



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

***“LÍMITES EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS
FUNDAMENTALES”***

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

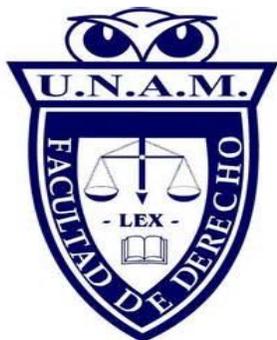
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

BRENDA STEPHANIE GUTIÉRREZ VÁZQUEZ

ASESORA:

DOCTORA MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2016.

CDMX



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedico este trabajo:

Al pilar de mi vida, a la mujer que me da motivos y fuerza para seguir, por ayudarme con su ejemplo a ser una persona con principios y valores.

MI MADRE Beulah Vázquez Cruz.

A quienes son mi alegría y mi dolor de cabeza cuando se lo proponen, por impulsarme a ser mejor cada día y por enseñarme el significado de la paciencia.

Mis hermanos Diana, Gerardo, Soemí y mi sobrina Sofía

A la persona que me alienta siempre a seguir adelante y me brinda su apoyo en todo momento, por ayudarme a no darme por vencida, por darme fuerzas, por recordarme que lo más importante es ser feliz.

César J. Méndez González

Agradezco:

A Dios.

*A mi casa de estudios, la Universidad
Nacional Autónoma de México.*

*A mi alma mater la Facultad de
Derecho.*

*A la Doctora Margarita Palomino
Guerrero, mi guía y asesora en el presente
trabajo.*

*A mis amigos por estar siempre, hasta en la
distancia.*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. MARCO REFERENCIAL.....	5
1.1 Antecedentes históricos de los Derechos Humanos en el siglo XVIII. 5	
1.1.1 Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776	6
1.1.2 Constitución de los Estados Unidos de América de 1787	7
1.1.3 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1879	8
1.2 Diferencias Conceptuales.....	11
1.2.1 Derechos Humanos, Derechos Fundamentales y Garantías Individuales	11
1.2.2 Derecho Fiscal y Derecho Tributario.....	15
1.3 Reforma Constitucional mexicana de 2011	18
1.4 Artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	19
1.4.1 Interpretación conforme.	28
1.4.1.1 En sentido amplio.....	29
1.4.1.2 En sentido estricto.....	29
1.4.1.3 Inaplicación de la norma	30
1.5. Derechos Fundamentales en Materia Tributaria	32
CAPÍTULO II. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	35
2.1 El hecho imponible	35
2.2 El hecho generador	38
2.3 La Relación Jurídico Tributaria.....	39
2.4 Nacimiento de la obligación.....	40
2.5 Exigibilidad de la obligación	41

2.6 Principios Constitucionales.....	42
2.6.1 Principio de Equidad	43
2.6.2 Principio de Proporcionalidad.....	44
2.6.2.1 Principio de Capacidad Contributiva	48
2.6.3 Principio de Legalidad.....	49
2.6.4 Principio de Generalidad	51
2.6.5 Principio de Destino al gasto público	52
2.7 La Nueva Ley de Amparo.....	55
2.7.1 La Declaratoria General de Inconstitucionalidad en Materia Tributaria.....	55

**CAPÍTULO III. DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS
CONTRIBUYENTES..... 59**

3.1 “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, artículo 8.....	59
3.2 “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, artículo 25.....	62
3.3 Criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos relevantes en los que México ha sido parte	64
3.3.1 El caso Radilla Vs. Estados Unidos Mexicanos	65
3.3.2 El caso Castañeda Vs. Estados Unidos Mexicanos.....	70
3.4 Criterios de recepción del Derecho Internacional en México.....	75
3.5 Criterio Internacional en torno a los Derechos Fundamentales en materia Tributaria de mayor trascendencia	77
3.5.1 Caso Cantos Vs. Argentina	78

**CAPÍTULO IV. DETERMINACIÓN Y PONDERACIÓN DE LOS LÍMITES EN
MATERIA TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES 85**

4.1 Concepto de mínimo vital.....	85
4.1.1 El mínimo existencial	90

4.2 Ponderación de la recaudación vs Derechos Fundamentales del contribuyente.....	92
4.3 “Prius Logico” en los Derechos del Contribuyente	95
4.3.1 Idoneidad	97
4.3.2 Congruencia.....	98
CONCLUSIONES	100
BIBLIOGRAFÍA.....	105

INTRODUCCIÓN

La necesidad de aplicar de manera práctica los conocimientos desarrollados a lo largo de mi carrera universitaria, me llevaron a buscar un proyecto de investigación en el cual pudiera reflejar el interés que predomina en mi desarrollo profesional, de encontrar siempre el mayor beneficio para la sociedad.

Tras la reforma al texto Constitucional, así como a la creación de la nueva Ley de Amparo, surgió en mi la duda del por qué de la exclusión de la materia fiscal de la nueva figura denominada “Declaratoria General de Inconstitucionalidad”, ello después de entender que dicha figura fue creada para proteger los derechos fundamentales de todos los gobernados, aún de aquellos que no tuvieran en sus posibilidades acudir ante la Justicia Federal para solicitar de manera directa su protección, es decir, dicha figura fue creada bajo la intención de salvaguardar los derechos fundamentales aún a quienes no lo soliciten, cuando una norma que sea contraria al texto Constitucional o a los Tratados Internacionales les sea aplicada vulnerando sus derechos, sin embargo, al no encontrar fundamentos sólidos en torno al por qué de dicha exclusión, estimé necesario llevar a cabo el presente trabajo, buscando desvirtuar la exclusión que nos da el legislador; así a lo largo del presente, se podrá encontrar un breve estudio y análisis de las consideraciones que envuelven a dicha problemática.

En el primer Capítulo denominado “*Marco Referencial*” se analizan los antecedentes históricos trascendentes en el surgimiento del reconocimiento de los derechos humanos en el ámbito normativo a nivel Internacional, se delimitan los conceptos base del presente trabajo de investigación y se analizan las reformas que permitieron la inclusión en el texto Constitucional del término “derechos humanos”.

Por lo que hace al Segundo Capítulo *“Relación Jurídico Tributaria”* engloba el análisis de los elementos normativos básicos para el entendimiento del surgimiento de la obligación tributaria que emana del artículo 31 fracción IV Constitucional, así como los principios jurídicos fundamentales que se encuadran en dicho artículo y que deben ser base para las cargas tributarias.

Ahora, es bien sabido que no existe un reconocimiento normativo de derechos fundamentales específicos de los contribuyentes, por lo que en el Tercer Capítulo denominado *“Derechos Fundamentales de los Contribuyentes”* se realizó un análisis de los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos *“Pacto de San José”*, en los que se encuentra el presupuesto de que *“toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías dentro de un plazo razonable para la determinación de sus derechos en materia fiscal”*, misma de la que se llegó a la conclusión, que si bien el contribuyente no tiene como tal reconocidos derechos fundamentales específicos, cualquier persona tiene derecho al reconocimiento de sus derechos en materia fiscal, por lo que se analizan casos resueltos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los que México ha formado parte, así como en los que no lo ha sido, tomando en consideración que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido como vinculantes todas las resoluciones de dicha Corte Interamericana aun cuando el Estado Mexicano no haya formado parte del conflicto resuelto.

En el Capítulo Cuarto denominado *“Determinación y Ponderación de los límites en materia Tributaria de los Derechos Fundamentales”* se analiza el concepto del mínimo vital que guarda el carácter de referente fundamental dentro de la materia tributaria y se analiza la necesaria ponderación de la recaudación del Estado frente a la protección de los derechos del gobernado.

Por todo lo antes referido, se puede concluir que la protección de los derechos fundamentales de todo gobernado en su carácter de contribuyente, debe ser prioridad para el Estado mexicano, aún frente a la necesidad de

recaudar ingresos para sufragar el gasto público, ello en virtud de que dicha protección permite a la sociedad contar con instituciones sólidas que generen el correcto desarrollo del gobernado, permitiendo el acceso a un nivel de vida digno y en apego a los derechos fundamentales que posee, por tanto, vulnerar los derechos fundamentales de los gobernados permitiendo que de manera permanente e indefinida se excluya a la materia tributaria de la posibilidad de acceder a la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, resulta ineficaz pues es en su caso el Poder Judicial de la Federación el ente encargado de determinar las violaciones a estos derechos.

Por lo anterior, se propone que se elimine tanto del texto Constitucional como de la Ley de Amparo la exclusión de la materia tributaria de acceder a la Declaratoria General de Inconstitucionalidad de manera absoluta.

*“Que importante es encontrar la
dimensión del ser humano, es una
tarea de todos los tiempos...”*

Guillermo Pacheco Pulido

CAPÍTULO I.

MARCO REFERENCIAL.

En la actualidad el estudio de los derechos de los hombres es cada vez más amplio, ya que se analizan en razón del contexto histórico y socio-cultural, así desde diferentes perspectivas, se encuentran variadas opiniones en torno a su definición, el presente trabajo se enfoca en la materia tributaria, lo cual no sería posible sin hacer previamente un análisis tanto de su evolución en la historia de los Derechos Humanos y del concepto mismo actualmente.

1.1 Antecedentes históricos de los derechos humanos en el siglo XVIII.

La perspectiva de que los derechos humanos nacen con el hombre mismo, ha sido tomada como punto de partida por muchos juristas, sin embargo el reconocimiento de estos derechos se ha convertido en una lucha constante, de modo que, para poder entender con mayor amplitud el tema a desarrollar, es necesario hacer un análisis de los acontecimientos más trascendentes, que dieron inicio al reconocimiento de los “derechos humanos”.

Así, tomando como base la visión del Doctor Miguel Carbonell, quien hace alusión al surgimiento del reconocimiento de los derechos humanos a finales del siglo XVIII denominada como la *“primera fase de consolidación de los derechos humanos entendidos como derechos jurídicos y no solamente morales”*¹, con la creación de tres documentos que resultan importantes y trascendentes en lo que él llama el *“origen normativo”* de estos derechos, los cuales son los siguientes:

¹ Carbonell Sánchez, Miguel, *Derechos fundamentales y democracia*, México, Instituto Federal Electoral, 2013, p. 16, en: http://www.ine.mx/docs/IFEv2/DECEYEC/EducacionCivica/CuadernosDivulgacion/CuadernosDivulgacion-pdfs/CUAD_31_definitivo.pdf

1. Declaración de independencia de los Estados Unidos de América de 1776.
2. Constitución de los Estados Unidos de América de 1787.
3. Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

Los anteriores documentos, sin lugar a dudas, marcan el inicio de lo que actualmente se conoce como la era de los derechos humanos.

Estos documentos, dieron origen al reconocimiento normativo de los derechos del hombre, sin embargo, a pesar de no contener de manera clara el objeto a tutelar o sus alcances, fue con ellos que se comenzó a tener nociones generales de lo que más adelante se conocería como “derecho humano”, formando así un antecedente claro en la creación de otros documentos de carácter jurídico que tutelan derechos humanos.²

1.1.1 Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776.

El 4 de julio de 1776, se emitió de manera oficial la "Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América" (en adelante la Declaración de Independencia) ella anunciaba que las 13 Colonias de Norteamérica eran independientes del Gobierno Británico³.

El texto de la Declaración de Independencia, fue elaborado por una Comisión de la que formaron parte: John Adams, Benjamín Franklin y Thomas Jefferson, a este último le correspondió la redacción inicial del documento

² Cfr. Carbonell Miguel, óp., cit., pp. 15-18.

³ Cfr. Valle Labrado, Rubio, *Introducción a la Teoría de los Derechos Humanos*, Madrid, Editorial Civitas, S.A., 1998, pp. 81-86.

original, mismo al que se le realizaron modificaciones posteriores, el texto final llamó la atención de los juristas de la época al no ser redactado con las formalidades de cualquier norma, ni incluido en el sistema jurídico nacional de aquel momento.⁴

Del segundo párrafo de la citada Declaración de Independencia, se advierte el antecedente de la protección a un “derecho humano” al expresar el siguiente enunciado:

“todos los hombres son creados iguales, dotados de derechos inalienables”⁵

Para efectos de esta investigación, este enunciado se entenderá como el inicio del reconocimiento de los derechos humanos, ya que aunque su connotación es general, permite una amplia interpretación, pues en esencia menciona que todos los seres humanos son iguales y por ello, todos sin excepción alguna, tienen derechos inherentes que deben ser reconocidos por el Estado, evidentemente a través de un documento normativo que garantice su protección.

