona sin distinción por motivo de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social, mientras que conforme a su artículo 33, los actos de esas autoridades, como partes del Estado Mexicano, están sometidos a la competencia tanto de la Comisión como de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en lo relativo al cumplimiento de dicha obligación. De ahí que el deber de ejercer, aun de oficio, el control de constitucionalidad y convencionalidad de los actos de que una autoridad tenga conocimiento en el ámbito de sus competencias y facultades, debe asumirse con puntualidad, responsabilidad y eficacia, y no evadirse, menos aún en casos en que expresamente un gobernado solicita su ejercicio, pues soslayarlo refleja gravemente el incumplimiento de la primera obligación impuesta por el orden constitucional interno a todas las autoridades, que a su vez supone el respeto de todos los derechos reconocidos a las personas en la Constitución y en la Convención y dicho incumplimiento compromete la responsabilidad internacional del Estado Mexicano en su conjunto, acorde con el principio básico relativo, recogido en el derecho internacional de los derechos humanos, en el sentido de que todo Estado es internacionalmente responsable por actos u omisiones de cualquiera de sus poderes u órganos en violación de los derechos internacionalmente consagrados.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Esta jurisprudencia constituye un importante argumento para obligar a todas las autoridades jurisdiccionales a proteger y garantizar los derechos humanos de los particulares en una contienda judicial, y además se entiende que queda comprendida también la materia fiscal, por lo que es posible analizarla a partir de los siguientes elementos:

- a)** Los tribunales tienen la obligación de aplicar el control de convencionalidad ya sea a petición de parte, o de oficio, para proteger y garantizar los derechos humanos de los particulares.

- b)** Los jueces deben procurar el respeto a los bienes jurídicos y libertades reconocidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como el deber de garantizar su libre y pleno ejercicio a favor de toda persona sin distinción por motivo de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones

políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

c) Incumplir con el control de convencionalidad constituye un hecho imputable al Estado mexicano en su conjunto y causa responsabilidad al mismo.

d) La ratificación de un tratado internacional por el Estado mexicano obliga a los Jueces acatarlo por ser una parte integrante del mismo Estado.

e) La revisión de los actos de las autoridades del Estado mexicano (incluida las jurisdiccionales están sometidos a la competencia tanto de la Comisión como de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

f) El estado mexicano es internacionalmente responsable por actos u omisiones de cualquiera de sus poderes u órganos en violación de los derechos internacionalmente consagrados, entre estos los derechos humanos.

Por lo antes expuesto, se demuestra que existen preceptos constitucionales y criterios de jurisprudencia suficientes para la procedencia del reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes por parte del TFJFA y del Poder Judicial de la Federación, ya que su violación es común tal y como se evidencio en los ejemplos del Buzón Tributario y la exención generalizada del Impuesto sobre la Renta a entidades federativas y municipios anteriormente descrita.

No obstante a lo anterior, hasta el momento no se conoce alguna sentencia o criterio de jurisprudencia, en la que obre un caso en particular de un juicio fiscal donde se realice una tutela de derechos humanos de los contribuyentes, lo cual obliga a continuación analizar las causas posibles de esta problemática.

3.3 La importancia de la dignidad humana de los contribuyentes.

Los derechos humanos de los contribuyentes procuran el respeto a la dignidad humana de los mismos, “descansa en la unicidad y singularidad del género humano, que confiere a los pertenecientes a este una titularidad sobre los derechos humanos o, al menos, sobre los más básicos y fundamentales, independientemente del contexto social o político”.⁵³

Bajo esta perspectiva se debe ver al contribuyente en un primer plano como un ser humano que necesita de elementos básicos y vitales para vivir dignamente, como son; los alimentos, el vestido, la vivienda, los medicamentos, los servicios de salud, educación y seguridad social, por mencionar algunos, y cualquier privación de éstos impactará negativamente en su dignidad.

Conjugar el concepto de dignidad humana con el derecho fiscal de nuestro país, obliga analizar fundamentalmente tres directrices: 1) La real capacidad contributiva de las personas físicas; 2) El concepto del mínimo vital o mínimo existencial; y 3) La ética en las autoridades fiscales, los cuales serán desarrollados con profundidad en líneas posteriores.

3.3.1 La real capacidad contributiva de las personas físicas.

A continuación se estudia el concepto de “real capacidad contributiva” desde una perspectiva más teórica y analítica, toda vez que el capítulo segundo se explicó únicamente el aspecto normativo del concepto como principio tributario constitucional, motivo por el cual es necesario recurrir a las posturas de diversos teóricos del derecho fiscal mexicano. Para el Mtro. Emilio MARGÁIN-MANAUTOU la capacidad contributiva se entiende “quien posee la aptitud para pagar contribuciones, llámense impuestos, derechos o tasas o contribuciones

⁵³ Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *op. cit.*, nota 44, p. 42.

especiales”⁵⁴, por lo que el concepto aptitud involucra a todas las personas que son sujetos de derechos y deberes, en particular el establecido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, esto es: “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

A su vez, el Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo plantea una interesante clasificación al respecto: “1) Capacidad contributiva; 2) Capacidad jurídico-tributaria y 3) Capacidad económica”⁵⁵, de modo que el desglose de cada uno de éstos permite comprender de una mejor forma entender y determinar la real capacidad contributiva de las personas.

La capacidad contributiva; “es aquella que recae en sujetos con capacidad de pago público propia, es la aptitud económica de pago público, con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica”⁵⁶. Como se observa la fuente obligacional de la capacidad contributiva es ubicarse en el supuesto normativo de “sujeto pasivo”.

En este sentido, los sujetos pasivos somos todos los contribuyentes (personas físicas y morales), toda vez que “teóricamente se ha llamado al Estado sujeto activo y a los gobernados sujetos pasivos, en la obviedad de que el Estado es el acreedor del pago público y el gobernado es el deudor”⁵⁷. Así se tiene que la capacidad contributiva para el derecho fiscal mexicano es únicamente un concepto jurídico reducido al deber de contribuir al gasto público.

La capacidad jurídico-tributaria; “recae en terceros ajenos a la capacidad económica, es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria principal, con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea, ya

⁵⁴ Margáin Manautou, Emilio, *La base imponible*, México, Porrúa, 2009, p. 114.

⁵⁵ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *op. cit.* nota 32, p. 49.

⁵⁶ *Ibid*, p. 54.

⁵⁷ *Ibid*, p. 48.

sea como sujeto pasivo por deuda propia o por deuda ajena”⁵⁸. Este tipo de capacidad el Dr. Burgoa lo identifica con dos tipos de agentes; a) agente de retención; y b) agente de percepción.

El agente de retención es aquel contribuyente que retiene el impuesto y posteriormente lo entera al fisco, por ejemplo los patrones de las empresas públicas y privadas que retienen el Impuesto Sobre la Renta del salario de sus trabajadores. Y el agente de percepción corresponde a las personas que reciben una suma adicional por la venta de sus productos, teniendo el caso particular del Impuesto al Valor Agregado en el que se cobra una cantidad agregada al precio base del bien o servicio consumido o adquirido.⁵⁹

Este tipo de capacidad es también normativa y de características especiales por estar determinada por la cantidad de riqueza que posean ciertos contribuyentes, se pueden identificar en las empresas que cuentan con un capital social para operar su objeto y fin, esto es, contribuyentes con un cierto nivel de solvencia para hacer frente a sus deberes y obligaciones fiscales.

Y por último esta la capacidad económica; “que se identifica meramente con la economía y radica su visibilidad en el haber patrimonial, entendiéndose a éste como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones (...) En tal sentido, la capacidad económica es un término, como su nombre lo indica, de la economía, mientras que la capacidad contributiva y la capacidad jurídico-tributaria son términos jurídicos”.⁶⁰

Si la capacidad económica se encuentra determinada por la economía, resulta lógico pensar que se encuentra influenciada también por el comportamiento de los mercados, el aumento de los precios de los bienes, servicios y productos, entre

⁵⁸ *Ibid.* p. 53.

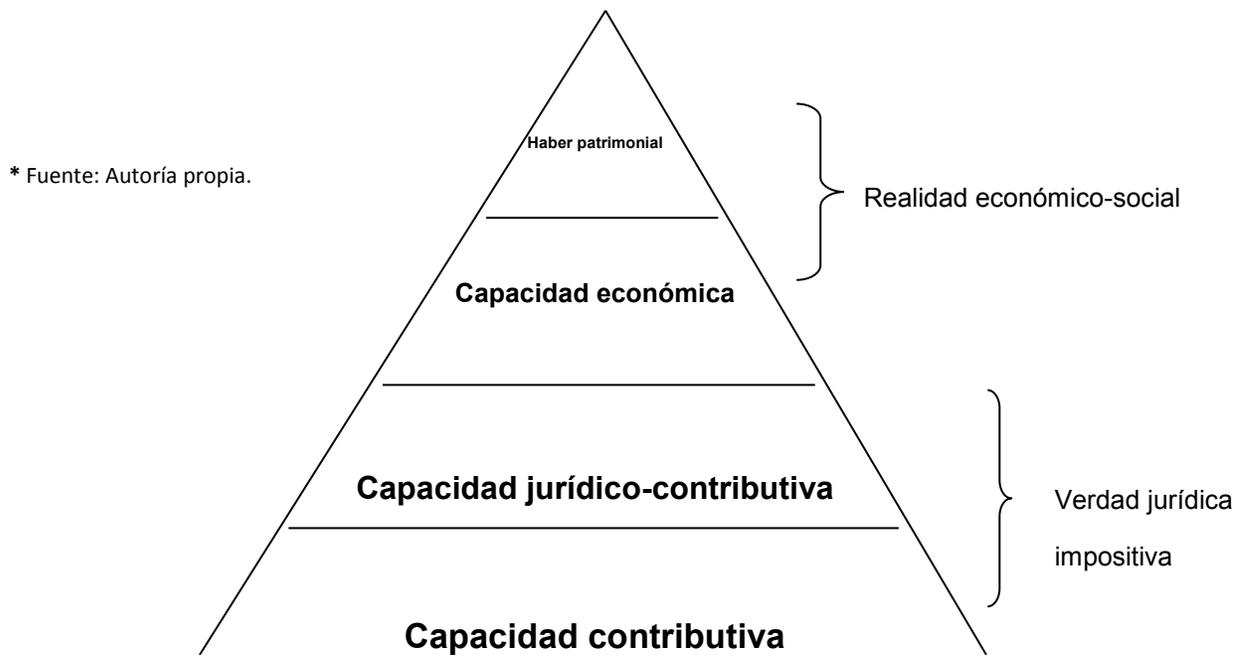
⁵⁹ *Ídem.*

⁶⁰ *Ibid.* p. 54-55.

otras cuestiones. Por otra parte, los acontecimientos económicos son eventos que generan consecuencias de derecho ya sean positivas o negativas que necesitan regularse a fin de procurar el orden social que persiguen las normas en nuestro sistema jurídico.