1.1.2 Constitución de los Estados Unidos de América de 1787.

La Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, tiene en su texto una disposición que resulta de importancia y trascendencia para el entendimiento del reconocimiento de los “derechos humanos”, ya no de manera general como en la Declaración de Independencia, sino de una manera más específica.

⁴ Cfr. Carbonell, Miguel (coord.), *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM-IIJ, 2011, p. 58.

⁵ *Ibidem.* p. 209.

Tal es el caso, del artículo 1° de la citada Constitución por cuanto hace a su novena sección que en su párrafo cuarto a la letra establece:

“No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar”⁶

De la anterior transcripción se puede advertir que se fijó un “límite” al actuar del Estado para la creación de cargas tributarias, reconociendo con ello que quienes ejercen el poder tienen restricciones claras que limitan su competencia al establecerlas, protegiendo con ello a los ciudadanos.

No obstante, si bien es cierto fue justamente con la citada Constitución con la que los Estados Unidos de América comenzaron a tener nociones más amplias de lo que implicaba un “derecho humano”, también lo es que no fue en este documento en el que se refirió respecto a ellos como tales, sino únicamente se forjó el inicio del reconocimiento de estos derechos propiamente por un texto Constitucional.

1.1.3 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1879.

El 27 de agosto de 1879, la Asamblea Nacional Francesa dio por terminada la redacción de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” (en adelante la Declaración) y con ello se dio inicio a la *Revolución Francesa*; la cual contenía los derechos mínimos que debían protegerse por el

⁶ *Constitución de los Estados Unidos de América de 1787*, en: http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_eua.pdf

Estado francés, y más tarde se convirtió en un documento jurídico fundamental en el reconocimiento de los “derechos humanos” a nivel internacional.⁷

Por tanto, tal como lo refiere el Doctor Carbonell “... los revolucionarios se decidieron a mirar hacia adelante, dejando para la historia de los derechos fundamentales un documento prodigioso, modelo hasta nuestros días de la filosofía humanista que ha marcado por siglos la mentalidad del mundo moderno.”⁸

A lo largo de sus 17 artículos, la Declaración establece principios fundamentales que, posterior a su redacción, atrajeron la atención en el ámbito internacional, por ello, se hará un análisis breve de aquellos artículos que forman parte de los antecedentes de lo que hoy en día es reconocido y aceptado en materia tributaria y de “derechos humanos” en el ámbito internacional.

Bajo este contexto, se debe referir que la Declaración en su artículo primero establece:

“... Las distinciones sociales solo pueden fundarse en la utilidad pública.”⁹

En esta disposición se ve reflejado primeramente, el hecho de que no debe existir distinción social alguna entre los hombres, salvo que está este fundada en alguna causa de utilidad pública, con lo que claramente se buscan eliminar las diferencias sociales, para con ello, poder asegurar la protección a los derechos de los hombres; en segundo lugar, se refleja la preponderancia

⁷ Cfr. Carbonell Sánchez, Miguel (cord.), *op. cit.*, pp. 69-77.

⁸ Carbonell, Miguel (coord.), *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM-IIJ, 2011, p. 67.

⁹ *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1793*, p. 281 en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>

que desde entonces se le da a la “utilidad pública” y que se antepone a cualquier circunstancia.

Por lo que hace al artículo 13, en él se establece:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades.”¹⁰

De la lectura del texto anterior se puede advertir que se establece la necesidad de que los ciudadanos contribuyan al gasto público a ejercer por el Estado para con ello realizar sus funciones, sin embargo tal y como lo regula este artículo no se deben establecer de manera indiscriminada sino, que es necesario marcar los límites bajo los cuales podrán establecerse, es decir, como del mismo artículo se advierte, se debe “repartir” entre los ciudadanos y de acuerdo a sus posibilidades.

El anterior razonamiento, resulta un antecedente de gran trascendencia por lo que hace al tema de investigación, ya que es precisamente de donde se observan los principios constitucionales actuales de la contribución, como lo son: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

En este mismo orden de ideas los artículos 14 y 15, de la Declaración en cita, establecen:

“14. Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por si mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.”

¹⁰ *Ibidem*, p. 282.

“15. La sociedad tiene el derecho de pedir cuentas a todo agente público sobre su administración.”¹¹

En los artículos arriba citados, se ve reflejado el derecho de los ciudadanos a vigilar y fiscalizar a los funcionarios públicos, por lo que hace específicamente a las contribuciones, el cual parece tener el fin de que quienes contribuyan al gasto público a ejercer por el Estado, puedan tener acceso a la información directa del destino en el cual sean utilizados, de modo que es de advertirse la necesidad de limitar el actuar del Estado, pues con ello tiene cualquier contribuyente el derecho de exigir de sus funcionarios públicos que no excedan de sus facultades, mismas que les confiere la ley.

1.2 Diferencias Conceptuales.

Es importante ahora, delimitar el contexto en el que se deben entender los términos utilizados en el presente trabajo, para con ello tener un panorama más amplio de la forma en que se deben entender los conceptos básicos en torno al tema de los derechos fundamentales específicamente por cuanto hace al marco de referencia de la materia tributaria.

1.2.1 Derechos Humanos, Derechos Fundamentales y Garantías Individuales.

En principio se conoció al derecho humano, desde la visión naturalista como el *derecho inherente al ser humano*, partiendo de esa idea y al pasar el tiempo, se fueron diversificando los criterios y teorías en torno a los derechos de los hombres.

¹¹ *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1791*, óp. cit. p. 283.

El concepto de derecho fundamental, fue creado ante la visión positivista, como el derecho humano reconocido en un determinado ordenamiento jurídico, sin embargo, existen algunos autores cuyas teorías y opiniones difieren unas de las otras, es por ello necesario esclarecer el significado que estos conceptos tendrán a lo largo de la presente investigación.

Así, se habrá de considerar que el autor Peces-Barba refiere, que la expresión derecho humano engloba un panorama reducido tomando en cuenta que:

“...podemos estar refiriéndonos a una pretensión moral, o a un derecho subjetivo protegido por una norma jurídica...es un uso ambiguo que significa dos cosas distintas, que en la historia del pensamiento jurídico, han expresado un enfrentamiento permanente, el punto de vista iusnaturalista y el positivista... detrás de cada uno de los dos sentidos en que se usa la expresión «derechos humanos» existen unas tradiciones culturales no solo dispares sino, en límite, incompatibles.”¹²

De la lectura anterior, se advierte que se atiende a la literalidad del concepto de derecho humano, es decir desde la perspectiva únicamente lingüística del concepto mismo, por otra parte, respecto al término derecho fundamental bajo la misma perspectiva, establece lo siguiente:

“Los derechos fundamentales pueden comprender tanto los presupuestos éticos como los componentes jurídicos, significando la relevancia moral de una idea que compromete la dignidad humana y sus objetivos de autonomía moral, y también la relevancia jurídica que convierte a los derechos en norma básica material del

¹² Peces-Barba, Gregorio, *Curso de Derechos Fundamentales, Teoría General*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1999, p. 24.

*ordenamiento, y es instrumento necesario para que el individuo desarrolle en la sociedad todas sus potencialidades...*¹³

No se comparte la opinión de este autor de atender únicamente a la literalidad de los conceptos, considerando que resulta más apropiado atender al contexto general que engloban.

Desde otra perspectiva, el autor Enrique Sánchez Bringas niega incluso la existencia de los *derechos inherentes al hombre*, refiriendo que son únicamente “...*prerrogativas alcanzadas por los hombres frente al poder público personificado en la autoridad...*”¹⁴, advirtiendo que son solamente “*valores individuales y sociales sobre el hombre...*”¹⁵ por lo que se hace referencia a esta teoría únicamente de manera enunciativa, pues no se comparte en ninguno de sus aspectos este criterio, pues prevalece la idea de que los derechos humanos inherentes al ser humano existen y deben ser reconocidos, promovidos, protegidos, respetados y garantizados por los Estados.

Por otra parte, en algunas obras se encuentran los conceptos derecho humano y derecho fundamental utilizados de manera indistinta para referirse a los derechos de los hombres, teniendo presente que es el Estado el encargado de asegurar su protección, por lo tanto se considera que resulta más adecuada teniendo en cuenta la generalidad del concepto en el contexto actual en el que se desenvuelva, pues es más objetiva que las anteriores, al respecto el autor Alcantarilla Hidalgo menciona:

“...la diferencia que subyace entre la categoría de derechos humanos y la de derechos fundamentales es que la primera se basa, sin más, en la dignidad de la persona, en tanto que la segunda nos remite a la

¹³ *Ibidem*, p. 37.

¹⁴ Sánchez Bringas, Enrique, *Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales*, 32ª ed., México, Porrúa, 2001, p. 55.

¹⁵ *Ídem*.

*necesaria inclusión en el ordenamiento jurídico... El modelo positivista transforma los derechos humanos en derechos fundamentales y los incorpora como un elemento esencial del sistema jurídico...*¹⁶

Atendiendo a lo anterior, y para efectos de esta investigación se deberá entender como Derechos Humanos:

*“... atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado. La dignidad Humana es el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos u otros derechos necesarios para que los individuos desarrollen íntegramente su personalidad; reconoce una calidad única y excepcional a todo ser humano que debe ser respetada y protegida integralmente sin excepción alguna. Los derechos humanos son universales en tanto son inherentes a todas las personas y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad.”*¹⁷

Y por derechos fundamentales:

*“... los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales...”*¹⁸

Derivado de lo anterior en adelante al utilizar el concepto derechos fundamentales se deberá entender aquellos derechos humanos consagrados en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como a los contenidos en los Tratados Internacionales o cualquier otro documento de carácter normativo que reconozca la existencia de los mismos.

¹⁶ Alcantarilla Hidalgo, Fernando José, *Utopía y Derechos Humanos, Los Derechos del Hombre en las sociedades ideales*, Madrid, Dykinson S. L., 2009, p. 28.

¹⁷ García Garate, Iván, et al., *Nomenclatura y universalidad de los derechos; reconocimiento de derechos y garantías; restricciones, Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Americana*, México, UNAM SCJN, 2013, p. 5.

¹⁸ *Ídem*.

Lo anterior, en razón de ser las definiciones que engloban con mayor amplitud el contexto general en el que se envuelven hoy en día, y en los cuales se diferencian de manera puntual los elementos que hacen a un concepto distinto del otro.

Por otro lado, respecto del concepto de garantía individual, que era el término usado en el texto del artículo 1º Constitucional en México, hasta antes de la reforma del año de 2011, se consideran como:

“...instrumentos formales que se localizan en la norma suprema y que tienen el objeto salvaguardar (sic) los derechos sustantivos (...) ahora se les denomina garantías constitucionales; pero en su acepción técnica, son derechos subjetivos públicos, porque se pueden reclamar a los órganos de gobierno, cuando estos las transgreden.”¹⁹

Es compartido totalmente el criterio referido, ya que son los mecanismos formales de protección de los derechos que consagra el texto constitucional, razón por la cual, se entenderá por garantías individuales los “*mecanismos formales de protección*”²⁰ evidentemente de los derechos fundamentales.

1.2.2 Derecho Fiscal y Derecho Tributario.

Sin duda, son diversos los criterios a encontrar respecto del lugar que ocupan la materia fiscal y tributaria dentro del Derecho Financiero, por lo que de inicio se tomará como punto de partida la definición del autor Sánchez Gómez para quien el Derecho Financiero es:

¹⁹ Padilla, José R., *Derechos Humanos y Garantías Constitucionales*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, pp. 1-3.

²⁰ García Garate, Iván, óp. cit., p. 5.

“...conjunto de normas jurídicas de derecho público que regula los ingresos y egresos del Estado, esto es, se trata de los preceptos legales que nos precisan la forma de establecer las contribuciones y demás ingresos por vías de derecho público y privado; así como las normas concernientes a la recaudación, administración y erogación de dichos ingresos, incluyéndose las relativas a la explotación y aprovechamiento de los bienes patrimoniales del propio Estado, y que llevan como finalidad la atención de necesidades sociales.”²¹

Así se puede advertir que del Derecho Financiero como rama del Derecho Administrativo se desprenden varias ramas, tal como lo es el Derecho Fiscal que siguiendo la teoría del mismo autor, es aquella que engloba todos los aspectos derivados de la obtención de ingresos, por vía de derecho público, haciendo referencia a sus objetivos de estudio los cuales son los siguientes:

“...el poder tributario federal y estatal; el análisis de dichos ingresos partiendo de sus elementos y características que lo configuran; el nacimiento, la determinación, la exigibilidad y la extinción de la obligación tributaria; las infracciones, las sanciones y los delitos Fiscales; así como las normas procedimentales relativas a los medios de defensa en materia Fiscal (recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo en materia Fiscal).”²²

El citado autor, hace referencia a que también puede llamársele Derecho Tributario al Derecho Fiscal, usando ambos conceptos como sinónimos, cuestión que no se comparte, dado que la materia tributaria es aún más específica, en particular, es una rama del Derecho Fiscal, de modo que, siguiendo esa teoría, se puede concluir que el Derecho Fiscal engloba una serie de objetivos de estudio específicos, y por su parte el Derecho Tributario únicamente abarca a las contribuciones, como forma de los sujetos obligados de contribuir al gasto público.

²¹ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2009, p. 7.

²² *Ibídem*, p. 9

Ahora bien, la materia tributaria tiene dos elementos esenciales que son los siguientes:

La relación jurídico-tributaria que es definida por el autor Ross Bravo como:

“...la vinculación jurídica entre el poder tributario y los destinatarios de la norma tributaria.”²³

“...conjunto de derechos y obligaciones correlativos que se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario.”²⁴

Y el tributo, al cual define como:

“...el objeto final de la relación jurídico-tributaria.”²⁵

“... suma de dinero que el Estado exige, en el ejercicio de su potestad, en cumplimiento de sus fines.”²⁶

Así, aunque la materia Fiscal estudia lo relacionado con la obtención de ingresos por parte del Estado, el Derecho Tributario es aún más específico, englobando únicamente a los ingresos que se obtienen mediante contribuciones, como aportación económica que el gobernado está constreñido a pagar al Estado, con el objetivo de contribuir al gasto público que éste debe ejercer.

²³ Ross Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2ª ed., Santo Domingo República Dominicana, CAPGEFI, 2009, p. 24

²⁴ *Ídem.*

²⁵ *Ídem.*

²⁶ Ross Bravo, Jaime, *óp. cit.*, p. 41.

1.3 Reforma Constitucional mexicana de 2011.

Tal parece, que la propuesta de reforma al texto Constitucional surgió en respuesta a una serie de recomendaciones de carácter internacional hechas al Estado mexicano, principalmente por la Organización de las Naciones Unidas, a través de las cuales recomendó entre otras cosas: reformar su texto Constitucional para incorporar el concepto “*derechos humanos*”, retirar paulatinamente las reservas a los instrumentos internacionales así como incorporar a la legislación nacional las disposiciones de instrumentos internacionales de los que el Estado mexicano ya es parte, de modo que incluye una serie de propuestas de modificación a varios artículos del texto Constitucional.

Desde el 25 de marzo de 2004, año en que ambas Cámaras del Congreso de la Unión comenzaron a recibir propuestas de reforma a diversos artículos de la Constitución, se comenzó a crear lo que más tarde se convertiría en lo que se denomina como *la reforma más importante desde la Constitución de 1917*, y fue hasta el 23 de marzo de 2011 que se aprobó el “Proyecto de Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I, del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Derechos Humanos” (en adelante el Proyecto de Decreto) para más tarde, con el voto aprobatorio de 21 de las Legislaturas Estatales y 1 en contra, en sesión de 1 de junio de 2011 se declaró aprobado el mencionado Proyecto de Decreto, mismo que contiene una serie de modificaciones al texto de algunos artículos Constitucionales, así como el cambio de la denominación del Capítulo I para quedar: “*De los Derechos humanos y sus Garantías*”.

Con este Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, que modificó el texto de diez artículos Constitucionales, comenzó una nueva etapa para el derecho positivo mexicano, ya que a partir de esta

reforma se reconoce a nivel normativo en México el concepto, ya adoptado en gran parte del mundo, de derechos humanos, sin embargo, surgen también con ella una serie de cuestionamientos en torno a los efectos que esta reforma provocó en el sistema jurídico mexicano.²⁷

1.4 Artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A lo largo del proceso legislativo llevado a cabo para efectuar la reforma al artículo 1 Constitucional, pueden encontrarse ideas claras en torno al objetivo y alcances que pretendió generar la reforma al artículo 1° Constitucional, y que más tarde dio origen al reconocimiento de los derechos humanos en la Constitución, tal es el caso por ejemplo, la mención de que “... *no existen razones de Estado por encima de las razones de los ciudadanos.*”²⁸, al utilizar este supuesto se advierte que el propósito de la reforma a este artículo fue, sin duda, que se protejan de la manera más completa los derechos de las personas, dejando claro que los “derechos humanos” están por encima de cualquier razón de Estado, de igual manera establece que tanto las modificaciones al texto del artículo primero como a la denominación del Capítulo I, son una innovación al sistema jurídico mexicano que implica un enorme reto para las autoridades, ya que tendrán que atender en todo momento a la razón que sea más favorable para la persona, cuestión que sin duda es trascendental, ya que de facto los Órganos del Estado deben en todo momento atender a la razón que resulte más favorable para la persona, entendiendo con

²⁷ Cfr. Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los Derecho humanos en México, Análisis y comentarios a la reforma Constitucional del 10 de junio de 2011*, México, Porrúa, 2012, p. 4 y ss.

²⁸ *Iniciativa con proyecto de decreto, que reforma y adiciona los artículos 1, 3, 15, 33, 71, 73, 76, 89, 102, 103, 107, 110 y 111 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 48 de la Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, México, 2007, en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117_DOF_10jun11.pdf, p. 1.

ello, que la protección a los derechos fundamentales debe estar por encima de cualquier otro motivo, sea del carácter que fuese.

Esta reforma, evolucionó la concepción clásica de los derechos y garantías individuales, y en palabras del senador Beltrones Rivera “...es el paso más importante que México ha dado en muchas décadas, para que todas las personas cuenten en nuestro país con la protección de los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales.”²⁹ Así, se buscó actualizar el sistema jurídico mexicano, de modo que el artículo primero es de vital importancia y trascendencia al establecer los lineamientos bajo los cuales se deberá entender la protección de los llamados “derechos humanos”.

Hasta antes de la reforma de 2011 este artículo contaba tan solo con tres párrafos y pertenecía al llamado Capítulo I “De las Garantías Individuales”, para posteriormente a la mencionada reforma, contener un total de cinco párrafos y pertenecer al ahora denominado Capítulo I “De los Derechos humanos y sus garantías”; el primero de dichos párrafos actualmente establece el “**principio de igualdad de derechos humanos**” y la jerarquía constitucional con los Tratados Internacionales, debiendo prevalecer el que contemple la protección más amplia, el segundo párrafo contiene el “**principio de interpretación conforme**” y el “**principio pro persona**”, el tercer párrafo contempla las obligaciones a cargo del Estado derivadas de los derechos fundamentales a reconocerlos, promoverlos, protegerlos, respetarlos y garantizarlos, el cuarto párrafo refiere a la prohibición de la esclavitud por su parte el quinto y último párrafo contiene el “**principio de la no discriminación**”³⁰.

²⁹ *Presentación de la Declaratoria del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 2011, p. 2, en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117_DOF_10jun11.pdf,

³⁰ Carbonell Sánchez, Miguel, óp. cit., p. 21.

A fin de poder comprender con mayor plenitud el tema, cito el artículo 1° Constitucional, tal y como fue reformado en el año 2011:

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

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

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

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

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

De la transcripción del artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, podemos advertir que los principios de “igualdad de derechos” “interpretación conforme” y “pro persona”, inmersos en el texto Constitucional son en demasía importantes y trascendentes para el tema aquí planteado, por lo que se abordará exclusivamente el contenido y alcance de los párrafos primero, segundo y tercero.

Es importante resaltar, que la Suprema Corte ha determinado que es obligación del Juzgador hacer una valoración del texto Constitucional buscando una mayor protección a la persona, al respecto cabe citar el siguiente criterio:

“PRINCIPIO PRO HOMINE Y CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. SU APLICACIÓN NO IMPLICA EL DESCONOCIMIENTO DE LOS PRESUPUESTOS FORMALES Y MATERIALES DE ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LAS ACCIONES. *El principio pro homine y el control de convencionalidad se encuentran tutelados por el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de la entrada en vigor de su reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011. El principio pro homine es aplicable en dos vertientes, a saber, el de preferencia de normas y de preferencia interpretativa, ello implica que el juzgador deberá privilegiar la norma y la interpretación que favorezca en mayor medida la protección de las personas. Por su parte, el "control de convencionalidad" dispone la obligación de los juzgadores de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo la protección más amplia a las personas. Sin embargo, su aplicación no implica desconocer los presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia de las acciones, pues para la correcta y funcional administración de justicia y la efectiva protección de los derechos de las personas, el Estado puede y debe establecer presupuestos y criterios de admisibilidad de los medios de defensa, los cuales no pueden ser superados, por regla general, con la mera invocación de estos principios rectores de aplicación e interpretación de normas.*³¹
(Lo resaltado es propio)

De la lectura de la Jurisprudencia anterior se puede advertir que los principios de “interpretación conforme” y “pro homine”, inmersos en el artículo 1° Constitucional, van estrechamente ligados en tanto que el juzgador realice el estudio jurídico de fondo y la interpretación del texto Constitucional siempre buscando la mayor protección a la persona, además es obligatorio que al interpretar una norma se cumpla con estos dos principios de vital importancia..

En el párrafo primero, se encuentra inmerso el “*principio de igualdad*” de derechos fundamentales en el que se hace referencia tanto al titular del derecho

³¹ Jurisprudencia, VI.3o.A. J/2, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, febrero 2013, p. 1241.

como al contenido del mismo, es decir, el titular de un derecho fundamental es cualquier persona, entendiendo con ello que los derechos fundamentales son generales, y que la igualdad de la que nos habla este principio, es sin duda debido a sus titulares; al referirnos al contenido normativo de los mismos podemos advertir que todos los derechos humanos a que hace referencia el artículo primero, esto es, los contenidos en el texto de la Constitución y de los Tratados Internacionales de los que es parte el Estado mexicano, son igualmente válidos e importantes, esto es, que todos deben ser protegidos, aunque en determinado momento deba prevalecer uno sobre otro, resultando imperante la observancia de su protección, por lo que nuestra Constitución y los Tratados Internacionales en materia de derechos fundamentales tienen la misma jerarquía.

Por lo que hace al párrafo segundo del artículo antes citado el cual como ya lo mencionamos contiene el *“principio de interpretación conforme”* mismo al que se hará referencia más adelante, y el *“principio pro-persona”* consistente en que al interpretar las normas relativas a derechos fundamentales se deberá hacer favoreciendo en todo momento a las personas la **protección más amplia, o bien la protección que menos le perjudique o afecte**, al respecto hay actualmente criterio jurisprudencial emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE. De conformidad con el texto vigente del artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en materia de derechos fundamentales, el ordenamiento jurídico mexicano tiene dos fuentes primigenias: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Consecuentemente, las normas provenientes de ambas fuentes, son normas supremas del ordenamiento jurídico mexicano. Esto implica que los valores, principios y derechos que ellas materializan deben permear en todo el orden jurídico, obligando a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Ahora bien, en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos

fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable -en materia de derechos humanos-, atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado principio pro persona, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional. Según dicho criterio interpretativo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, deberá prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción. En esta lógica, el catálogo de derechos fundamentales no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.”³²

(Lo resaltado es propio)

Por otra parte, del contenido del párrafo tercero se advierte que existe una obligación por parte de “todas las autoridades” de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, progresividad, y en su caso, es el Estado el encargado de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los llamados derechos fundamentales, de modo que lo anterior resulta de importancia y trascendencia para todas las personas.