Como también al hablar de capacidad económica es necesario precisar su distinción con el haber patrimonial, el cual “es la parte del patrimonio que en verdad pertenece a las personas, esto es, lo único de lo que verdaderamente pueden disponer sin estar comprometidos con terceros. El tal sentido el patrimonio es el género y el haber patrimonial la especie”.⁶¹

En consecuencia, el “haber patrimonial” juega un papel fundamental en el deber constitucional de contribuir para los gastos públicos, porque significa la capacidad real y no estrictamente jurídica que tienen los contribuyentes para pagar las contribuciones que les son impuestas, en consecuencia el análisis versa en identificar cual es el concepto de capacidad que se ocupa y cual se acerca más a la realidad económico y social, tal y como se expone en el siguiente diagrama: *



⁶¹ *Ídem.*

En este sentido se tiene que la capacidad contributiva al igual que la capacidad jurídico-contributiva son aspectos normativos que constituyen deberes y obligaciones de los contribuyentes para pagar impuestos, y a su vez son verdades jurídicas que crea el derecho al establecer con base al Principio Constitucional de Generalidad de las contribuciones que todos los mexicanos debemos de contribuir con los gastos públicos, esto por ser sujetos pasivos y tener una o ambas capacidades de las mencionadas.

Por otra parte la capacidad económica es un parámetro para establecer y medir cual es el patrimonio de los contribuyentes, y con base al haber patrimonial es posible saber con precisión cual es el verdadero patrimonio que disponen los contribuyentes para hacer frente a sus deberes y obligaciones fiscales, en consecuencia constituye su real capacidad para contribuir para los gastos públicos.

El problema es que éstos dos últimos conceptos no se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, por lo que al no estar normados no son vinculantes a los particulares, y en consecuencia no es posible la existencia de un orden jurídico fiscal que atienda la realidad económico y social de los contribuyentes.

Tal deficiencia ha sido motivo de otros problemas como el efecto negativo de la creación de nuevos impuestos, “sobre todo cuando el Estado se encuentra en la necesidad imperiosa de incrementar la recaudación tributaria y sólo hasta que se encuentra en vigor el nuevo tributo se percata si la tasa, cuota o tarifa a aplicarse al contribuyente corresponde a su capacidad contributiva o resulta ser excesiva” ⁶²

En este sentido la política fiscal en nuestro país incluyendo sus reformas ha tenido principalmente tres vertientes; 1) Aumentar la tasa de determinados impuestos

⁶² Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 54, p. 115.

como lo es el caso del Impuesto al Valor Agregado que paso del 15% a 16%; 2) Crear nuevos impuestos como lo fue en su momento el Impuesto Especial a Tasa Única (por sus siglas IETU) y ahora el impuesto especial a bebidas endulzadas, alimentos endulzados y confitados, y alimentos para mascotas; 3) Disminuir gradualmente las deducciones fiscales, por ejemplo ya no es procedente la deducción de consumo de alimentos en restaurantes.

Razones por las cuales el Mtro. MARGÁIN-MANAU TOU se cuestiona si en nuestro país “¿la creación de nuevas contribuciones, o aumento de la base imponible o el alza de las cuotas, tasas o tarifas obedece al aumento de la capacidad contributiva de los contribuyentes o a la necesidad de incrementar la recaudación tributaria para poder reducir el déficit de las necesidades sociales a cargo del Estado y a satisfacer las nuevas?”.⁶³

Si la respuesta fuera que tales acciones del Estado se efectuaran por el aumento de la capacidad económica de las personas evidentemente esto se reflejaría principalmente en un aumento importante al salario mínimo, pero considero que la respuesta esta en el segundo supuesto, esto es en la necesidad de hacer frente a los gastos públicos provenientes de satisfacer tanto las necesidades sociales como las propias del Estado para su normal funcionamiento.

El no concebir la capacidad económica de los contribuyentes como directriz para conducir la política fiscal es sin duda un error en que pueden incurrir tanto los legisladores como el titular del poder ejecutivo como máximo administrador de los recursos económicos de la nación, y tal descuido ya ha sido estudiado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis de jurisprudencia número 2a./J. 222/2009:⁶⁴

⁶³ *Ibid.* p. 119.

⁶⁴ Tesis 2a./J. 222/2009, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Enero de 2010, Tomo XXXI, p. 933.

PREDIAL. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO RELATIVO, PUEDE GRAVARSE INDISTINTAMENTE A TRAVÉS DE TASAS FIJAS O DE TARIFAS PROGRESIVAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). Conforme a lo resuelto por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la acción de inconstitucionalidad 29/2008, aun cuando el legislador cuenta con un amplio margen para configurar los elementos esenciales del tributo, la tasa o tarifa impositiva debe ser coherente con su naturaleza a fin de evitar que se ponga en riesgo un postulado constitucional o el acceso a valores mínimos humanos. Para verificar esta circunstancia es importante considerar la diferencia medular entre un sistema y otro, de manera que en la tasa fija la cuota tributaria depende únicamente de la modificación de la base gravable, mientras que en la tarifa progresiva depende tanto de la variación de la base como del porcentaje aplicable. En el caso de los impuestos a la propiedad inmobiliaria como el predial, tanto una como otra permiten medir con precisión la capacidad contributiva del causante, pues aunque dicho tributo recae sobre una manifestación aislada de riqueza, lo cierto es que guarda cierta subjetivización al considerar otros aspectos distintos al valor del inmueble para su determinación, como es su uso o destino y, en algunos supuestos, además de los anteriores, la situación personal del contribuyente. Importa destacar que la aplicación de una tasa fija a cualquier nivel de patrimonio particular no supone que se contribuya de manera desigual, en virtud de que ante la variación de la base tributaria, la tasa, aunque es la misma, conlleva a que el contribuyente pague más o menos conforme a esa modificación, reconociéndose así la capacidad contributiva individual; igual acontece tratándose de la tarifa progresiva, la que al variar en función de la modificación de la base gravable, permite que pague más quien revela una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción. En consecuencia, tratándose del impuesto predial, tanto la tasa fija como la tarifa progresiva son idóneas para obtener la cuota tributaria respectiva y, por ende, en ejercicio de su potestad tributaria el legislador puede establecer una u otra.

Tesis de jurisprudencia 222/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de noviembre de dos mil nueve.

Del texto jurisprudencial se observan las siguientes reflexiones; Si bien el legislador cuenta con un amplio margen para establecer los elementos del tributo (tasa o tarifa impositiva) éstos valores deben ser **coherentes** con la naturaleza del impuesto de modo que no se pongan en riesgo el acceso a valores mínimos humanos.

Para determinar el porcentaje del gravamen del impuesto predial el legislador no debe basarse únicamente en las tasas fijas, si no que además debe hacerse una subjetivización del contribuyente como lo es su situación personal, esto es hacer una consideración de su capacidad contributiva en lo individual, sin que esto se tome como una desigualdad tributaria, por lo tanto debe incluir tales consideraciones en una tasa progresiva.

La tasa progresiva puede hacerse a partir de las condiciones particulares del contribuyentes, entre ellas su capacidad económica real, pues independientemente de que el valor catastral o comercial de su vivienda sea alto, ello no hace prueba plena de que el contribuyente cuenta con una suficiente solvencia económica, ya que bien podría ser que el mismo se encuentre temporalmente sin empleo, o bien no perciba ingresos altos como lo fue al momento de adquirir el bien inmueble respectivo.

Como se puede ver, el principal problema se encuentra en la falta de consideración del concepto de capacidad económica por parte de los legisladores y del poder ejecutivo al momento de formular y reformar las normatividad fiscal, toda vez que tal y como ha quedado demostrado, este principio determina la capacidad contributiva **real** de las personas, en especial de las físicas, razones por la cuales es necesario atenderlo para tener una política fiscal mas acorde a la realidad social.

Atender aspectos particulares de los contribuyentes con su capacidad económica es la antesala para analizar principios fundamentales de la dignidad humana de las personas como es el “mínimo vital”, el cual se estudia a continuación.

3.3.2 El mínimo vital o mínimo existencial, un concepto pendiente por desarrollar en el orden jurídico

Continuando con el tema de la dignidad humana de los contribuyentes, otro problema que se observa al respecto es la inexistencia del concepto “mínimo vital o mínimo existencial” tanto en la CPEUM como en la legislación fiscal secundaria, de hecho solo existen definiciones teóricas y jurisprudenciales por la SCJN, pero no ha sido establecido como un derecho fundamental en el orden jurídico mexicano.

El profesor Pedro M. HERRERA-MOLINA refiere que el “mínimo de subsistencia” posee un “anclaje constitucional que es por una parte la dignidad humana de la

persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad que impiden que se someta a tributación a aquellas personas que no superan el mínimo existencial. Por otra, la no sujeción del mínimo existencial es un requisito indispensable para distribuir la carga tributaria con arreglo a la capacidad económica de los contribuyentes”.⁶⁵

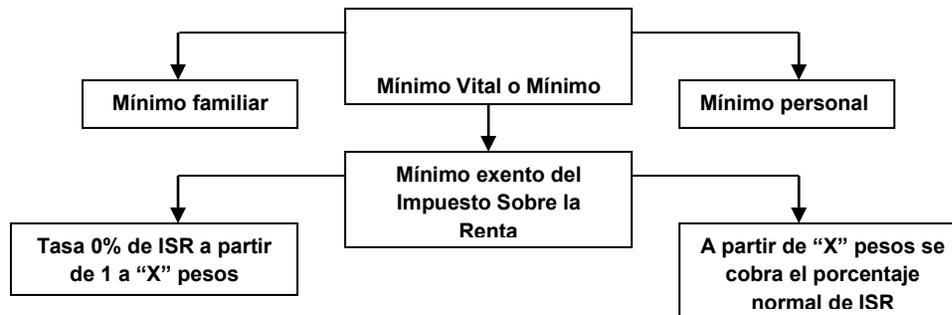
Desde esta perspectiva, los contribuyentes deben ser analizados desde su capacidad económica real por parte de las autoridades fiscales y en lo establecido en las normas jurídicas, de modo que el mínimo vital es el ingreso mínimo que necesita una persona física para subsistir y vivir dignamente tanto el como su familia, por consiguiente no puede gravarse dicho ingreso porque se le estaría privando de los recursos económicos mínimos necesarios que puede adquirir con el producto de su trabajo.

Además es un concepto fundamentado en la dignidad humana, situación que permite una estrecha vinculación con los derechos humanos de los contribuyentes, por lo tanto puede convertirse en un instrumento tributario que permita ayudar a la progresividad y desarrollo de las personas, en particular a las clases vulnerables.

Por otra parte el mínimo existencial se clasifica en mínimo personal y mínimo familiar, el primero atiende a la capacidad de las personas que no tienen obligaciones con algún parentesco familiar, y el segundo a los contribuyentes que tienen a su cargo la manutención de su familia o algún familiar.⁶⁶ Lo antes mencionado quedaría explicado mediante el siguiente esquema: *

⁶⁵ Herrera Molina, Pedro M, *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2000, p. 1-2.

⁶⁶ *Ibid.* p. 17.



* Fuente: Autoría propia.

Los países que actualmente implementan el concepto en estudio en sus legislaciones son; Alemania, Austria, Argentina, Bélgica, Estados Unidos, Finlandia, Francia, gracia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, países Bajos, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza.⁶⁷ En el caso de nuestro país no existe enunciamiento legal o constitucional del mismo como derecho fundamental, si no que es producto del criterio jurisprudencial de la SCJN.

En este sentido, el Semanario Judicial de la Federación contiene distintas tesis aisladas y jurisprudencias del mínimo vital, por lo que se hará un análisis de las más importantes y relacionadas a la presente investigación. La tesis aislada P. VI/2013 (9a.),⁶⁸ es la única que explica el fundamento constitucional del mínimo vital en el orden jurídico mexicano:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el derecho de los trabajadores que perciben una suma equivalente al salario mínimo, a que no se les impongan contribuciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 constitucional, no debe perderse de vista que dicho criterio se limitó a discernir sobre los casos en los que los trabajadores no deberían ver mermado su patrimonio con descuentos, sin pretender una proyección de tal criterio a otros rubros de ingreso. En ese sentido, el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, los diversos postulados desarrollados por este Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital, desde una óptica

⁶⁷ *Ibid.* p. 58.

⁶⁸ Tesis P. VI/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Diciembre de 2013, Tomo I, p. 135.

tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir. En consecuencia, como el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario encuentra asidero en el citado artículo 31, fracción IV, constitucional, puede precisarse que lo establecido en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de ese ordenamiento fundamental, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, en la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben dicho salario.

Amparo en revisión 2237/2009. Gerardo González Jaime y otros. 19 de septiembre de 2011.

Como se observa los Ministros atribuyen la existencia del concepto en estudio en lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, interpretando que la proporcionalidad tributaria incluye tal concepto, como también es una directriz del legislador para no gravar con impuestos determinados conceptos o ingresos necesarios para la subsistencia de las personas.

También establece que la inembargabilidad de los salarios constituye de igual forma el mínimo vital. Al respecto debe verse que la forma en como se interpreta el concepto es de una manera análoga, esto es, nuestro máximo tribunal considera que las figuras jurídicas como la proporcionalidad tributaria y la inembargabilidad de salarios son en si el derecho al mínimo vital, lo cual dista mucho del concepto teórico citado.

Como se vio anteriormente, el mínimo vital es el ingreso mínimo establecido por ley que esta exceptuado del pago del Impuesto Sobre la Renta por considerarse necesario para la subsistir y vivir dignamente, ya sea de manera personal, o familiar, por lo que el contribuyente al no pagar este impuesto puede disponer del total de su ingreso adquirido producto de su trabajo y atender sus necesidades elementales.

Pero en el caso de la proporcionalidad en nuestra Constitución es distinto, ya que si bien existen tasas progresivas en las que se establecen el porcentaje del pago de la contribución, y dicho porcentaje aumenta en medida del incremento del ingreso, y disminuye si el ingreso es menor, las tasas parten desde un salario, es

decir, no existe un ingreso mínimo libre del pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo que hasta el trabajador que gane lo más poco debe pagar impuestos.

El caso de la inembargabilidad del salario es también una figura distinta, pues si bien existe tal protección al salario, el trabajador seguirá pagando impuestos en tasas progresivas que parten desde un salario, por lo que tampoco coincide con el concepto teórico maneja al inicio, motivos por los cuales es de concluirse que se esta en presencia de figuras jurídicas muy diferentes entre si.

La SCJN ha tenido a bien concluir el presente tema con jurisprudencia constitucional, reiterando que el mínimo vital se encuentra en principio de proporcionalidad tributaria pero precisando que es labor del legislador fijar las tasas y tarifas de las contribuciones, tal y como se establece en la tesis 1a./J. 77/2011:⁶⁹

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda - cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la

⁶⁹ Tesis 1a./J. 77/2011, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Agosto de 2011, Tomo XXXIV, p. 118.

subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Amparo en revisión 554/2007.

Las conclusiones del máximo tribunal merecen una contra-argumentación al respecto, en principio los tribunales evidentemente deben respetar el trabajo legislativo en materia tributaria, sin embargo existen límites como son los derechos fundamentales y humanos, por lo que ninguna autoridad (entre ellas las legislativas) deben actuar en contravención a estos derechos, y si así fuere solo el poder judicial tiene a su alcance las facultades para salvaguardarlos.

Por otra parte, pareciera haber un error por parte del órgano jurisdiccional al mencionar que el sacrificio de la tributación es un elemento subjetivo respecto del cual no pudieran desprenderse estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica, pues como se ha mencionado, si se sigue omitiendo la capacidad económica real del contribuyente entonces se tendrá un margen de tributación distante de la realidad de los contribuyentes.

Así mismo, como se ha analizado el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes obliga principalmente a las autoridades fiscales a respetar la dignidad humana, por lo que se deben revisar los mecanismos de recaudación, entre ellos las tasas y tarifas de los impuestos, observando con mayor precisión a aquellos contribuyentes que por sus pocas capacidades económicas el sacrificio tributario es mayor, pese a que la tasa del impuesto sea baja pues finalmente éste puede recibir un salario rebasado por sus necesidades fundamentales.

De igual forma se reconoce que la inclusión normativa de éste principio es una tarea propia del legislador, pero el juicio respecto a la capacidad contributiva de los gobernados frente a las cargas tributarias puede ser realizado también por el poder judicial, es particular si se tutelan derechos humanos con base al mínimo vital invocados por un contribuyente dentro de un juicio contencioso administrativo, esto significa que los órganos jurisdiccionales no deben considerar ajena tal calificación, y mucho menos si es en salvaguarda de la dignidad humana.

Como se observa, el tema del mínimo vital en nuestro país sigue pendiente por desarrollar, el primer paso sería reconocerlo como derecho humano en la CPEUM, después desglosar sus efectos y alcances en la legislación secundaria, e incluso se pensaría en darle la categoría de un nuevo principio tributario, que permitiría principalmente la exención del Impuesto Sobre la Renta de un determinado ingreso mensual para las personas físicas.

3.3.3 La protección de la dignidad humana de los contribuyentes por parte de los tribunales

Para el Mtro. Joao Bosco COHELO-PASIN “la responsabilidad social del ciudadano-contribuyente consiste, por tanto, en su deber fundamental de aportar al sostenimiento de los gastos públicos necesarios para la realización del bien común en la medida y proporción de sus posibilidades económicas reales”⁷⁰, argumento que robustece el planteamiento expuesto anteriormente en la necesidad de orientar la recaudación fiscal conforme a las capacidades económicas reales de los contribuyentes.

Como también el autor refiere que “el comportamiento del ciudadano-contribuyente se encuentra condicionado en gran medida por el grado de justicia del sistema tributario, que se verifica *a priori* en función del respeto del Estado-fiscal a los fundamentos de la imposición, así como *a posteriori* en razón de los

⁷⁰ Cohelo Pasin, Joao Bosco, *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Argentina, Heliasta, 2010, p. 228.

efectos del impacto de la carga tributaria sobre la sociedad civil. Es decir, a partir del conocimiento de la norma de naturaleza tributaria y de su grado de efectividad en el plano aplicativo se puede identificar el nivel de libertad del ciudadano-contribuyente frente al Estado-fiscal.”⁷¹

Resulta muy interesante el análisis que expone, ya que muestra el efecto que ocasiona el sistema tributario hacia los ciudadanos-contribuyentes, en el cual puede haber un respeto y libre cumplimiento a las normas fiscales, o bien una resistencia a cumplir, ello como consecuencia del grado de justicia del esquema fiscal operante que también muestra su nivel de efectividad, lo anterior con base a los principios constitucionales de las contribuciones como directrices y ejes rectores del establecimiento de los impuestos.

El respeto a los principios constitucionales de las contribuciones y los derechos humanos de los causantes es una consideración que también puede verificarse desde la esfera del poder judicial, por ejemplo en la doctrina alemana se tiene que “la moralidad tributaria impone que el “legislador actúe del modo que exigen los principios de justicia aplicables por razón de la materia. Ahora bien, si –en el contexto del sistema político- esto no sucede, el Tribunal Constitucional debe fijar tales principios y aplicarlos consecuentemente en la medida en que se invoque su jurisdicción”.⁷²

Invocar una jurisdicción es un derecho fundamental que poseen las personas para el acceso a la justicia, motivada por el incumplimiento del Estado a los principios de las contribuciones, que como se observa también constituyen la moralidad fiscal del Estado. En este sentido para el derecho alemán los tribunales administrativos son considerados “guardianes de la moralidad fiscal derivado de los siguientes puntos:

⁷¹ *Ibid.* p. 227 Y 228.

⁷² *Ibid.* p. 184.

- La importancia de la calidad y del pensamiento jurídico del Derecho Tributario;

- La identificación existente entre la democracia y el Estado de Derecho en la Constitución alemana; y

- La opción en el plano aplicativo por el *judicial activism* – favorable a un mayor control del ámbito tributario por los jueces en virtud de la carencia de decisiones legislativas.⁷³

De la teoría referida se tiene que los tribunales administrativos procuran una calidad del derecho tributario, logran una identificación entre la democracia y el Estado de Derecho, y permiten un control en el ámbito tributario a consecuencia de legislación fiscal deficiente. Este último punto adquiere una gran relevancia en la presente investigación porque contrario a la tesis de jurisprudencia 1a./J. 77/2011 (citada en líneas anteriores), el órgano jurisdiccional si puede corregir los defectos de un orden normativo tributario.

Con base a lo anterior, se pensaría que además de subsanar los errores legislativos, también sería posible incorporar los derechos humanos de los contribuyentes que aún no se encuentran enunciados como tal en la legislación secundaria, pero que con base a la convencionalidad se desprenden tanto de la CPEUM como de los instrumentos internacionales, todo esto con el objetivo de tutelarlos, sean justiciables y en consecuencia eficaces.

⁷³ *Ídem.*

3.4 Obstáculos normativos para la tutela judicial eficaz de los derechos humanos de los contribuyentes

Otro problema para la tutela eficaz de los derechos humanos de los contribuyentes es la existencia de preceptos jurídicos en legislación secundaria que obstaculizan tal objetivo, porque contienen contenidos normativos que se contraponen con éstos derechos, originándose así una antinomia, es decir, una contradicción de normas que debe ser colmada por el legislador, o en su caso por el órgano jurisdiccional de mérito.

A continuación se analizan tres ejemplos: 1) La improcedencia del juicio de amparo contra reformas constitucionales; 2) La no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas fiscales; y 3) La legalidad de las notificaciones a la luz de la LFPCA.

3.4.1 La improcedencia del juicio de amparo contra reformas constitucionales

Tras la reciente expedición de la nueva Ley de Amparo en abril de dos mil trece, una de las innovaciones que muestra éste ordenamiento es la inclusión de la protección de los derechos humanos y sus garantías establecidas en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que nuestro país sea parte, tal y como se establece en el artículo 1o que a la letra establece lo siguiente:

Artículo 1o. El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite:

I. Por **normas generales**, actos u omisiones de autoridad **que violen los derechos humanos** reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;

Analizando el citado precepto se tiene que el juicio de amparo es procedente contra “normas generales” entendidas como cualquier disposición normativa

emanada de los poderes públicos (ejecutivo, legislativo y algunos casos judicial) que tiene un carácter vinculante, ya sea a un grupo de personas o a todas en el ámbito de la generalidad, que vulneren los “derechos humanos” reconocidos en la CPEUM y en los tratados internacionales.

En este sentido se desprende que las normas generales que se emitan por los poderes públicos no deben trasgredir los derechos humanos de las personas, de lo contrario se actualiza la hipótesis de procedencia del juicio de amparo, como también no se hace excepción a determinada materia, lo cual significa que se encuentran incluidas todas, en particular la fiscal.