Los principios contenidos en éste párrafo ya han sido objeto de interpretación por parte de los Tribunales Federales, como se verá en el siguiente criterio:

“PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. REPRESENTAN CRITERIOS DE OPTIMIZACIÓN INTERPRETATIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. El 10 de junio de 2011 se promulgaron reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de derechos humanos, de las que sobresale la modificación de su artículo 1o. que establece la obligación de toda autoridad de promover, respetar y garantizar los derechos humanos, favoreciendo la protección más amplia posible a favor de la persona, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En virtud de

³² Jurisprudencia, 1a./J. 107/2012, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, octubre 2012, p. 799.

éstos, la valoración de los derechos fundamentales queda vinculada a la premisa de que **deben respetarse en beneficio de todo ser humano, sin distinción de edad, género, raza, religión, ideas, condición económica, de vida, salud, nacionalidad o preferencias (universalidad)**; además, tales derechos han de apreciarse como relacionados de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas independientes, prescindibles o excluyentes unas ante otras, sino que todos deben cumplirse en la mayor medida posible, **así sea en diferente grado por la presencia de otro derecho fundamental que también deba respetarse y que resulte eventualmente preferible, por asegurar un beneficio mayor al individuo, sin que el derecho fundamental que ceda se entienda excluido definitivamente (indivisibilidad e interdependencia)**; asimismo, con el entendimiento de que cada uno de esos derechos, o todos en su conjunto, **obedecen a un contexto de necesidades pasadas y actuales, mas no niegan la posibilidad de verse expandidos, por adecuación a nuevas condiciones sociales que determinen la necesidad y vigencia de otras prerrogativas que deban reconocerse a favor del individuo (progresividad)**. De esta guisa, los referidos principios representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales, porque conducen a su realización y observancia plena e inmejorable a favor del individuo, al orientar el proceder de toda autoridad en el cumplimiento del mandato de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los tratados internacionales de la materia, lo cual se refleja al ejercer el control constitucional, en el sentido de que el respeto y restauración de los indicados derechos son una tarea no sólo de la jurisdicción federal, sino también de la ordinaria en el conocimiento de los asuntos de su competencia.³³
(Lo resaltado es propio)

Al respecto es conocido que los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos fundamentales son base en la interpretación estudio y protección de los derechos fundamentales pues establecen los estándares en los cuales debe hacerse y precisamente han sido los Tribunales Colegiados quienes se han encargado de delimitar la existencia de tales principios, bajo el criterio siguiente:

“PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. EN QUÉ CONSISTEN. El tercer párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone, entre otras cuestiones, que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la

³³ Tesis Aislada, IV.2o.A.15 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, junio 2013, p. 1289.

*obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los que consisten en lo siguiente: i) **universalidad: que son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona. (...) ii) interdependencia e indivisibilidad: que están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; y iii) progresividad: constituye el compromiso de los Estados para 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, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos...***³⁴
(Lo resaltado es propio)

De la lectura de los criterios anteriores se concluye que los principios esenciales de los derechos humanos, radican en:

- 1. PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD:** consiste en que, sin distinción alguna, todas las personas cuentan con derechos que les deben ser respetados sin que sus condiciones particulares impidan tal protección.
- 2. PRINCIPIOS DE INDIVISIBILIDAD E INTERDEPENDENCIA:** radican en que los derechos fundamentales deben coexistir y protegerse en la mayor medida de lo posible cuando se

³⁴ Tesis Aislada, I.4o.A.9 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, abril de 2013, p. 2254.

encuentren uno frente a otro, sin dejar de lado que los derechos fundamentales pueden ser limitados en la medida en la que otro derecho deba ser protegido, evitando caer en el extremo de excluir por completo la protección de alguno de ellos, con lo que se concluye que puede coexistir la proyección a dos o más derechos al mismo tiempo, con lo cual necesariamente deben ser protegidos en distinta medida.

- 3. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD:** este principio surge de la necesidad de adaptación de los derechos con relación al entorno socio-cultural en el que se desenvuelven, debiendo ser congruentes con la necesidad que se advierta y por tanto aumentarán hasta ser efectivos.

Resulta evidente la importancia de los principios anteriormente referidos, pues establecen parámetros claros de entendimiento de los derechos fundamentales, creando una base sólida de observancia obligatoria bajo los cuales deben establecerse y reconocerse a los derechos fundamentales.

Con la inclusión de estos principios dentro del texto Constitucional de vital trascendencia en la esfera jurídica de los gobernados, queda claro que la intención del legislador es proteger los derechos fundamentales sea cual fuera el medio para hacerlo, es decir por sobre cualquier norma debe estar la protección de los derechos de los gobernados y al aplicarlos se debe buscar aplicar la norma que más le favorezca al particular, sin importar el carácter que tengan bien sea de norma fundamental Nacional o Internacional, cuestión que resulta de gran importancia, ya que si bien es cierto, el legislador tiene la facultad de crear normas a través de las cuales restrinja o reconozca de manera formal las obligaciones y derechos de los gobernados, no menos cierto es que, aunque las normas cumplan con los requisitos de forma necesarios, no siempre buscan mayor protección al gobernado, por lo que resulta importante que si una

norma Internacional tiene mayor protección, esta entonces se aplique al particular.

1.4.1 Interpretación conforme.

El principio de “*interpretación conforme*” contenido en el párrafo segundo del artículo 1° Constitucional citado, nace como un medio de conexión entre la norma nacional e internacional en relación con los derechos fundamentales que deben ser asegurados para las personas, es decir, es el mecanismo por virtud del cual se va a ligar de manera necesaria, en materia de derechos fundamentales, el entendimiento y alcance de las normas de carácter nacional e internacional, así como los criterios que puedan surgir de la interpretación de dichas normas por parte de los órganos competentes internacionales y del Estado mexicano.³⁵

Los Tribunales Jurisdiccionales encargados de la interpretación de las normas para su debida aplicación al caso concreto, deben atravesar por distintas etapas las cuales delimitan de manera progresiva las alternativas que tienen los juzgadores para interpretar y aplicar las normas conforme a derecho.

De modo que la “*interpretación conforme*” de acuerdo con el multicitado artículo deberá realizarse agotando lo que nosotros llamaremos las tres etapas de la interpretación conforme³⁶, que a continuación se analizarán:

³⁵ Cfr. Caballero Ochoa, José Luis, *Comentario sobre el artículo 1º, segundo párrafo de la Constitución (La cláusula de la interpretación conforme al principio pro persona), Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia Constitucional e Americana*, México, UNAM SCJN, 2013, p. 49 y ss.

³⁶ Cfr. Fernández Hagggar, María Enriqueta, *Alcance de la Interpretación conforme y el principio pro personae en materia de derechos humanos frente al contenido de la Constitución Federal en el Estado Mexicano*, México, 2014, en <http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/188/MAR%C3%8DA%20ENRIQUETA%20FERNANDEZ%20HAGGAR.PDF>

1. Interpretación conforme en sentido amplio.
2. Interpretación conforme en sentido estricto.
3. Inaplicación de la norma.

1.4.1.1 En sentido amplio.

La primera etapa que debe agotar el encargado de interpretar la norma, es decir el juzgador, es buscar hacerlo de la manera más amplia y protectora posible, de modo que tal y como el propio artículo lo menciona deberá interpretar la norma conforme a los “derechos humanos”³⁷ reconocidos tanto en la Constitución mexicana como en los Tratados Internacionales de los que el Estado mexicano forme parte, debiendo favorecer en todo momento la protección más amplia a la persona.

Lo anterior implica que al interpretar una norma se deben analizar en el mismo plano, los derechos reconocidos por la Constitución y los reconocidos por Tratados Internacionales que para tal efecto apliquen, y si existiere discrepancia entre ambos deberá aplicar en todo momento la norma que favorezca en mayor medida a la persona, asegurando con ello que la protección a los derechos fundamentales de los gobernados sea de relevancia.

1.4.1.2 En sentido estricto.

La segunda etapa es la interpretación conforme en sentido estricto, la cual consiste en que si al interpretar la norma jurídica, quien lo haga encontrara

³⁷ Denominación que se utiliza en virtud de que así se enuncia de manera literal en el texto Constitucional, sin que ello implique que se comparte dicho criterio, ya que del análisis realizado con anterioridad de ambas denominaciones, se llega a la conclusión de que la manera idónea de referir estos derechos ya reconocidos por el texto Constitucional es “derechos fundamentales”.

varias posibilidades jurídicas aplicables al caso concreto, deberá elegir aquella que haga a la ley de que se trate más acorde con los derechos fundamentales reconocidos por el Estado así como de los Tratados Internacionales no importando su jerarquía.

Esta segunda etapa de la interpretación conforme, es de vital importancia ya que la autoridad encargada de aplicar las normas tiene la facultad de interpretar el sentido en el que encuentre un mayor beneficio para el gobernado, de lo cual se concluye que la protección de los derechos fundamentales debe ser preponderante para la autoridad al momento de resolver algún conflicto en el que resulte aplicable una norma que tenga inmersa la protección a los derechos fundamentales.

1.4.1.3 Inaplicación de la norma.

En la última etapa por la cual atraviesa el encargado de interpretar la norma jurídica, y en caso de no ser posible la interpretación conforme en sentido amplio ni en sentido estricto, deberá evitar aplicar la norma de que se trate, al no encontrar la vía de aplicación de la norma conforme a los derechos contenidos en el texto Constitucional o en los Tratados Internacionales.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno emitió un criterio respecto de estas etapas de la interpretación conforme, determinando de manera breve que el intérprete de la norma no puede llegar más allá de su inaplicación.

Así se tiene el siguiente criterio:

“CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. CONDICIONES GENERALES PARA SU EJERCICIO. La autoridad judicial, para ejercer el control ex officio en los términos

*establecidos en el expediente Varios 912/2010 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **debe asegurarse que se ha actualizado la necesidad de hacer ese tipo de control, es decir, en cada caso debe determinar si resulta indispensable hacer una interpretación conforme en sentido amplio, una en sentido estricto o una inaplicación, lo cual ocurre cuando se está en presencia de una norma que resulta sospechosa o dudosa de cara a los parámetros de control de los derechos humanos.** De este modo, cuando una norma no genera sospechas de invalidez para el juzgador, por no parecer potencialmente violatoria de derechos humanos, entonces no se hace necesario un análisis de constitucionalidad y convencionalidad exhaustivo, porque la presunción de constitucionalidad de que gozan todas las normas jurídicas no se ha puesto siquiera en entredicho. Lo anterior es así, porque como se señaló en el citado expediente Varios, las normas no pierden su presunción de constitucionalidad sino hasta que el resultado del control así lo refleje, lo que implica que las normas que son controladas puedan incluso salvar su presunción de constitucionalidad mediante la interpretación conforme en sentido amplio, o en sentido estricto.”³⁸*
(Lo resaltado es propio)

Del criterio anterior se puede observar que la protección de los derechos fundamentales es vital, ya que al existir el reconocimiento y tutela de un determinado derecho, la interpretación le permite al juzgador que inaplique una norma en caso de que esta sea contraria al mismo, asegurando con ello que bajo ninguna circunstancia a un gobernado se le aplique una norma que vulnere su esfera jurídica transgrediendo además de forma directa un derecho fundamental.

En esta parte de la interpretación resulta de gran trascendencia encontrar que por encima de una norma que incluso hubiese sido creada dentro de las formalidades necesarias para ello, se encuentre la protección de un derecho fundamental, con lo que el gobernado tiene la seguridad jurídica de que debe ser preponderante para la autoridad la protección de estos derechos, teniendo la obligación de inaplicar una norma aunque resulte aplicable en su interpretación, si encuentra violación o contradicción directa con un derecho fundamental.