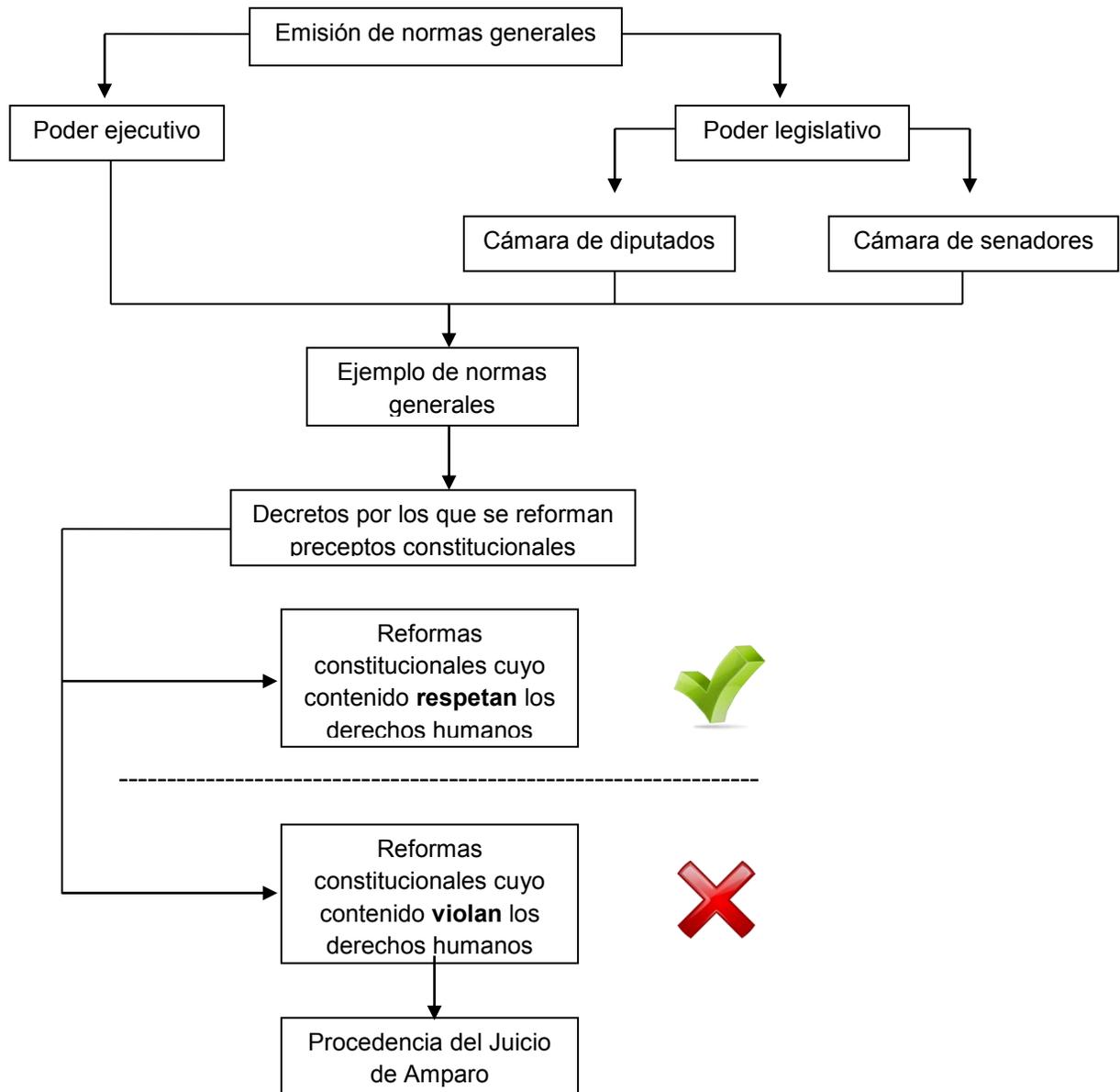
Atendiendo a las facultades de los poderes ejecutivo y legislativo federal, se tiene que tienen competencia para crear y modificar la legislación aplicable, en especial a través de decretos por los cuales se reforman los preceptos constitucionales, tal y como se establece el artículo 71 fracciones I y II, que a la letra establecen lo siguiente:

Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I. Al Presidente de la República;

II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;

Por lo que concatenándolo con el artículo 1o de la Ley de Amparo, es lógico deducir que el presidente de la República, los Diputados y los Senadores al emitir normas generales, éstas deberán respetar los derechos humanos de las personas, pues en caso contrario actualizan la procedencia del Juicio de Amparo. Para mejor entendimiento se muestra el siguiente diagrama: *



* Fuente: Autoría propia.

Sin embargo, la antinomia se encuentra presente en el contenido del artículo 61, fracción I de la Ley de Amparo que establece lo siguiente:

CAPÍTULO VII Improcedencia

Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

I. Contra **adiciones o reformas** a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

En consecuencia, si el juicio de amparo procede contra normas generales que trasgredan derechos humanos, ¿Porqué no procede contra reformas constitucionales?, si estas también constituyen normas generales que en virtud de una reforma se crean, modifican, adicionan o deroguen preceptos constitucionales, y más si las mismas traen como consecuencia una violación a un derecho humano determinado.

La respuesta no se encuentra en el contenido de la Ley de Amparo, solo se enuncia la improcedencia sin dar mayor explicación, de modo que la respuesta queda a perspectivas e interpretaciones subjetivas, sin embargo la contradicción es muy clara al coartarse el derecho de las personas al acceso a la justicia federal con motivo de una reforma constitucional ya sea proveniente de una iniciativa del poder ejecutivo o legislativo violatoria de derechos humanos.

En esta tesitura, el Poder Judicial de la Federación se encuentra jurídicamente impedido para estudiar, analizar y tutelar los derechos humanos de las personas (entre ellas los contribuyentes) con motivo de una reforma constitucional que en su momento pueda generar controversia y exista duda sobre su legalidad, pues el examen jurisdiccional no procede y en consecuencia subsiste en su contenido fiel, violando con ello el derecho humano al acceso a la justicia consagrado en el artículo 17 de la CPEUM.

3.4.2 La no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas fiscales

Una de las figuras jurídicas nuevas introducidas en la Ley de Amparo es la declaratoria general de inconstitucionalidad, mediante la cual la SCJN puede informar a la autoridad emisora de normas generales si esta ha sido declarada inconstitucional, y por ende, deberá dejar de aplicarse para salvaguardar los derechos fundamentales de las personas, e incluso evitar futuros juicios de amparo que controviertan tal normatividad.

Su fundamento esta en el artículo 231 de la Ley de Amparo, que a la letra establece lo siguiente:

CAPÍTULO VI
Declaratoria General de Inconstitucionalidad

Artículo 231. Cuando las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, resuelvan la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, en una o en distintas sesiones, el presidente de la sala respectiva o de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capítulo no será aplicable a normas en materia tributaria.

Analizando el precepto jurídico se tiene que las Salas o el Pleno de la SCJN en la etapa de revisión de un juicio de amparo indirecto se resuelva declarar inconstitucional una norma general, si es por primera ocasión la sentencia tendrá efectos personales hacia los quejosos, pero si es por segunda ocasión entonces dará lugar al procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad, en el cual se comunicará el fallo respectivo al órgano y/o poder emisor de la norma general.

En este sentido se aprecia que nuestro máximo órgano jurisdiccional busca por una parte terminar de una manera definitiva todas las controversias que pudiesen generarse a partir de una norma general controvertida, que trasgreda los derechos humanos y sus garantías establecidos en la CPEUM, o bien sea contraria a ésta de una u otra forma. Por otra parte se observa que el poder judicial está corrigiendo los errores legislativos en que pueden incurrir los poderes ejecutivo y legislativo. Es una figura jurídica que muestra ser protectora y salvaguarda de la Constitución.

Sin embargo el problema es que el propio legislador estableció como caso de excepción a las normas fiscales sin tampoco dar una explicación al respecto, tan solo se limitó a enunciar su improcedencia sin establecer una causa o motivo. Atendiendo a la característica protectora de la figura en estudio, es evidente que si

una norma general es declarada inconstitucional es precisamente porque afecta los derechos de las personas por sus deficiencias normativas.

Entonces si en la revisión de un amparo indirecto se controvierte la constitucionalidad de una norma fiscal, y posteriormente se emite el fallo a favor del quejoso por haberse acreditado tal inconstitucionalidad, ello implica ser un acontecimiento suficiente para demostrar la grave deficiencia legislativa de dicha norma al ser contraria a la propia CPEUM, incluso por resultar violatoria de derechos humanos de los contribuyentes.

La protección del fallo es unipersonal, es decir, le favorece únicamente al o a los quejosos, pero el resto de la sociedad que es destinataria de la misma queda fuera de la protección de la justicia federal, violándose en su perjuicio el derecho humano de la protección más amplia a los derechos de los contribuyentes, esto es, ¿Qué sentido tiene que coexistan en el orden jurídico mexicano normas contrarias a la Constitución?, creo que no tiene ningún sentido y puede traducirse en una violación continua a los derechos de las personas.

Con base a estos ejemplos se evidencia que existen obstáculos normativos para que los tribunales puedan tutelar los derechos humanos de los contribuyentes, porque al existir antinomias en las leyes se dificulta el acceso a una justicia completa que abarque todos los campos de protección de las normas.

3.5 Resultados preliminares

1º Es necesario que el poder legislativo emita las normas jurídicas en donde se enuncien los derechos humanos de los contribuyentes y las garantías que describan los mecanismos para su protección.

2º Se espera que en poco tiempo tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como el Poder Judicial de la Federación, emitan sentencias en las cuales se plasmen casos concretos en donde se evidencie la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

3º La inclusión del concepto “mínimo vital” o “mínimo existencial” en sus variantes “personal” y “familiar” en la CPEUM permitirá un reconocimiento y protección amplia a los derechos humanos de los contribuyentes, en particular aquellos que son de escasos recursos.

4º Atender la capacidad económica real de los contribuyentes es el indicador más adecuado para determinar la tarifa y/o porcentaje que deberán tener las contribuciones.

5º La improcedencia del juicio de amparo tratándose de reformas constitucionales de carácter fiscal, y la no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas tributarias, son supuestos normativos que deben ser derogados por ser violatorios de los derechos humanos de acceso a la justicia, y protección amplia de los derechos de las personas.

6º Los tribunales administrativos pueden también tutelar el concepto del mínimo vital si se les da dicha facultad, por lo que en caso de ser así, los contribuyentes tendrían acceso a una protección de sus derechos humanos hechos valer en un proceso jurisdiccional.

3.6 Resultados finales

En virtud de lo anterior, la presente investigación arrojó los siguientes resultados:

1º En el sistema jurídico mexicano no hay ordenamiento en el cual se concentren y sean plenamente ubicados los derechos humanos de los contribuyentes, como las garantías constitucionales y legales para su protección.

2º La tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes constituye la garantía más idónea para la eficacia y justiciabilidad de éstos derechos.

3º Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como del Poder Judicial de la Federación, constituirán los precedentes jurisdiccionales y jurisprudenciales para la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

4º Solo a través de la inclusión del concepto “mínimo vital” o “mínimo existencial” en sus variantes “personal” y “familiar” en la CPEUM como un derecho fundamental permitirá el reconocimiento y protección amplia a los derechos humanos de los contribuyentes, en particular aquellos que son de escasos recursos.

5º Si se atiende la capacidad económica real de los contribuyentes se podrá conocer las posibilidades más reales y factibles para determinar la tarifa y/o porcentaje que deberán tener las contribuciones.

6º La improcedencia del juicio de amparo tratándose de reformas constitucionales de carácter fiscal, y la no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas tributarias, son hipótesis normativas que violan los derechos humanos de acceso a la justicia, y protección amplia de los derechos de las personas.