³⁸ Jurisprudencia, 1a./J. 4/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, febrero 2016, p. 430.

1.5. Derechos Fundamentales en Materia Tributaria.

Los derechos fundamentales, son un límite al actuar del Estado en tanto que debe procurar la protección de la dignidad humana, y que al ser reconocidos por una norma jurídica tienen un mecanismo de protección el cual tiene por objeto brindar de herramientas necesarias al gobernado para que pueda exigir la protección del derecho tutelado, resulta evidente que los titulares de los derechos fundamentales son todos los gobernados, por lo que los contribuyentes al ser gobernados, también le deben ser reconocidos derechos fundamentales, así los contribuyentes tienen el derecho de que la contribución que hagan al Estado sea destinada para sufragar el gasto público, y la misma se fije dentro del marco jurídico.

Existe una gran discusión respecto de la existencia o no de los derechos fundamentales de los contribuyentes, al respecto la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, a lo largo de su participación en el Foro Internacional *“La defensa de los Contribuyentes: Experiencias y desafíos en el continente americano”*, hizo hincapié en la existencia de la falta de reconocimiento de los derechos fundamentales a los contribuyentes, y defendió la postura siguiente: *“el pago de impuestos es un evento permanente en la vida del colectivo social, y es por ello que los contribuyentes cuentan con derechos humanos”*.³⁹

Del criterio anterior se puede advertir que los pagadores de contribuciones, como causantes, tienen la obligación de contribuir al gasto público tal y como se desprende del artículo 31 fracción IV del texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y no se puede dejar con ello de lado la protección a sus derechos ya que tanto la Constitución en comento como los Tratados Internacionales de los que forma parte el Estado

³⁹ Ladrón de Guevara, Diana Bernal, en conferencia durante el *Foro Internacional “La defensa de los Contribuyentes: Experiencia y desafíos en el continente americano”* que se llevó a cabo el 20 de noviembre de 2014, en México Distrito Federal, por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Gobierno de la República Mexicana.

mexicano, son obligatorios de cumplir de acuerdo con el contenido expreso del artículo primero de nuestra Constitución, de este modo es entendible que los ciudadanos como pagadores de contribuciones tienen derechos fundamentales y estos mismos derechos les deben ser respetados en su carácter de contribuyentes.

*“...el fundamento de los
Derechos Humanos se
encuentra en la noción de
dignidad humana...”*

Jorge Carpizo McGregor

CAPÍTULO II. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2.1 El hecho imponible.

La potestad tributaria del Estado se ve reflejada en los enunciados hipotéticos dentro de las normas, mismos que contienen la obligación del pago de contribuciones, derivado de lo cual se hace evidente que resulta de gran trascendencia el entendimiento de la estructura y elementos que incluyen estos enunciados hipotético-normativos.

Así, uno de los elementos principales es el denominado *hecho imponible*, el cual en ocasiones suele asimilarse con el de *hecho generador*, cuestión por demás inadecuada, ya que tal como se analizará más adelante, dichos conceptos constituyen elementos distintos.

Por lo que hace, al término de *hecho imponible* el autor Ross Bravo menciona:

“La norma legal contiene un precepto legal abstracto (sic), general, dirigido a todos los particulares, pero que tiene como destinatarios finales a quienes se les puede atribuir los hechos o situaciones previstos en aquella...el hecho imponible puede ser definido como el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descrito en la norma legal y que sirve para dar origen a la obligación tributaria.”⁴⁰

De la lectura del párrafo anteriormente citado, se puede advertir que, el enunciado hipotético contenido en la norma tributaria debe tener características específicas y cumplir con principios (de estos últimos se abundará posteriormente), mismos que lo hacen ser un presupuesto fundamental para el

⁴⁰ Ross Bravo, Jaime, op. cit., p. 161.

nacimiento de la obligación tributaria, derivado de ello se hace evidente que el *hecho imponible* se encuentra ineludiblemente dentro de la norma.

Es de advertirse que existe criterio jurisprudencial establecido al respecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual a la letra establece lo siguiente:

“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, **el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos.** Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.”⁴¹

(Lo resaltado es propio)

⁴¹Jurisprudencia I.15o.A. J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, Abril de 2010, p. 2675.

De la lectura del criterio anterior puede advertirse que el “*hecho imponible*”, es el **enunciado hipotético contenido en una norma jurídica que describe una conducta**, en la cual se puede situar cualquier persona al realizar estrictamente esa conducta establecida, así también deja claro que la creación del *hecho imponible* se encuentra sujeto a “principios constitucionales relativos”, lo cual hace evidente que, no obstante el Poder Legislativo tiene libre arbitrio para fijar a través de las normas tributarias los hechos que darán origen a las cargas para los gobernados, ello debe hacerse apegado a los Principios Constitucionales consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el mismo, forma parte del *mundo del deber ser*, es decir de la descripción de conductas hipotéticas de las que se prevé su realización.

La definición anterior resulta ser la más adecuada para el término “*hecho imponible*” si tomamos en consideración, que es **el enunciado que comprende en la norma la conducta grabada y por la cual el gobernado se hace titular de las obligaciones de contribuir al gasto público que ejercerá el Estado**, por ello, es esta la noción bajo la cual se entenderá el concepto trascendental “*hecho imponible*”.

Al margen de lo anterior, cabe precisar que del criterio jurisprudencial citado con anterioridad puede advertirse la presunción de legalidad de la que gozan los actos de autoridad, sin embargo, no obstante ello, se especifica que al ejercer la potestad tributaria el legislador debe salvaguardar los Principios Constitucionales consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y respetar entre algunas otras exigencias la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

De todo lo anterior, puede apreciarse que si bien es cierto, el legislador tiene libertad para establecer en la norma el “*hecho imponible*”, también lo es que debe regirse bajo principios, limitando con ello que la conducta tipificada en la norma y en la cual el gobernado se sitúe para dar nacimiento a la obligación

contributiva, sea arbitraria o transgreda los derechos fundamentales con que cuenta el gobernado.

2.2 El hecho generador.

Ahora bien, una vez que ya quedó debidamente establecido como se deberá entender el concepto de *hecho imponible*, habrá que analizarse el término “*hecho generador*”, que si bien podrán tener relación entre sí, no puede ser considerado este último como sinónimo del primero.

En primer término habrá de analizarse lo que el Código Fiscal de la Federación establece al respecto:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes Fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

De la lectura de artículo anterior se puede advertir que se desprende la esencia de lo que constituye al “*hecho generador*”, el cual consiste en la actualización de la hipótesis normativa, es decir, la conducta desplegada por el contribuyente se adecua a hecho imponible y por lo tanto nace a la vida jurídica la obligación de contribuir.

Es de advertirse que no existe emitido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación criterio en el que se defina de manera clara el término *hecho generador*, dejando a la libre interpretación la existencia o inexistencia del mismo.

El autor Ross Bravo define al hecho generador como:

“...el hecho generador es la realización en la práctica de este presupuesto legal, por un (o con respecto a un) sujeto pasivo concreto...”⁴²

De la cita anterior es de advertirse la naturaleza del término *hecho generador* en el *mundo del ser*, al definirse como **la conducta que descrita en la norma se lleve a cabo en la realidad**, es decir, la realización de la conducta misma, descrita en el hecho imponible.

2.3 La Relación Jurídico Tributaria.

Es importante establecer, que existe una relación jurídica de carácter tributario que surge derivada de la obligación de contribuir al gasto público entre el Estado y el gobernado, al respecto el autor Rodríguez Lobato menciona lo siguiente:

“...la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones Fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación Fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”⁴³

Bajo este contexto, la relación jurídico tributaria, es:

“...género de todas las vinculaciones que se establecen entre el Estado y los particulares en virtud de la aplicación de los tributos ...”⁴⁴

⁴² Ross Bravo, Jaime, op. cit., p. 220.

⁴³ Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 1998, p. 112.

⁴⁴ María Martín, José *et al.*, *Derecho Tributario General*, 2ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1995, p. 145.

Por lo que se puede apreciar, la relación que surge derivada del nacimiento de la obligación que adquiere el gobernado al efectuar una conducta descrita en la norma generando la obligación de contribuir al gasto público, es a lo que se le conoce como relación “jurídico tributaria”, es decir, surgen derechos y obligaciones correlativas entre el gobernado y el Estado, una vez que surge esta relación.

Los derechos y obligaciones antes referidos, son entre otros, para el gobernado la obligación de presentar declaraciones y avisos, efectuar el pago de contribuciones, y para el Estado la facultad correlativa de exigir el pago o requerir las declaraciones teniendo la obligación de destinar la contribución al ejercicio del gasto público, con la cual adquiere el derecho el gobernado de exigir a la autoridad información con relación al destino de la contribución.

2.4 Nacimiento de la obligación.

Tal como se ha venido analizando para que pueda nacer a la vida jurídica la obligación de contribuir, deben coexistir dos elementos fundamentales, a saber, estos elementos son: el hecho imponible y el hecho generador, así una vez que el gobernado realiza la conducta descrita en el enunciado hipotético normativo, tiene nacimiento la obligación tributaria, es decir, sin que coexistan simultáneamente ambos elementos ello no puede ocurrir.

Evidentemente uno sin el otro no puede dar nacimiento a la obligación es decir, **no basta que la norma describa una conducta, si esa conducta no se lleva a cabo, no nace a la vida jurídica la obligación de cumplir con el supuesto normativo**, y viceversa si se materializa una conducta que no está descrita en una norma, esta conducta no puede acarrear una obligación tributaria para el gobernado.

Una vez que nace a la vida jurídica la obligación tributaria, esta genera en la esfera jurídica del gobernado una afectación inminente de carácter económico al encontrarse constreñido a efectuar el pago de la contribución al Estado, para que este a su vez pueda ejercer el gasto público.

En conclusión, se puede decir que el nacimiento de la obligación surge en el momento en el que se materializa la conducta hipotética establecida en la norma.

2.5 Exigibilidad de la obligación.

Una vez que nace a la vida jurídica la obligación de contribuir al gasto público, el gobernado se encuentra constreñido a efectuar el pago de la contribución respectiva en los términos y condiciones que establezcan las normas, derivado de lo que se hace evidente que tal como se mencionó anteriormente, surge una relación jurídico tributaria entre el sujeto obligado al pago y el Estado, así, si el gobernado tiene la obligación de cubrir el importe respectivo derivado de la aplicación de la norma, el Estado adquiere la facultad de exigir el pago de la misma.

En el caso del Derecho mexicano, es el gobernado por sí sólo el que debe enterar la contribución al Estado, para lo cual el Poder Legislativo fija en las normas Fiscales, los elementos de la contribución, así como los plazos en los que se debe cubrir el importe de las mismas, de modo que una contribución se vuelve exigible si el gobernado excede el plazo concedido para efectuar el pago de manera voluntaria, provocando que la autoridad competente, utilice los mecanismos necesarios a efecto de poder exigir el pago de una contribución cuando el gobernado efectúa la conducta descrita en la norma sin cumplir en tiempo y forma con el pago respectivo.

Al respecto el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Artículo 145. Las autoridades Fiscales exigirán el pago de los créditos Fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución...”

Tal como puede apreciarse de la lectura del artículo anteriormente citado, la autoridad únicamente tiene la facultad de exigir el pago de una contribución, si el gobernado no lo hubiera cubierto dentro de los plazos señalados.

Con ello se puede concluir que una contribución sea del tipo que fuere es exigible por la autoridad a partir del vencimiento del término concedido al particular dentro de la propia norma, para que efectúe de manera voluntaria el pago de la misma determinando el monto, evidentemente de conformidad con las disposiciones que para ello existan.

2.6 Principios Constitucionales.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece la obligación que tiene todo gobernado de contribuir al gasto público, determinando en su texto los principios fundamentales bajo los cuales se debe establecer toda contribución, al respecto el precepto anteriormente citado a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 31. 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.”