7º La tutela judicial del concepto del mínimo vital permitiría a los contribuyentes la protección de sus bienes y recursos mínimos para subsistir frente a los actos de las autoridades fiscales.

CAPÍTULO CUARTO

LA TUTELA JUDICIAL DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES; UNA CUESTIÓN DE EXIGIBILIDAD Y EFICACIA NORMATIVA

Durante el desarrollo de la presente investigación se mostraron los principales antecedentes teóricos y normativos de los derechos humanos y la relación que guardan con los principios tributarios mexicanos. Por otra parte se analizó el problema de la investigación consistente en el reconocimiento y tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes.

Partiendo de la hipótesis planteada en el sentido de que la eficacia de los derechos humanos en materia fiscal es posible a través de la plena justiciabilidad de los mismos por parte de los tribunales competentes, utilizando para tales efectos instrumentos teórico-prácticos como son; la hermenéutica jurídica y ponderación de derechos, en éste capítulo cuarto se expondrá como se llegó a su demostración.

Lo anterior con base a la aplicación del método analítico y el uso de las siguientes teorías; 1) La “ponderación de los derechos” de Robert Alexy; 2) El garantismo de Luigi Ferrajoli; y 3) La “tutela y protección judicial de los derechos sociales” expuesta por Victor Abramovich.

En este sentido la estructura de este último capítulo será de la siguiente forma; En primer término se analizarán los resultados obtenidos en el capítulo tercero y se relacionarán con el paradigma jurídico consistente en la forma en que se tramitan actualmente los juicios fiscales en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el amparo fiscal en la esfera del Poder Judicial de la Federación.

Posteriormente aplicando el método analítico se demostrará como dicho paradigma resulta ya insuficiente a la luz de la reforma constitucional al artículo 1º en materia de derechos humanos, mostrando a su vez la propuesta de un nuevo

proceso administrativo fiscal con base a los “Lineamientos para la tutela y protección de los derechos humanos de los contribuyentes” que ha sido diseñado y se muestra en líneas posteriores, como también se propone la inclusión de un capítulo especial en el Código Fiscal de la Federación con el título “Los derechos humanos de los contribuyentes”. Establecido lo anterior, se da inicio al desarrollo del cuarto capítulo.

4.1 El juicio fiscal federal a la luz de la reforma constitucional del junio de 2011; Un nuevo paradigma en la impartición de justicia

Actualmente el trámite del juicio contencioso administrativo en materia fiscal en sus modalidades de en línea, vía sumaria y ordinaria regulado por los artículos 13 al 58-15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no contienen algún precepto en el que se precise los términos, formas y procedimientos para la protección de los derechos humanos de los contribuyentes.

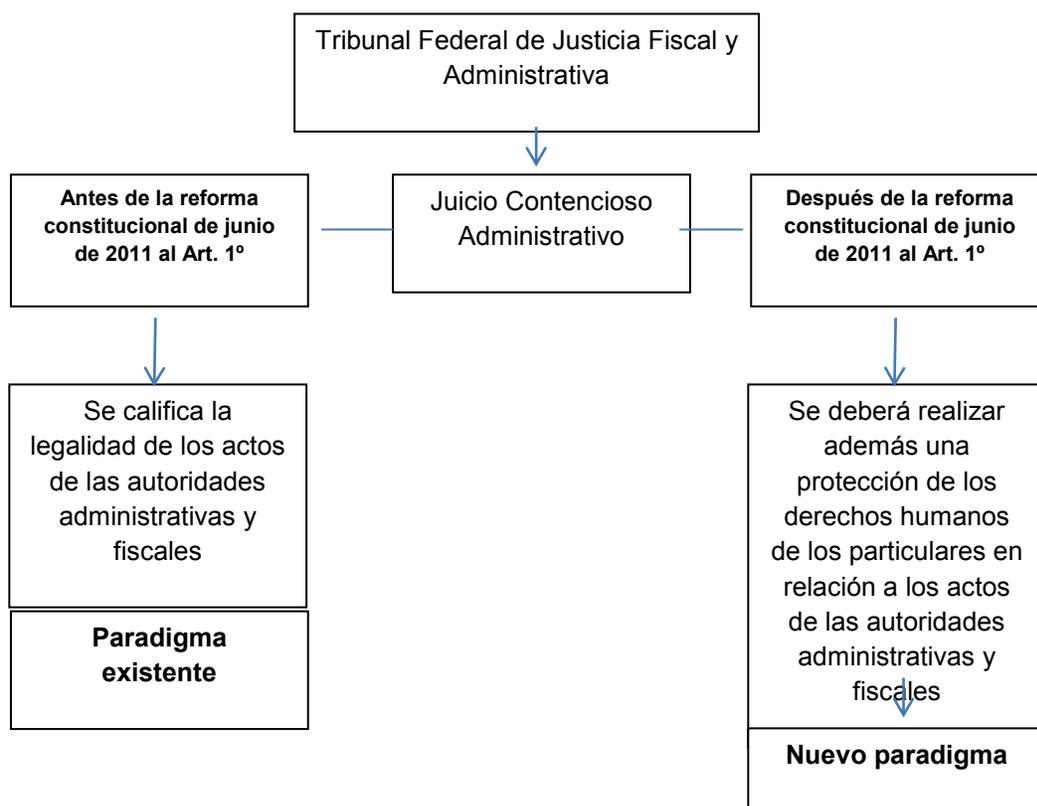
Agregando además que de la simple lectura a las dieciséis fracciones del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aún no se contempla la procedencia del juicio fiscal por violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales.

Lo anterior deja al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin contar con cauces legales para cumplir con el mandato constitucional establecido en el artículo primero, en el sentido de que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Y también resulta una evidente contradicción a lo establecido en la propia jurisprudencia del TFJFA como es la tesis número VII-TASR-3ME-1: ⁷⁴ bajo el rubro *CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO*

⁷⁴ Tesis VII-TASR-3ME-1, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012. p. 385.

DE CONSTITUCIONALIDAD. EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE ANULE UN ACTO O CONSISTENTE EN TRANSGRESIÓN A UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS, la cual fue explicada en el Capítulo Tercero.

En este sentido resulta claro que ante la transformación del sistema jurídico nacional conforme a la mencionada reforma constitucional en materia de derechos humanos, el proceso administrativo sustanciado en el TFJFA debe seguir esta misma suerte y transformarse en una nueva forma de impartir justicia fiscal con una visión de los derechos humanos, creándose un nuevo paradigma jurisdiccional. Por otra parte parecería que el problema se deposita en una ausencia de normas jurídicas que establezcan detalladamente como el TFJFA podría llevar a cabo la promoción, respeto, protección y garantizar los derechos humanos en los juicios fiscales. Lo antes mencionado se puede explicar con el siguiente diagrama:



* Fuente: Autoría propia.

La promoción, respeto, protección y garantizar los derechos humanos en los juicios fiscales por parte del TFJFA es factible si se recurre a la modificación del proceso administrativo, lo cual sería posible si se adicionan lineamientos normativos específicos que detallen como los Magistrados puedan ejecutar el mandato constitucional.

Tales lineamientos serían una herramienta fundamental con un sustento en las teorías de la “ponderación de los derechos” de Robert Alexy; el garantismo de Luigi Ferrajoli; y la “tutela y protección judicial de los derechos sociales” expuesta por Víctor Abramovich. Lo cual daría entrada al ejercicio de acciones jurisdiccionales concretas del TFJFA a fin de tutelar los derechos humanos de los contribuyentes.

4.2 Análisis de resultados y demostración de hipótesis

De los siete resultados que arrojó la presente investigación se realiza el siguiente análisis:

RESULTADO 1º En el sistema jurídico mexicano no hay ordenamiento en el cual se concentren y sean plenamente ubicados los derechos humanos de los contribuyentes, como las garantías constitucionales y legales para su protección.

La reforma constitucional en materia de derechos humanos de junio de 2011 ha tenido un desarrollo paulatino en el orden jurídico mexicano, en materia fiscal no se ha emitido normatividad de tipo legal y reglamentaria en el que se concentren los derechos humanos de los contribuyentes.

Lo anterior no significa que éstos no existan o no sean reconocidos, sino que esta situación dificulta a los contribuyentes poder ubicar este catálogo de derechos

cuya raíz es propiamente los tratados internacionales como se ha explicado en el capítulo segundo.

Por otra parte las garantías para su protección es un tema que urge se desarrolle en el espacio del poder legislativo, toda vez que se considera que el tema de los derechos humanos debe tener un tratamiento especial y particular en cada caso, aunado a que si no existen garantías que protejan estos derechos difícilmente se podrá hablar de una eficacia de los mismos.

RESULTADO 2º La tutela judicial de los derechos humanos de los contribuyentes constituye la garantía más idónea para la eficacia y justiciabilidad de éstos derechos.

Conforme a la reforma constitucional en comento se tiene que el deber de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos es aplicable a todas las autoridades, incluidas las fiscales, pero si estas fallan en tal cometido existe un poder de orden jurisdiccional que cuenta con la facultad de tutelar estos derechos, y por ende corregir los errores de las autoridades.

Consecuentemente la acción de “tutelar” judicialmente los derechos humanos implica que tal poder constituye la protección más completa que pudiera tener un ciudadano, esto tomando en cuenta que los tribunales son quienes deciden el Derecho resolviendo las controversias jurídicas, cuyas sentencias deben cumplirse por estar investidas de “ejecutoriedad” y en caso contrario existen medidas de apremio.

Además un tribunal es un órgano autónomo e independiente que decide con libertad de jurisdicción todas y cada una de sus determinaciones en un proceso judicial como bien podría ser los juicios fiscales.

3º Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como del Poder Judicial de la Federación, constituirán los precedentes jurisdiccionales y jurisprudenciales para la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

Una realidad en el devenir de la justicia fiscal es la falta de jurisprudencia con contenido de derechos humanos de los contribuyentes, ya que si bien existe la décima época del Semanario del Poder Judicial de la Federación en materia de derechos humanos, no existe todavía algún precedente proveniente de un juicio fiscal en donde se haga evidente la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

En virtud de lo anterior se hace necesario que en un primer momento se comiencen a emitir sentencias en las cuales se haga evidente la protección a los derechos humanos de los contribuyentes, para posteriormente dar paso a la creación de la jurisprudencia en la cual se den a conocer con mayor claridad los criterios sobre los cuales versaran los juicios.

Considero que es una cuestión de esfuerzo institucional por parte de ambos tribunales, toda vez que cuentan con la competencias constitucional y legal para conocer sobre violaciones a derecho humanos de los contribuyentes, pero desafortunadamente no hay producción de sentencias en este sentido.

4º Solo a través de la inclusión del concepto “mínimo vital” o “mínimo existencial” en sus variantes “personal” y “familiar” en la CPEUM como un derecho fundamental permitirá el reconocimiento y protección amplia a los derechos humanos de los contribuyentes, en particular aquellos que son de escasos recursos.

Desarrollar el concepto del “mínimo vital” en sus variantes “personal” y “familiar” como un derecho fundamental en la CPEUM y en la legislación fiscal, reforzará el

ámbito de aplicación de los derechos humanos de índole fiscal, toda vez que se trata de un principio adoptado por legislaciones fiscales de otros países que les permite respetar la dignidad humana del contribuyente.