Del artículo anteriormente citado, se desprenden los principios constitucionales bajo los cuales se deben establecer las contribuciones a cargo

de los gobernados, es decir, los lineamientos que debe seguir el legislador para poder establecer una contribución, no así a su libre determinación, de modo que estos principios fundamentales constituyen la base de la materia tributaria, en virtud de que en todo momento se debe vigilar su observancia y cumplimiento.

2.6.1 Principio de Equidad.

El principio constitucional de equidad, como es bien sabido, consiste fundamentalmente en *“tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”*, de modo que la Ley Tributaria debe ser aplicada de forma igual a los gobernados que se sitúen en la misma hipótesis descrita en determinada norma.

Es decir, debe nacer a la vida jurídica de manera igual la obligación de contribuir para todos los gobernados que, encontrándose situados en las mismas circunstancias, realicen la conducta descrita en la hipótesis normativa contenida en la Ley, sin verse excluidos del pago de la contribución por situaciones particulares, encontrándose obligados a hacerlo por realizar la conducta hipotética descrita en la norma.

El Diccionario Jurídico Mexicano, define equidad tributaria de la siguiente manera:

“...gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.”⁴⁵

Al respecto cabe citar el criterio siguiente:

⁴⁵ Fix Fierro, Héctor (coord.) et al., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, IJ UNAM Porrúa, 1995, p. 1294.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes (...). El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”⁴⁶
(Lo resaltado es propio)

Es de advertirse de la lectura del texto anterior, que la obligación de contribuir al gasto público debe ser de todos los gobernados sin distinción alguna por particularidades ajenas al tributo o bien a la conducta que le da origen, no obstante, el hecho de que una norma grave de manera única una determinada conducta, esta debe aplicarse equitativamente a todas aquellas personas que la realicen, sin caer en el error de establecer privilegios especiales al momento de la creación de la norma y menos aún al aplicarla.

2.6.2 Principio de Proporcionalidad.

El principio constitucional de proporcionalidad confiere al legislador la obligación de establecer normas bajo las cuales la determinación de la contribución se fije en relación con la riqueza que posea el gobernado, es decir,

⁴⁶ Jurisprudencia P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, Junio de 1997, p. 36.

el tributo debe ser establecido en relación con la capacidad contributiva de los sujetos obligados, de modo que el monto a pagar por un tributo no puede ser el mismo para personas que tienen una capacidad contributiva distinta, si bien deben contribuir por realizar la conducta establecida en la norma, esto deben hacerlo tomando en consideración la riqueza que posean.

El Diccionario Jurídico Mexicano define el principio de proporcionalidad como:

“...este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.”⁴⁷

Así, de la definición anterior se puede advertir que el principio de proporcionalidad va necesariamente ligado al principio de capacidad contributiva, derivado de lo cual resulta evidente que la determinación del tributo debe ser establecida con relación a la capacidad contributiva del sujeto obligado, así cada contribuyente deberá tributar de acuerdo con su capacidad.

Al respecto cabe citar las siguientes interpretaciones hechas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. **Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes;**

⁴⁷ Fix Fierro, Héctor (coord.), óp. cit., p. 2537.

*entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. **La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.***⁴⁸
(Lo resaltado es propio)

De la lectura del criterio anterior se puede advertir que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que es fundamental que un tributo sea proporcional a la capacidad contributiva que posea el sujeto obligado, pues es solamente en esa medida en que podrá desprenderse de una porción de su riqueza para poder contribuir al gasto público, generando que quienes posean una mayor riqueza contribuyan en mayor medida y quienes posean un menor ingreso lo hagan en menores cantidades, así cada gobernado tributa de distinta manera tomando en consideración la capacidad contributiva que posea, con ello, se genera un equilibrio entre la contribución en sí misma como obligación para el gobernado y su capacidad contributiva.

Cabe al respecto citar el siguiente criterio, el cual aporta mayor claridad al entendimiento del Principio Constitucional de capacidad contributiva:

“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

⁴⁸Jurisprudencia P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, Mayo 2003, p. 144.

*sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida...*⁴⁹

El criterio anterior, deja claramente delimitados los alcances que puede darse al principio constitucional de capacidad contributiva, pues si bien se sabe que cada gobernado debe contribuir al gasto público en función de la capacidad contributiva, la Suprema Corte ha dejado claro que los parámetros de esa proporcionalidad están fijados por el propio legislador dentro de la norma, en los cuales se deben respetar dos presupuestos fundamentales tales como lo es el “mínimo vital” y “la no confiscatoriedad del gravamen” los cuales consisten medularmente en que, por una parte por cuanto hace al “mínimo vital” se debe respetar una porción mínima del ingreso que toda persona tiene derecho a percibir para alcanzar un nivel de vida digno, y “la no confiscatoriedad del gravamen” en que no se agote la totalidad del ingreso del contribuyente o bien la fuente de la que obtiene su riqueza. Estos dos parámetros son los límites bajo los cuales se fijan aproximados a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Los parámetros anteriores, constituyen los límites de la proporcionalidad de las contribuciones, bajo dichos parámetros queda claro que existe una gama de posibilidades bajo las cuales se puede fijar una contribución, tantas como capacidades económicas posean los gobernados, sin embargo deben existir presupuestos en las normas que engloben o busquen encuadrar la mayor cantidad de posibilidades existentes, sin caer en el error de establecer tarifas interminables.

⁴⁹Jurisprudencia1a./J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto 2011, p. 118.

2.6.2.1 Principio de Capacidad Contributiva

El Diccionario Jurídico Mexicano define este principio de la siguiente manera:

“...es el enfoque al problema de la equidad en la estructura impositiva conforme al cual la distribución de la carga Fiscal debe hacerse de acuerdo con la habilidad para pagar de cada contribuyente, entendiendo por esta el bienestar económico o nivel de vida de cada causante.”⁵⁰

De la anterior definición se puede advertir que, el principio de capacidad contributiva establece que la carga tributaria impuesta al gobernado debe ser establecida en proporción con la capacidad contributiva que este posea, de modo que no tributan en las mismas condiciones personas que tengan una capacidad contributiva distinta, debiendo enterar la contribución con relación a la capacidad que el sujeto obligado tenga al momento de generarse la obligación de contribuir al gasto público.

Al respecto cabe hacer mención del siguiente criterio jurisprudencial:

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del

⁵⁰ Fix Fierro, Héctor (coord.), óp. cit., p. 2538

*sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos...*⁵¹

De la lectura del criterio anterior se puede advertir que, el tributo que el legislador establece en el enunciado hipotético normativo debe ser establecido tomando en consideración que los gobernados poseen de manera indistinta capacidades de contribuir distintas, por lo que no puede fijarse arbitrariamente el tributo en forma general, sino que para el cálculo del monto a cubrir para el pago de la contribución se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva que posee el sujeto obligado al pago.

Este principio de capacidad contributiva, si bien no se encuentra expreso de manera textual en el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si se encuentra establecido de manera implícita en él, pues el principio de proporcionalidad va de la mano indudablemente con la capacidad contributiva que poseen los sujetos obligados a contribuir con el gasto público.

2.6.3 Principio de Legalidad.

El principio de legalidad se encuentra establecido dentro del texto de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues establece: *“de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes**”*, este principio hace referencia por tanto, a que no puede tener existencia contribución alguna que no esté fijada en una ley, debidamente establecida por el Poder Legislativo.

Esto quiere decir, que las contribuciones no pueden ser creadas a través de procedimiento distinto al de la creación de las leyes nacionales, de modo

⁵¹Jurisprudencia P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, Noviembre 1999, p. 22.

que tal como establece el Principio General del Derecho “*nulla poena sine lege*”, el cual por analogía se podría aplicar a este principio, estableciendo que no puede existir tributo alguno en el que se establezca la carga tributaria, sin una ley debidamente creada mediante el proceso legislativo.

Al respecto, resulta aplicable el siguiente criterio:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. *El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”⁵²*

Así, de la lectura del criterio anterior se advierte de manera clara que toda contribución en su totalidad, es decir, todos y cada uno de los elementos que la constituyen (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuota y época de pago) debe encontrarse establecidos en una Ley, sin la cual evidentemente la obligación de contribuir no puede generarse, esta Ley debe cumplir con la formalidad del procedimiento de creación de leyes establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello sin

⁵²Jurisprudencia, P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, Octubre 2006, p. 5.

pasar por alto que es la Cámara de Diputados el único ente que puede presentar una iniciativa de ley en materia tributaria, en razón de que es ahí donde reside el “poder del pueblo”, es decir la voluntad de los gobernados, dando como resultado que cualquier tributo que no tuviera nacimiento bajo estas formalidades sea violatorio del principio de legalidad en estudio.

2.6.4 Principio de Generalidad.

El principio constitucional de generalidad se refiere fundamentalmente a que ninguna norma que establezca tributos, puede ni debe ser aplicada a un grupo especial de la población, sino que todos los gobernados en términos del artículo 31 fracción IV Constitucional, se encuentran obligados a contribuir al gasto público indistintamente, de la forma y en los términos que para el efecto establezcan las Leyes, de modo que:

“...la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.”⁵³

Cabe precisar que ninguna norma puede ser creada para un grupo específico de la población, menos aún si dicha norma contiene presupuestos en los cuales se fijen contribuciones, de modo que, el único elemento indispensable para que se cause la contribución sea la realización de una conducta descrita en una norma, y no así una característica particular de un sujeto o un grupo específico.

Cabe citar al respecto, el siguiente criterio:

⁵³ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., México, Iure Editores, 2011, p. 13.

“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO. ... la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como **la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra...⁵⁴**

Lo anterior, hace evidente que las normas deben ser aplicables a toda la población que se sitúe en la hipótesis descrita en ellas, tomando en consideración que por generalidad no debe entenderse que deben tributar todos los contribuyentes de manera igual, sino que en relación con la actividad realizada, se obliguen al pago quienes se sitúen en el enunciado hipotético contenido en la norma, debiendo cumplir con los lineamientos establecidos para el pago de la obligación de contribuir al gasto público.

2.6.5 Principio de Destino al gasto público.

El artículo 31 fracción IV Constitucional establece de manera clara que todos los gobernados se encuentran obligados a contribuir con el gasto necesario para el Estado para su correcto funcionamiento, de modo que se habrá que dilucidar en primer término que por “gasto público” se debe entender:

“... monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio

⁵⁴ Tesis Aislada 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Enero 2009, p. 552.

*de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia pensiones, jubilaciones, subsidios.*⁵⁵

Al respecto la Segunda Sala de la Corte ha determinado que por gasto público debe entenderse lo siguiente:

“GASTO PÚBLICO. *Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "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 relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.*⁵⁶

(Lo resaltado es propio)

De la lectura de las definiciones anteriores, se puede apreciar que el Estado para poder efectuar todas y cada una de las acciones necesarias para la correcta administración de las instituciones que lo componen, así como para solventar intereses colectivos, necesita de ingresos económicos, mismos que adquiere por distintas vías, tanto del ejercicio de sus facultades como ente privado, es decir, celebración de contratos, administración de bienes, entre otros, así como, de las contribuciones que los gobernados se encuentran obligados a cubrir de conformidad con el artículo 31 fracción IV Constitucional.

Ahora bien, de conformidad con el mismo precepto Constitucional citado, el Estado se encuentra obligado a destinar esos ingresos exclusivamente a ejercer el gasto público que para su correcto funcionamiento y administración

⁵⁵ Fix Fierro, Héctor (coord.), *óp. cit.*, p. 1525.

⁵⁶ Tesis Aislada, 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, Enero 2005, p. 605.

necesite, excluyendo la posibilidad de cubrir con esas contribuciones necesidades privadas o individuales, tal y como lo precisó la Corte en la Jurisprudencia que se cita:

“GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. *El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.*⁵⁷
(Lo resaltado es propio)

En conclusión, se puede afirmar que todo ingreso que recaude el Estado debe utilizarse de manera exclusiva para ejercer el gasto público, lo cual implica necesariamente que se cubran de manera puntual dos aspectos básicos, el primero de ellos, que sea destinado a cubrir las necesidades propias del Estado a través de las cuales obtenga el cumplimiento de sus fines, y el segundo, que lo destine a la creación de beneficios colectivos, derivado de lo cual resulta evidente que los ingresos del Estado deben beneficiar en todo momento a la colectividad y no así a un grupo específico de la población, ya que con ello evidentemente se respeta la protección al principio de destino al gasto público previsto por el texto Constitucional.

⁵⁷Jurisprudencia P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, Abril 2009, p. 1116.

2.7 La Nueva Ley de Amparo.

Ante la reforma en 2011 del texto Constitucional, el día dos de abril de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la llamada “nueva Ley de Amparo” con la finalidad aparente de mejorar el juicio de garantías denominado Amparo, juicio que tiene a su alcance cualquier gobernado a efecto de que se protejan sus derechos fundamentales frente a posibles violaciones de las autoridades.

Esta reforma fue un parteaguas, no sólo para establecer mecanismos procesales más eficientes para la sustanciación del Juicio de Amparo, sino para abrir paso a nuevas figuras procesales que beneficiarían a la sociedad en general, persiguiendo no sólo la protección de los gobernados que acudan a solicitar el Amparo y Protección de la Justicia Federal, sino para crear un beneficio social general tangible, ello a través de la figura de la “declaratoria general de inconstitucionalidad”.

2.7.1 La Declaratoria General de Inconstitucionalidad en Materia Tributaria.

La figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad, amplió los efectos del amparo tras la creación de la nueva Ley, generando como consecuencia de ello, la posibilidad de que el Amparo y Protección de la Justicia Federal ya no produzca únicamente efectos para quienes acudan a solicitarlo, sino que se amplía la posibilidad de que sus efectos sean generales de manera que la Ley considerada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se aplique por ser violatoria de derechos

fundamentales contenidos en el texto Constitucional a ningún gobernado⁵⁸, sin embargo, es en el segundo párrafo del artículo 231 de la Ley en cita, en el que se plasma de manera evidente la discriminación de la materia tributaria para esos efectos, como a la letra dicho artículo establece:

“CAPITULO 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 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informara a la autoridad emisora de la norma.

Lo dispuesto en el presente Capitulo no será aplicable a normas en materia Tributaria.

...”

Con ello se evidencia que las normas en materia tributaria quedan excluidas de la posibilidad de producir efectos generales en caso de ser declaradas inconstitucionales, de aquí surge la problemática que se relaciona con los derechos fundamentales de los que goza cualquier gobernado, y es que habría que preguntarse ¿no es violatoria de derechos fundamentales, la aplicación de una norma declarada inconstitucional para un contribuyente?, ¿la discriminación de la declaración general de inconstitucionalidad en materia tributaria se debe a intereses públicos o del Estado al anteponer la recaudación a los derechos fundamentales?, ¿no se debe buscar la protección más amplia al gobernado de acuerdo con nuestro artículo primero Constitucional?.

Estas interrogantes, surgen derivadas del objetivo que busca esta imposibilidad de declarar inconstitucional para la población una norma tributaria,

⁵⁸ Cfr. *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, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2014, Capitulo IV, Titulo VI artículo 231 a 235.

en virtud de que ello, se presume, es para proteger la recaudación del Estado necesaria para ejercer el gasto público, por lo que habrá que ponderar uno frente al otro debiendo concluir cual derecho debe prevalecer al entrar en conflicto, en virtud de que de la lectura de la exposición de motivos tanto de la reforma al texto Constitucional como a la de la Ley de Amparo, no se advierten razonamientos que se hubieren tenido al momento de considerar necesario el excluir a la materia tributaria de este avance jurídico.

Así, se puede responder a las preguntas planteadas que las normas de la materia, deben ser apegadas a los derechos fundamentales de los gobernados, por ello evidentemente una norma que sea contraria al texto Constitucional y a derechos fundamentales reconocidos en normas internacionales no puede ser excluida de un medio de defensa general establecido dentro de la propia Constitución con el objetivo de crear seguridad en los gobernados y así ninguna norma que sea declarada en reiteradas ocasiones inconstitucional, pueda ser aplicada a la generalidad de la población, porque en la excepción a la materia tributaria no hay fundamento alguno o justificación de la necesidad de anteponer la recaudación al reconocimiento y protección de derechos fundamentales, ello tomando en consideración que evidentemente el propio artículo 1° Constitucional establece que se debe buscar en la aplicación de las normas la mayor protección al gobernado.

“Los males de una sociedad no obedecen a una Ley o Constitución sino a la forma en la que esta se aplica”

Enrique Carpio

CAPÍTULO III.

DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES

3.1 “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, artículo 8.

El 22 de noviembre de 1969, se firmó en San José Costa Rica, la denominada “Convención Americana sobre Derechos Humanos” también conocido como “Pacto de San José”, como resultado de la interacción por varios días entre los representantes de quince de los Países del Continente Americano, mismos que se reunieron con el objetivo de “*consolidar dentro del cuadro de las instituciones democráticas, un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre*”⁵⁹, este documento legal con el carácter de Tratado Internacional, en la actualidad es de suma importancia dentro del marco legal Nacional.

Fue hasta el 24 de marzo de 1981, que el Estado mexicano se adhirió a dicha Convención, y en el año 2011 tras la reforma al artículo 1° Constitucional se abrió el margen interpretativo de las normas buscando de manera obligatoria el mayor beneficio al gobernado, es decir, las autoridades deben aplicar las normas que tuvieran una mayor protección de los derechos fundamentales de los gobernados.

Así, la Convención resulta ser un instrumento obligatorio aplicable incluso de ser necesario, por encima de las normas Nacionales en caso de que la Convención contenga mayores beneficios para la protección de los derechos de los gobernados.

⁵⁹ Preámbulo de la *Convención Americana de Derechos Humanos*, Costa Rica, 1969, p. 1, consultado en: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

Por lo que hace al texto de la Convención, se analizarán únicamente los preceptos de vital trascendencia para el tema a desarrollar; al respecto el artículo 8 establece:

“Artículo 8. 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.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;

c) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d) derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección o de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y

h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.

4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

*5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.”
(Lo resaltado es propio)*

De la lectura del artículo citado, se puede advertir que el gobernado cuenta con mecanismos a nivel internacional que protegen los derechos de los que es titular. Así, en el punto 1 se puede apreciar **que toda persona tiene derecho a ser oído con las debidas garantías para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal**, de lo que se puede advertir que la materia Fiscal se encuentra en el texto de este artículo 8, sin verse excluida de dicha protección.

La Convención reconoce que el gobernado tiene el derecho de que se le escuche en un procedimiento, a fin de que se le respeten sus derechos por cuanto hace a las contribuciones que se encuentran obligados a pagar en términos del artículo 31 fracción IV Constitucional.

De lo anterior se puede desprender que se debe reconocer que existen derechos que en materia tributaria deben tutelarse, en virtud de que el gobernado no sólo es sujeto de contribuir sino que es una persona a la que se le deben respetar derechos, y el hecho de que se encuentre obligado a contribuir con el gasto público del Estado, no lo excluye de ser persona en si misma con derechos fundamentales reconocidos y tutelados por nuestra Constitución.

Ahora bien, en el punto 2 inciso h) del mismo artículo 8 de la Convención, se puede advertir la esencia protectora de los derechos de los gobernados, al establecer que toda persona tiene derecho a recurrir un fallo ante un Tribunal

Superior, por lo que en el caso que nos ocupa, el Estado mexicano se obligó a someterse a la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, institución encargada de resolver conflictos de violaciones a derechos fundamentales, por lo tanto cualquiera que vea vulnerados sus derechos puede acudir ante la Corte Interamericana como último recurso a fin de buscar el reconocimiento y protección de sus derechos fundamentales que considere le han sido violados, siempre que hubiere agotado todas las instancias a nivel Nacional y estas le fueran adversas.

De la lectura que se hace del artículo en comento, se puede identificar que el Estado se encuentra obligado a crear mecanismos a través de los cuales el gobernado pueda acudir y obtener el reconocimiento de sus derechos, en virtud de que, de existir una violación a los mismos, debe tener un medio a través del cual se valoren sus consideraciones a fin de reconocer el derecho que se presume fue afectado, por lo que deberá la autoridad considerar los criterios de interpretación conforme contenidos en el artículo 1 Constitucional, es decir, la autoridad encargada de la interpretación y aplicación de la norma puede llegar incluso a inaplicarla, cuando sea contraria a derechos fundamentales.

Este artículo de la Convención resulta de vital importancia al establecer la trascendencia de la existencia de mecanismos eficaces para la protección de los derechos fundamentales de los gobernados, pues es mediante dichos mecanismos que se puede tener acceso al debido reconocimiento estos derechos.

3.2 “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, artículo 25.

Otro de los preceptos que resultan trascendentes para el entendimiento del impacto que tienen los Tratados Internacionales con relación a las normas

nacionales, es el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que establece:

“Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

(Lo resaltado es propio)

El artículo 25 en cita, refiere que cualquier persona debe tener acceso a recursos que le permitan buscar la protección de sus derechos ante una violación inminente de los mismos, debiendo prevalecer la protección de un derecho sobre el actuar aún dentro del marco normativo Nacional de cualquier autoridad, abriendo un panorama interpretativo muy amplio, ya que si bien la autoridad debe cumplir con sus obligaciones en el marco de las facultades que le confieren las leyes, estas se presumen en principio Constitucionales, pero no se puede dejar de observar que debe prevalecer la protección de los derechos fundamentales y la aplicación que beneficie en mayor medida al gobernado.

Por tanto, se puede concluir que una norma que hubiese sido creada dentro del marco legal, no implica necesariamente que la misma no sea contraria a derechos fundamentales, por lo que la autoridad debe mantener el enfoque protector de los preceptos incluidos en el texto Constitucional y los

Tratados Internacionales, encontrándose obligado a dotar de un recurso sencillo y eficaz al que cualquier persona pueda acudir a efecto de que sea escuchado y en su caso se le reconozcan sus derechos.

Es muy importante que la legislación Nacional, prevea mecanismos eficientes para la correcta protección de los derechos fundamentales, sin embargo, en caso de que no sea así, resulta de vital importancia que los Tratados Internacionales establezcan presupuestos que garanticen dicha protección, obligando a los Estados parte a cumplir con los presupuestos establecidos, comprometiéndolos a contar con garantías efectivas, recursos sencillos y rápidos que permitan que el gobernado tenga una posible defensa en contra de una inminente violación a sus derechos fundamentales.

Con ello resulta claro el beneficio que como gobernados se obtiene de este artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues protege el derecho de toda persona a un recurso sencillo y rápido para obtener la protección de la justicia, ante posibles violaciones a sus derechos fundamentales, dándole la certeza de que el Estado debe garantizar la existencia de una autoridad competente que pueda decidir respecto a la violación que estime le fue generada, ello a través de un recurso sencillo y eficaz, cuestión que es acertada pues deja al libre arbitrio del Estado la creación de instituciones que garanticen la protección a derechos fundamentales y establece un parámetro proteccionista adecuado para que estos derechos sean respetados.

3.3 Criterios de la “Corte Interamericana de Derechos Humanos” relevantes en los que México ha sido parte.

Es importante tener conocimiento de que ya se han resuelto casos en los que el Estado mexicano ha sido parte dentro de un conflicto de reconocimiento

de derechos fundamentales a nivel Internacional, en virtud de que los gobernados han tenido que recurrir a la Corte Interamericana de Derechos Humanos para que interpreten las normas existentes y aplicables a fin de determinar la violación de derechos fundamentales de los que consideran fueron objeto.

Estos criterios son de suma importancia, para identificar el alcance del reconocimiento de derechos fundamentales , no solo dentro de la esfera jurídica del gobernado, sino a nivel Internacional al ser México parte de Tratados Internacionales, encontrándose obligado a cumplirlos y tal como se advierte del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las Leyes deben ser interpretadas, no solo conforme a las normas de Derecho Interno, sino de conformidad también con los Tratados Internacionales y en general a través de los mecanismos internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, que finalmente pasan a ser parte integrante de nuestro derecho cuando estos son ratificados por el Senado.