Por lo que tomando en cuenta que la base de los derechos humanos es la dignidad humana, el principio rector de tales derechos aplicados en lo fiscal lo es el mínimo vital al concentrar argumentos que justifican proteger el ingreso mínimo que se requiere para vivir con calidad de vida.

Además con la adopción de tal concepto se pudiese hablar de una “humanización del derecho fiscal” al adoptarse medidas que protegen a los contribuyentes por su condición de seres humanos y sus necesidades básicas para subsistir y desarrollarse plenamente en lo individual y familiar.

RESULTADO 5º Si se atiende la capacidad económica real de los contribuyentes se podrá conocer las posibilidades más reales y factibles para determinar la tarifa y/o porcentaje que deberán tener las contribuciones.

Uno de los temas más controvertidos ha sido los parámetros que sirven de base para fijar la tasa o tarifa de los impuestos y la determinación de los créditos fiscales, en donde se encuentra que un erro común es pensar que todas las personas tienen capacidad para tributar y por ende ajustarse a los lineamientos previstos en el Código Fiscal de la Federación y demás legislación fiscal.

Lo cierto es también que como ciudadanos tenemos una profunda dependencia a las realidades económicas que determinan nuestras verdaderas capacidades económicas, y éstas no son tomadas en consideración al momento en que hacemos frente a nuestras obligaciones fiscales. Por tales motivos es necesario que sean valoradas para atender de una manera más real y objetiva la situación de los contribuyentes.

RESULTADO 6º La improcedencia del juicio de amparo tratándose de reformas constitucionales de carácter fiscal, y la no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas tributarias, son hipótesis normativas que violan los derechos humanos de acceso a la justicia, y protección amplia de los derechos de las personas.

Desafortunadamente existen preceptos legales que trasgreden derechos humanos de los contribuyentes, en particular el acceso a la justicia y la protección amplia de los derechos de las personas, tal es el caso de la improcedencia del juicio de amparo tratándose de reformas constitucionales de carácter fiscal, y la no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad.

Lo anterior es una situación que ya se está analizando en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que se espera que sean derogadas para poder permitir que los justiciables tengamos el acceso total a las instituciones jurisdiccionales por medio de los procesos previstos en ley.

7º La tutela judicial del concepto del mínimo vital permitiría a los contribuyentes la protección de sus bienes y recursos mínimos para subsistir frente a los actos de las autoridades fiscales.

Si se llegara a dar la facultad a los Tribunales administrativos para tutelar el “mínimo vital” de los contribuyentes se estaría dando paso a una nueva forma de protección a su dignidad humana bajo el amparo de un órgano autónomo e independiente con libertad de jurisdicción.

Además se protegerían aquellos bienes básicos necesarios para la subsistencia de las personas, proyectando así una forma distinta en la impartición de justicia administrativa y fiscal a favor de los derechos humanos, la dignidad de los

contribuyentes y la mejora de la calidad de vida de las personas de escasos recursos.

Por lo antes expuesto y con base a lo arrojado en la investigación se tiene que la hipótesis presentada que establece que; “La eficacia de los derechos humanos en materia fiscal es posible a través de la plena justiciabilidad de los mismos por parte de los tribunales competentes, utilizando para tales efectos instrumentos teórico-prácticos como son; la hermenéutica jurídica y ponderación de derechos” **se demuestra totalmente.**

Lo anterior es así ya que los tribunales administrativos en nuestro país constituyen la última instancia que resuelve una controversia fiscal, además de que poseen facultades jurídicas para tutelar los derechos humanos de los contribuyentes, y que éstos derechos al entrar en colisión frente a los deberes y obligaciones fiscales, dicha circunstancia se puede superar si los juzgadores hacen una debida interpretación de los supuestos hipotéticos de la norma, así como un ejercicio de ponderación de derechos debidamente sustentado.

La demostración de la hipótesis se argumenta con el análisis de la teoría utilizada en la presente investigación que a continuación se muestra.

4.3 La eficacia normativa de los derechos humanos de los contribuyentes; un fin jurídico sustentado en las teorías de las “garantías jurisdiccionales”, la “ponderación de derechos” y la “tutela jurisdiccional eficaz”

Como se ha mostrado en la investigación, uno de los principales problemas de los derechos humanos de los contribuyentes es su eficacia normativa, esto significa que al tratarse de derechos inmersos en un sistema jurídico éste a su vez “es más o menos eficaz cuando sus normas son constantemente obedecidas por la mayoría, son constantemente aplicadas, producen sus efectos o cumplen sus fines o propósitos”.⁷⁵

En este sentido la obediencia de tales derechos se hace extensiva principalmente a las autoridades fiscales con base a la reforma constitucional antes mencionada, sin embargo tal y como se evidencio en el capítulo tercero esto no ocurre del todo, situación que plantea el problema de la eficacia de estos derechos humanos a favor de los sujetos pasivos en las relaciones jurídico tributarias.

Consecuentemente es posible deducir que la obediencia de los derechos humanos de los contribuyentes atañe fundamentalmente a las autoridades, la aplicación podría depositarse en las sentencias y demás resoluciones que emitan los órganos jurisdiccionales al ser quienes tutelan dichos derechos, y finalmente los efectos, fines y propósitos de los mismos son precisamente el respeto a la dignidad humana de las personas que cumplen con su deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

Por tales motivos la cuestión de la protección de éstos derechos humanos es posible a través de un adecuado sistema de garantías constitucionales y legales, lo cual es un tema ampliamente estudiado por FERRAJOLI quien menciona que “las garantías no son otra cosa que las técnicas previstas por el ordenamiento para reducir la distancia estructural entre normatividad y efectividad, y, por tanto,

⁷⁵ Bonifaz Alfonso, Leticia. *El problema de la eficacia en el derecho*. México Distrito Federal, Porrúa, 1993. p. 67.

para posibilitar la máxima eficacia de los derechos fundamentales en coherencia con su estipulación constitucional".⁷⁶

Como es de observarse, la teoría de Ferrajoli muestra que existe una distancia estructural entre las normas jurídicas y su cumplimiento, de modo que a fin de eliminar tal distancia se hace necesario el diseño y aplicación de las garantías como métodos para hacer efectivas las normas, en particular los derechos fundamentales y para el caso particular de ésta investigación los derechos humanos.

Evidentemente el análisis se circunscribe a determinar la eficacia de los derechos humanos de los contribuyentes, por ello el sistema de garantías juega un papel fundamental para lograr tal objetivo, siendo en este caso las garantías de protección judicial de los derechos de las personas la herramienta idónea y suficiente que podría colmar la problemática antes expuesta.

Así se tiene que para Ferrajoli la tutela de los derechos fundamentales implica el diseño y aplicación de las garantías que se muestran en el siguiente cuadro explicativo: *

Garantías primarias	Obligaciones (de prestación) o prohibiciones (de lesión).
Garantías secundarias	A las obligaciones de reparar o sancionar judicialmente las lesiones de los derechos, es decir, las violaciones de sus garantías primarias.
Garantías liberales	Dirigidas a asegurar la tutela de los derechos de libertad, consisten esencialmente en técnicas de invalidación o de anulación de los actos prohibidos que las violan.

⁷⁶ Ferrajoli, Luigi. *op. cit.*, nota 11, p. 25.

Garantías sociales	Orientadas como están a asegurar la tutela de los derechos sociales, consisten, en cambio, en técnicas de coerción y/o de sanción contra la omisión de las medidas obligatorias que las satisfacen.
-----------------------	---

* Fuente: Diseño propio con información de la obra de FERRAJOLI, Luigi. Derechos y garantías. La ley del más débil, Madrid España, Trotta 4ª ed. 2004. Págs. 25 y 43.

Como se observa, las “garantías primarias” corresponden a las obligaciones de prestación, es decir, de brindar algo en concreto a favor de los particulares por parte del Estado, como bien podría el ejemplo de dar la información pronta, entendible y eficaz sobre los derechos de los contribuyentes así como el estado de su situación fiscal.

En cambio las “garantías secundarias” son las prohibiciones aplicables tanto para la autoridad como los particulares a efecto de que no se lesionen los derechos fundamentales de otras personas, por ejemplo en el sistema tributario mexicano está prohibido imponer cualquier clase de contribución especial si no se encuentra previamente establecida en las normas fiscales.

Las “garantías liberales” corresponden a la tutela eficaz de los derechos fundamentales de libertad, de modo que se enfocan a crear técnicas y herramientas normativas para nulificar aquellos actos de autoridad o de particulares que trasgreden este tipo de derechos en donde el sujeto ejerce sus libertades consagradas especialmente en la Constitución Política General.

Por último las “garantías sociales” también tutelan los derechos fundamentales de tipo social, es decir, aquellos que protegen a las clases menos favorecidas y vulnerables por su condición de sexo, edad, económica, educativa y laboral, que pretenden mejorar la calidad de vida de éstos grupos sociales. Lo anterior a partir de sanciones por omisiones en la satisfacción de tales derechos.

Como se observa, el garantismo es una corriente jurídica que busca el desarrollo de las técnicas y herramientas normativas para el cumplimiento y eficacia de los derechos fundamentales establecidos en las Constituciones Políticas, el problema es que no todos los derechos cuentan con las garantías idóneas y suficientes para hacerlos efectivos.

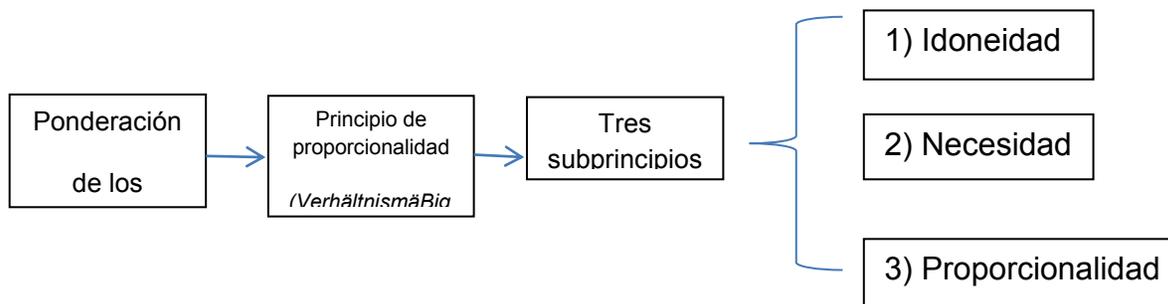
Este problema se observa en los derechos humanos de los contribuyentes, ya que si bien tal y como se ha explicado durante el desarrollo de la investigación, éstos nacen de los tratados internacionales de los que el Estado mexicano ha sido parte, cierto es también que en el sistema jurídico mexicano no se encuentran agrupados y mucho menos existe como tal un sistema de garantías bien definido que permita su eficacia normativa.

Tan solo se tiene el contenido del artículo 1º de la CPEUM en el que “todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”, pero no se legislado aún el sistema de garantías que van a permitir el cumplimiento de tales mandatos constitucionales.

En virtud de lo anterior es lógico deducir que con base a la teoría del garantismo desarrollada por Luigi FERRAJOLI, el poder legislativo de nuestro país debe desarrollar un sistema de garantías para permitir la eficacia normativa de los derechos humanos de los contribuyentes por parte de los órganos jurisdiccionales.

Paralelo a la teoría antes mencionada existe otra denominada la “ponderación de los derechos” creada por el jurista Robert Alexy cuyo origen se encuentra en el derecho constitucional alemán y forma parte del principio de “proporcionalidad” (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) que se conforma por tres subprincipios; 1)

Idoneidad, 2) Necesidad y 3) Proporcionalidad en sentido estricto. ⁷⁷ Lo antes mencionado se muestra en el siguiente esquema: *



* Fuente: Diseño propio con información de la obra de ANDRÉS-IBÁÑEZ, Perfecto y ALEXY, Robert. *Jueces y ponderación argumentativa*, Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., 2006. p. 1.

La interpretación de los derechos fundamentales con base a la ponderación implica tratarlos como “principios” con requisitos de optimización y no simplemente como reglas, de modo que se requiere la realización de la mayor amplitud de los mismos dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas. ⁷⁸

O entendido de otra forma, la ponderación es la optimización relativa a principios contrapuestos ⁷⁹. Esta teoría se encuentra vinculada en el nuevo paradigma de impartir justicia fiscal a los particulares toda vez que los Juzgadores tendrán que optimizar la colisión que pudiese darse entre un derecho humano y un deber fiscal o carga tributaria.

Lo anterior tiene una explicación en la “ley de la ponderación”, consistente en “cuanto mayor sea el grado de insatisfacción o de detrimento de un derecho o de un principio, mayor debe ser la importancia de satisfacer el otro” ⁸⁰, por lo tanto con base a esta teoría los impartidores de justicia se verán obligados a establecer

⁷⁷ ANDRÉS-IBÁÑEZ, Perfecto y ALEXY, Robert. *Jueces y ponderación argumentativa*, Instituto de Investigaciones Jurídicas U.N.A.M., 2006. p. 1.

⁷⁸ *Ibid.* p. 3.

⁷⁹ *Ídem.*

⁸⁰ *Ídem.*

de manera razonada los grados de “satisfacción” e “insatisfacción” de los derechos humanos en una relación jurídico-tributaria.

Históricamente en la normatividad fiscal se ha venido manejando la idea del “interés fiscal” como una sub-especie del “interés público” que a su vez tiene su origen en el “interés general”, este último entendido como todo aquello que a la sociedad le interesa o preocupa que se cumpla, y que jamás podrá estar por debajo del “interés particular” de las personas.

Efectivamente el pago de las contribuciones además de ser un deber constitucional en términos del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, también forma parte del interés general de que los gastos públicos sean solventados principalmente por los ciudadanos, sin embargo con base a la teoría de la ponderación esta noción de supremacía del interés público comienza a tener sus particulares excepciones.

Por ejemplo, si un ciudadano de escasos recursos que apenas puede solventar sus gastos necesarios para subsistir es notificado de un crédito fiscal cuantioso ¿Qué derecho o principio es más importante?, por una parte está el derecho humano al desarrollo progresivo y por otra el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

Si se satisface el deber de contribuir indudablemente se lesionaría aún más la situación económica de esta persona al grado de afectar el “mínimo vital” para subsistir. Pero si se le exenta del pago del crédito fiscal ello implicaría afectar a todas las personas que pudieran ser beneficiarias del monto del crédito. Entonces surge la siguiente interrogante; ¿Cómo establecer los grados de “satisfacción” e “insatisfacción”?

Lo cierto es que para optimizar los derechos y principios que colisionan con frecuencia en un sistema jurídico como es el mexicano solo la capacidad y

racionalidad de los juzgadores plasmada en sus sentencias, nos podrán dar las respuestas para resolver estos nuevos problemas jurídicos y en particular acerca del nuevo paradigma que constituyen los derechos humanos de los contribuyentes.

Por último la “tutela jurisdiccional eficaz” como teoría abordada por Víctor Abramovich y Christian Courtis ha recobrado especial importancia por la introducción de los deberes constitucionales de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos. De modo que estos verbos son explicados por los referidos autores de la siguiente forma; *

Obligación de respetar	Se definen por el deber del Estado de no injerir, obstaculizar o impedir el acceso el goce de los bienes que constituyen el objeto del derecho.
Obligación de proteger	Consisten en impedir que terceros interfieran, obstaculicen o impidan el acceso a esos bienes.
Obligación de asegurar	Suponen asegurar que el titular del derecho acceda al bien cuando no puede hacerlo por sí mismo.
Obligación de promover	Se caracterizan por el deber de desarrollar condiciones para que los titulares del derecho accedan al bien.

* Fuente: Diseño propio con información de la obra de COURTIS, Christian y SANTAMARÍA, Ramiro. La protección judicial de los derechos sociales, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito-Ecuador, 2009. p. 7 y 8.

En este sentido la adopción de tales deberes constitucionales constituyen los pilares sobre los cuales se sostiene este nuevo paradigma de impartición de justicia fiscal, porque ahora tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como el Poder Judicial de la Federación deberán desarrollar las políticas institucionales a efecto de cumplir con estas obligaciones.

En consecuencia, los órganos jurisdiccionales a efecto de **promover** los derechos humanos de los contribuyentes deberán desarrollar condiciones para su acceso

dentro del proceso administrativo, de modo que se deberá ampliar la competencia en materia de derechos humanos.

El **respeto** a los derechos humanos implicaría la no injerencia, obstaculización o impedir que los justiciables accedieran al goce de los bienes inherentes de estos derechos. La **protección** consistiría en que los órganos jurisdiccionales impidieran todo acto de las autoridades fiscales que obstaculice o impida el acceso a los derechos humanos.

Y **garantizar** implicaría el ejercicio de los instrumentos jurisdiccionales para ordenar a las autoridades fiscales que permitan el acceso a los particulares a sus derechos humanos.

Como se observa, las tres teorías antes mencionadas poseen una vinculación importante en el tema de los derechos humanos de los contribuyentes y su tutela jurisdiccional eficaz, lo cual es un nuevo paradigma en la impartición de justicia fiscal.

4.4 Propuesta de inclusión de “los derechos humanos del contribuyente” en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Actualmente la “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente” es el único ordenamiento jurídico que reúne los principales derechos “generales” de los contribuyentes, previstos en el artículo 2º siendo los siguientes:

“I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

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

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”

De la lectura a las fracciones citadas se observa que en su mayoría se tratan de derechos de tipo “procesal” que ayudan para que los procedimientos administrativos seguidos ante las autoridades fiscales se hagan conforme a Derecho. Como también que el proceso administrativo (Juicio contencioso administrativo) se tramite con apego al principio de legalidad.

Sin embargo tal y como se ha demostrado en el desarrollo de la investigación existen derechos humanos que quedan fuera de esta agrupación de derechos generales, de los cuales **cabe aclarar que solo aplicarían tratándose de personas físicas**, de modo que se propone adicionar las siguientes fracciones:

XV.- Derecho al respeto de la dignidad humana de los contribuyentes.

XVI.- Derecho al respeto al mínimo vital de los contribuyentes en su variante personal y familiar.

XVII.- Derecho a un estudio socioeconómico para determinar las verdaderas capacidades económicas de los contribuyentes.

XVIII.- Derecho a no ser privado de los bienes y recursos económicos necesarios para la subsistencia del contribuyente.

XIX.- Derecho a la cancelación de créditos fiscales cuya cuantía y medios de cobranza ponga en riesgo los bienes mínimos para la subsistencia del contribuyente.

XX.- Derecho a recibir estímulos fiscales cuando su actividad económica se vea afectada por variaciones del mercado que genere un impacto negativo en sus ganancias.

XXI.- Derecho a la correcta determinación de las obligaciones fiscales y cargas tributarias.

XXII.- Derecho a elegir el sistema de contabilidad más idónea para su actividad si se trata de personas que carezcan de la instrucción educativa básica.

XXIII.- Derecho a un esquema de tributación preferente tratándose de aquellos contribuyentes que cuentan con ganancias mínimas en su actividad.

XXIV.- Derecho a oponerse al sistema de contabilidad electrónica si el contribuyente desconoce el uso de los medios electrónicos e informáticos por falta de instrucción básica.

XXV.- Derecho a acceder a todos los recursos legales establecidos para controvertir todo acto de las autoridades fiscales que le cause un daño de imposible reparación, incluidas las reformas constitucionales en materia fiscal.

XXVI.- Derecho a la tutela judicial de sus derechos humanos previstos en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte.

Con esta adición normativa se podría iniciar un nuevo sistema en la operación y aplicación del Derecho Fiscal Mexicano con una visión de derechos humanos y de respeto a la dignidad humana de los contribuyentes, además sería la base normativa que ayudaría a los tribunales administrativos para tutelar eficazmente este catálogo de derechos, agilizando su eficacia.

4.5 Propuesta de lineamientos para la tutela y protección de los derechos humanos de los contribuyentes en los procesos jurisdiccionales

Los particulares para controvertir los actos de las autoridades fiscales tienen a su alcance dos tipos de procesos jurisdiccionales; **1)** El Juicio Contencioso Administrativo y **2)** El Juicio de Amparo. Estos recursos constituyen el espacio en donde se materializa la tutela judicial de los derechos de los contribuyentes, de modo que es muy importante desarrollar lineamientos en los que se establezca

como se llevará a cabo la protección de los derechos humanos de los contribuyentes.

Es importante precisar que la investigación que se muestra aún no está concluida por lo que a continuación se presentan solo los avances en desarrollo de ésta propuesta en particular ya que se requiere de más tiempo para desarrollarla y abarcar todas las implicaciones de la tutela judicial de los derechos humanos en un proceso fiscal.

4.5.1 El juicio contencioso administrativo

Son instrumentos normativos que se proponen sean emitidos por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos de lo previsto en el artículo 41, fracciones I, XXII y XXIV de Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Los citados preceptos jurídicos en esencia establecen que es facultad de la Junta de Gobierno y Administración expedir, en el ámbito administrativo, los acuerdos necesarios para el buen funcionamiento del Tribunal, como también, dirigir la buena marcha del Tribunal dictando las medidas necesarias para el despacho pronto y expedito de los asuntos.

Y finalmente que deberá supervisar la correcta operación y funcionamiento de las oficialías de partes comunes y de Sala, las coordinaciones y oficinas de Actuarios, así como de los archivos y Secretarías de Acuerdos o Secretarías Técnicas en las Salas y Secciones del Tribunal, según sea el caso.

Como principales motivos se tiene la reforma al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de derechos humanos y publicada en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, en la cual se incluye como deber constitucional para todas las autoridades en el ámbito de sus competencias, la promoción, el respeto, la protección y el garantizar

los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

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

Así mismo que las normas relativa a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. En virtud de lo anterior el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de la Junta de Gobierno y Administración, y con fundamento en el artículo 41, fracciones I, XXII y XXIV de Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Con la finalidad de dar estricto cumplimiento al artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, éste órgano jurisdiccional especializado ha tenido a bien expedir los presentes Lineamientos para la Tutela y Protección de los Derechos Humanos de los Contribuyentes en el Juicio Contencioso Administrativo Federal, a fin de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos, en particular los reconocidos en el Código Fiscal de la Federación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte

Lo anterior de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Con estos lineamientos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se posicionará al nivel del cambio de nuestro sistema jurídico generado a partir de la reforma constitucional en materia de derechos antes mencionada.

Lo anterior constituye una presentación preliminar de la propuesta en la cual se contempla los siguientes aspectos.

- ✓ Competencia legal del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer sobre violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes.
- ✓ Facultad de decretar medidas cautelares para detener los efectos jurídicos de los actos de las autoridades fiscales que transgredan los derechos humanos de los contribuyentes, y en el caso del procedimiento administrativo de ejecución exentar de la garantía fiscal si el contribuyente demuestra ser una persona de escasos recursos.
- ✓ Facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para tutelar el concepto “mínimo vital” en sus variantes “personal” y “familiar”.
- ✓ Facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para reducir y cancelar los créditos fiscales que pongan en riesgo los bienes y recursos económicos necesarios para la subsistencia del contribuyente.
- ✓ Facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer acerca de responsabilidad administrativa de los servidores públicos que violen los derechos humanos de los contribuyentes.

Los anteriores elementos quedarían desarrollados en un texto normativo en el que se detallara como se realizarían tales acciones jurisdiccionales, el cual como se ha mencionado se encuentra aún en desarrollo y se espera que en poco tiempo quede concluido.

4.5.2 El juicio de amparo

Actualmente el Juicio de Amparo con base a su nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013 ya contempla la procedencia del juicio tratándose de violaciones a derechos humanos, situación que ya constituye un avance significativo.

Tan solo bastaría agregar los siguientes elementos:

- ✓ Procedencia del Amparo Indirecto tratándose de actos de las autoridades fiscales que transgredan los derechos humanos de los contribuyentes, y en el caso del procedimiento administrativo de ejecución exentar de la garantía fiscal si el contribuyente demuestra ser una persona de escasos recursos.
- ✓ Facultad del Poder Judicial de la Federación para tutelar el concepto “mínimo vital” en sus variantes “personal” y “familiar”.
- ✓ Facultad del Poder Judicial de la Federación para reducir y cancelar los créditos fiscales que pongan en riesgo los bienes y recursos económicos necesarios para la subsistencia del contribuyente.
- ✓ Procedencia del Juicio de Amparo tratándose de reformas constitucionales en materia fiscal.
- ✓ Procedencia de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad tratándose de normas fiscales.

Estos elementos también sería contemplados en un texto normativo que aún se encuentra en desarrollo y se espera que en poco tiempo quede concluido.

4.6 Conclusiones finales

1.- Los derechos humanos potencializan la dignidad humana de las personas, otorgándoles una diversidad de derechos que protegen los elementos de vital importancia para la subsistencia de los individuos.

2.- En el plano tanto vertical como horizontal de las relaciones sociales debe existir siempre una inviolabilidad en las mismas, justificándose así la creación de los límites al ejercicio del poder tanto público como privado.

3.- Los derechos humanos son desde la perspectiva de Rodrigo SCHWARZ-GARCÍA, aquellas garantías, facultades, libertades, instituciones o reivindicaciones relativas a bienes primarios o básicos que incluyen a todo ser humano por el sencillo hecho de su condición humana, para la garantía de una vida con dignidad.

4.- Los derechos humanos poseen características muy específicas como son; a) universalidad; consistente en su concepción única y aplicación hacia todos los seres humanos de todo el mundo, b) inherentes; que somos tutelares de los mismos por el simple hecho de existir, c) irrevocables; que no se pueden suspender bajo ninguna circunstancia o motivo, d) inalienables; que no se pueden enajenar, estando excluidos del comercio, e) irrenunciables; que los hombres no pueden deshacerse de ellos aún en contra de su voluntad.

5.- El principio pro-homine puede definirse a partir de la perspectiva de Karlos Castilla, como una herramienta de interpretación de las normas jurídicas en el sentido más amplio y con perspectiva de género, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de ésta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer limitaciones/restricciones al ejercicio de los derechos humanos.

6.- Los principales instrumentos internacionales en materia de derechos humanos como son; la “Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948”, el “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966”, el “Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966”, y la “Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969”, contienen disposiciones jurídicas que pueden implementarse en el derecho fiscal mexicano, y clasificarse en derechos humanos; individuales, patrimoniales, sociales y procesales.

7.- Los derechos humanos individuales en materia fiscal, agrupan todos los derechos que son inherentes a mujeres y hombres por su condición de seres humanos y deben procurarse frente a los actos de éstas autoridades.

8.- Los derechos humanos patrimoniales en materia fiscal, protegen el patrimonio mínimo y esencial para su subsistencia y sano desarrollo de los contribuyentes, que les permita tener una vida digna y para su familia.

9.- Los derechos humanos sociales en materia fiscal tienen una repercusión colectiva, esto es, protegen a las clases vulnerables, promueven su desarrollo, garantizan el acceso a los bienes básicos y necesarios para su subsistencia así como los servicios de salud y educación.

10.- Los derechos humanos procesales en materia fiscal procuran el deber de las autoridades de respetar formalidades procesales mínimas a favor de los contribuyentes.

11.- Los principios constitucionales pueden concebirse como las directrices en las que deben operar las contribuciones, adquieren la categoría de postulados generales que deben cumplirse sin excepción, teniendo como principios los

siguientes; generalidad, equidad, legalidad, gasto público, proporcionalidad y extrafiscalidad.

12.- El control difuso de convencionalidad establecido en el artículo 1º de la CPEUM, atañe también a las autoridades fiscales como a los tribunales administrativos locales y federales, éstos últimos a través de un examen de los actos impugnados sin pronunciarse sobre la constitucionalidad de los mismos, sino que únicamente analizar si transgreden los derechos humanos previstos en la CPEUM y en los tratados internacionales en los cuales nuestro país haya sido parte.

13.- El reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes sigue siendo un tema pendiente por cumplirse de forma plena por parte de las autoridades fiscales y del poder legislativo, ya que no existen aún un ordenamiento jurídico que los contemple como tal, por lo que se hace necesario desarrollar legislación secundaria al respecto y adicionar las garantías para su exigibilidad y cumplimiento.

14.- La condonación general del Impuesto Sobre la Renta a entidades federativas y municipios por parte de la SHCP, ocasiono un perjuicio a los trabajadores del Estado en su carácter de contribuyentes, pues a éstos no se les hizo el reintegro del descuento hecho a su salario, violándose en su perjuicio su derecho humano de legalidad.

15.- El TFJFA y el Poder Judicial de la Federación cuentan con elementos normativos y jurisprudenciales para realizar un control de convencionalidad de la Constitución y tutelar los derechos humanos de los contribuyentes, sin embargo no existen precedentes o sentencias al respecto, por lo que se espera que próximamente se den los primeros casos en donde se haga presente este nuevo criterio jurídico.

16.- Los contribuyentes por el simple hecho de ser personas tienen derechos humanos, en consecuencia toda autoridad fiscal debe respetar su dignidad humana al momento de emitir, determinar y cobrar alguna contribución o crédito fiscal.

17.- El mínimo vital es un concepto incrustado en la jurisprudencia que en nuestro país carece de un enunciamiento constitucional o legal, tiene como finalidad que los contribuyentes tengan una exención del Impuesto Sobre la Renta a partir de un determinado monto de ingresos mínimos necesarios para la satisfacción de las necesidades básicas personales y familiares.

18.- La protección y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes es factible a través de los órganos jurisdiccionales competentes, quienes ante las deficiencias legislativas pueden materializar la plena justiciabilidad de los derechos humanos.

19.- Los procesos judiciales en materia fiscal tienen obstáculos normativos como son la improcedencia del juicio de amparo contra reformas constitucionales y la no procedencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad de normas fiscales. En el primer caso se coarta el derecho humano de los contribuyentes al acceso a la justicia con motivo de una reforma en la que se cuestione su legalidad y contenido. En el segundo se dejan desprotegidos a los contribuyentes no tuvieron los medios para impugnar tales normas generales.

FUENTES

a) Libros:

1. ALEXY, Robert, y Andrés Ibáñez, Perfecto, **Jueces y ponderación argumentativa, México**, Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas-U.N.A.M., 2006.
2. BIDART-CAMPOS, German J. **Teoría general de los derechos humanos**, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas-U.N.A.M. 1989.
3. BURGOA-TOLEDO, Carlos Alberto, **Principios tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento**, México Distrito Federal, Dofiscal, 2012.
4. CARBONELL, Miguel, **Una historia de los derechos fundamentales**, México Distrito Federal, Porrúa, 2005.
5. _____, **La reforma constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma**, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas- U.N.A.M., 2011.
6. CASTILLO-SALINAS, Sara (varios coord.). **Serie estudios de derechos humanos, Tomo I**, San José Costa Rica, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1994.
7. COURTIS, Christian, y Ávila Santamaría, Ramiro, **La protección judicial de los derechos sociales**, Quito, Ecuador, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2009.
8. FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías. La ley del mas débil**, Madrid España, Trotta 4ª ed. 2004.
9. GROETHUYSEN, Bernard, **Filosofía de la revolución francesa**, México Distrito Federal, Fondo de la Cultura Económica, 1989.
10. JELLINEK, George, **La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano**, México Distrito Federal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., 2ª ed., 2003.
11. LOCKE, John, **Ensayo sobre el gobierno civil**, Ciudad de México, Gernika, 1995
12. MARGAIN-MANATOU, Emilio, **La base imponible**, México Distrito Federal, Porrúa, 2009.

13. SCHWARZ-GARCÍA, Rodrigo. **Los derechos sociales como derechos humanos fundamentales, su imprescindibilidad y sus garantías**, México Distrito Federal, Porrúa, 2011.
14. Cohelo Pasin, Joao Bosco, **Derecho tributario y ética**, Buenos Aires, Argentina, Heliasta, 2010.
15. Habermas, Jürgen, **El futuro de la naturaleza humana**, Barcelona España, Paidós, 2002
16. Hernández Sampieri, Roberto, **Metodología de la investigación**, México, McGraw-Hill Interamericana, 2006.
17. Herrera Molina, Pedro M, **El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho comparado**, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.
18. Margáin Manautou, Emilio, **La base imponible**, México, Porrúa, 2009.
19. Ríos Granados, Gabriela (Coord.), **Derechos humanos de los contribuyentes**, México, Instituto de Investigaciones Jurídica U.N.A.M., 2014.

b) Diccionarios:

1. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, **Diccionario de la lengua española**, 21ª ed., t. I. Madrid España, Espasa, 1992

c) Revistas:

1. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año II. No. 10. Mayo 2012.
2. CASTILLA, Karlos, **“El principio pro persona en la administración de justicia”**. Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M. Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Núm. 20, 2009.

d) Fuentes electrónicas:

1. http://universitas.idhbc.es/n01/01_03pele.pdf
2. <http://www.jornada.unam.mx/2013/09/04/politica/012n1pol>

3. <http://www.anuariocdh.uchile.cl/index.php/ADH/article/viewFile/20555/21725>

4. <http://www.noticiasmvs.com/#!/noticias/ordena-tfjfa-reconocer-a-nigeriano-en-calidad-de-refugiado-en-mexico-561.html>

e) Legislación:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
4. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
5. Ley de Amparo reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013)
6. Declaración universal de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789.
7. Declaración universal de los derechos humanos de 1948.
8. Convención Americana sobre derechos humanos (Pacto de San José) de 1969.

f) Otras fuentes:

1. Apuntes de la Cátedra de “Técnica de la Investigación Jurídica” impartida por la Dra. Carolina Campos Serrano en la Maestría en Derecho periodo 2014-2, Posgrado en Derecho, Facultad de Estudios Superiores Acatlán, U.N.A.M.
2. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo II, p. 933.
3. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Enero de 2010, Tomo XXXI, p. 933.
4. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Diciembre de 2013, Tomo I, p. 135.
5. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Agosto de 2011, Tomo XXXIV, p. 118.