En la presente investigación sólo se analizarán dos casos en los que el Estado mexicano ha sido parte y que resultan de gran trascendencia para el entendimiento de la protección de los derechos fundamentales, a saber estos casos son: el caso Radilla vs. Estados Unidos Mexicanos y caso Castañeda vs. Estados Unidos Mexicanos.

3.3.1 El caso Radilla Vs. Estados Unidos Mexicanos.

El 15 de noviembre de 2001 la Comisión Mexicana de Defensa y Promoción de los Derechos Humanos y la Asociación de Familiares de Detenidos-Desaparecidos y Víctimas de Violaciones a los Derechos Humanos en México, presentaron una denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, y esta a su vez, promovió demanda en contra de los

Estados Unidos Mexicanos con fecha 15 de marzo de 2008 ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, solicitando se declarara la responsabilidad del Estado mexicano por violaciones a diversos artículos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, ante la desaparición forzada del señor Rosendo Radilla Pacheco por integrantes del Ejército en el Estado de Guerrero, México, desde el 25 de agosto de 1974.

La desaparición del señor Radilla Pacheco ocurrió el 25 de agosto de 1974, cuando fue bajado de un camión por militares quienes lo detuvieron bajo el supuesto delito de “escribir corridos”; en la época histórica por la que atravesaba el país en aquel momento con bandos revolucionarios y violencia absoluta, se generó el nacimiento de un fenómeno que fue denominado “*La Guerra Sucia de los 70*”, el cual se llamó de esa manera por la cantidad alarmante de personas que fueron desaparecidas sin justificación legal aparente, únicamente por pertenecer a determinado movimiento, análisis que no forma parte de la investigación realizada en el presente trabajo, por lo que no se abundará en ello; posteriormente una vez que el señor Radilla Pacheco fue detenido, no se puso a disposición de la autoridad competente, sino que fue apresado en un cuartel militar donde fue sometido a humillaciones y torturas por parte de los militares, según declaraciones de personas que lo vieron todavía con vida dentro del cuartel solo por unos días, pues fue justamente el último lugar donde se le vio con vida, y desde ese momento a la fecha se desconoce el paradero del señor o bien de sus restos.

Fueron sus hijos quienes iniciaron el proceso oficial de búsqueda del señor Rosendo Radilla, hasta llegar a la última instancia, la cual fue en materia Internacional ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, donde seguida la secuela procesal correspondiente, con fecha 23 de noviembre de 2009, se emitió Resolución por virtud de la cual se analizaron los argumentos de fondo así como la responsabilidad en que incurrió el Estado mexicano al incumplir con el contenido de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

A saber, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos solicitó se declarara la responsabilidad Internacional de los Estados Unidos Mexicanos por violación a los derechos consagrados en los artículos 3, 4, 5, 7, 8 y 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, del señor Radilla Pacheco así como de su esposa e hijos; el gobierno mexicano en su contestación reconoció la privación ilegal y arbitraria por un funcionario público, de la libertad de Rosendo Radilla Pacheco, también aceptó haber incurrido en demora injustificada respecto de las investigaciones por la desaparición, en la localización de los restos de la víctima así como en la identificación de los responsables.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, mediante sentencia de fecha 23 de noviembre de 2009 entró al estudio no sólo de las formalidades del proceso o las consideraciones jurídicas entorno a él, sino también del análisis de las circunstancias que envolvieron al caso del señor Radilla por la privación ilegal de su libertad, el contexto histórico, político, cultural y legal que envolvía al país en la década de los años 70's, por lo que pudo realizar un análisis integral del caso a fin de poder determinar el grado de responsabilidad en que incurrió el Estado mexicano.

A lo largo de todo el análisis planteado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos se pudo observar de manera clara la visión protectora de derechos fundamentales, y fue la propia Corte quien reconoció que son los Estados, los obligados a buscar la manera de crear mecanismos funcionales para la tutela, reconocimiento y protección de los derechos fundamentales, tal como hace mención la Sentencia en comentario:

“...la obligación a cargo del Estado de respetar y garantizar los derechos contenida en el artículo 1.1 de la Convención Americana... implica el deber de los Estados Parte de organizar todas las estructuras a través de las cuales se manifiesta el ejercicio del poder

público, de manera tal que sean capaces de asegurar jurídicamente el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos.”⁶⁰

Es de advertirse, que tal como lo refiere el texto anterior en cita, el Estado es el encargado de efectuar toda la creación institucional necesaria para el entendimiento y reconocimiento de los derechos fundamentales, de modo que incurre en responsabilidad inminente en caso de no hacerlo, lo cual evidencia sin duda alguna, que el hecho de que una norma o mecanismo haya sido creado de conformidad con las normas o procesos vigentes, no puede asegurar que no exista violación a derechos fundamentales, siendo el Estado el encargado de vigilar las posibles violaciones a estos derechos.

A lo largo de la sentencia en estudio, se puede observar la reiteración que hace la Corte Interamericana en relación con la obligación que tiene el Estado de procurar y garantizar la protección a los derechos fundamentales de las personas:

“La Corte ha señalado que el artículo 25.1 de la Convención contempla la obligación de los Estados Partes de garantizar, a todas las personas bajo su jurisdicción un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales.”⁶¹

De la simple lectura que se hace del texto anterior, se deduce que el contenido del artículo 25 de la Convención Interamericana busca que a través de medios eficaces creados por el Estado, se protejan los derechos fundamentales de todas las personas, en lo particular de los Estados Parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así la Corte en el presente

⁶⁰ *Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C No. 209, Sentencia de 23 de Noviembre de 2009, Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 43, consultada en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_209_esp.pdf.

⁶¹ *Ibídem*, p. 80.

caso, concluyó que el Estado mexicano al no contar con medios eficaces para la protección de los derechos en el caso Rosendo Radilla, fue responsable de la violación al texto de la Convención a que se ha hecho referencia.

En el entendido de que es el Estado quien debe buscar la protección de los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que resulta evidente la violación no sólo a la protección de la integridad física y la vida del señor Rosendo Radilla Pacheco, sino a las garantías judiciales y al derecho a la protección judicial contenidos en los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos respectivamente, ello por el hecho de no haber brindado la protección a sus derechos de ser consignado ante un autoridad competente, así como permitir contar con medios efectivos para que los familiares de la víctima, quienes también fueron objeto de violación de derechos fundamentales, pudieran acceder a la justicia reclamada, de modo que se consideró responsable a los Estados Unidos Mexicanos por haber violentado la Convención Americana sobre Derechos Humanos.⁶²

Los artículos referidos anteriormente resultan de vital trascendencia para el entendimiento del presente trabajo, pues resulta evidente que el Estado incurre en responsabilidad internacional al violentar derechos fundamentales de los gobernados.

Y después de todo este proceso finalmente se obtuvo justicia, ello sin dejar de lado que los efectos de el acuar violatorio del Estado en cuanto a la integridad física y la vida del señor Rosendo Radilla ya éran irreparables.

⁶² *Cfr. Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C No. 209, Sentencia de 23 de Noviembre de 2009, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_209_esp.pdf

25 de agosto 1974 Rosendo Radilla Pacheco fue detenido en un retén militar sin que se volviera saber de él, sus familiares no denunciaron su desaparición por la violencia de la época.

18 de septiembre 1990 se creó el Programa Especial sobre Presuntos Desaparecidos, tras el cual la Comisión Nacional de Derechos Humanos determinó que se violaron sus derechos.

15 de noviembre 2001 se presentó denuncia ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos por la desaparición y fue resuelta el 27 de julio de 2007 emitiendo recomendaciones al Estado.

15 de marzo 2008 la Comisión Interamericana presentó demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos por violaciones a la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

23 de noviembre 2009 la Corte Interamericana de Derechos Humanos, dictó sentencia condenando la responsabilidad en que incurrió el Estado a la violación de los derechos de Radilla Pacheco y familiares.

3.3.2 El caso Castañeda Vs. Estados Unidos Mexicanos

El 12 de octubre de 2005 el Señor Jorge Castañeda Gutman presentó una petición ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, por la inexistencia en el ámbito interno de un recurso sencillo y efectivo para el reclamo de la constitucionalidad de los derechos políticos así como el consecuente impedimento para que el señor Castañeda inscribiera su candidatura independiente a la presidencia de los Estados Unidos Mexicanos, la Comisión a su vez, promovió demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 21 de marzo de 2007 en contra de los Estados Unidos Mexicanos, solicitando se declarara la responsabilidad del Estado mexicano por

la violación en perjuicio del señor Castañeda del derechos de protección consagrado en el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Esta demanda tuvo sus orígenes en la solicitud de inscripción como candidato independiente a la Presidencia de los Estados Unidos Mexicanos del señor Jorge Castañeda el 05 de marzo de 2004, solicitud que fue respondida a través del oficio DEPPP/DPFPF/569/04 de fecha 11 de marzo de 2004 por el Instituto Federal Electoral informando lo siguiente:

“...el derecho a ser postulado y ser votado para ocupar un cargo de elección popular a nivel federal, sólo puede ejercerse a través de alguno de los partidos políticos nacionales que cuenten con registro ante el Instituto Federal Electoral.”⁶³

Dicho oficio fue impugnado por el señor Castañeda mediante un Juicio de Amparo, del cual conoció el Juez Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, sin haber podido obtener a través de este medio el debido acceso a la Justicia en virtud de que mediante sentencia de 16 de julio de 2004 determinó que la única vía para plantear la inconformidad con las leyes electorales es la acción de inconstitucionalidad, en contra de dicha sentencia, el señor Castañeda interpuso en fecha 02 de agosto de 2004 un Recurso de Revisión, el cual fue turnado al Décimo Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pero este a su vez solicitó a la Suprema Corte hiciera uso de su facultad de atracción por tratarse de cuestiones de Constitucionalidad, así en fechas 08 y 16 de agosto de 2005 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó su conformidad con la sentencia emitida por el Juzgado de Distrito considerando improcedente el

⁶³ *Cfr.* Caso Castañeda vs. Estados Unidos Mexicanos, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C No. 184, Sentencia de 06 de agosto de 2008, Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 7, consultado en: <http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/index.cfm?lang=es>

Recurso de Revisión planteado, sin entrar al debido estudio del fondo del asunto en cuestión.

Es de advertir que, la demanda presentada ante la Corte iba relacionada con la inexistencia de un recurso efectivo para poder combatir la constitucionalidad de los derechos políticos de los mexicanos, en consecuencia Jorge Castañeda Gutman no pudo inscribir su candidatura independiente en el año 2004, por lo cual la Comisión Interamericana de Derechos Humanos solicitó en la demanda inicial que se declarara la responsabilidad de los Estados Unidos Mexicanos por la violación al derecho consagrado en el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así, previo análisis que realizó la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de todas las consideraciones planteadas por las partes concluyó lo siguiente:

“... el sentido de la protección otorgada por el artículo 25 de la Convención es la posibilidad real de acceder a un recurso judicial para que la autoridad competente y capaz de emitir una decisión vinculante determine si ha habido o no una violación a algún derecho que la persona que reclama estima tener y que, en caso de ser encontrada una violación, el recurso sea útil para restituir a interesado en el goce de su derecho y repararlo. Sería irrazonable establecer dicha garantía judicial si se exigiera a los justiciables saber de antemano si su situación será estimada por el órgano judicial como amparada por un derecho específico.”⁶⁴

De la lectura del argumento anterior se puede advertir que la Corte estimó que el contenido del artículo 25 prevé que los gobernados deben contar con recursos efectivos que les permitan un debido acceso a la justicia, de modo que, el Estado mexicano, al no contar con esos mecanismos idóneos para la protección y reconocimiento de los derechos políticos incurrió en responsabilidad impidiendo al señor Castañeda que a través de un recurso efectivo tuviera acceso a la justicia para el reconocimiento de su derecho a ser votado como candidato a la presidencia de México en el año 2006.

⁶⁴ *Ibidem.*, p. 30.

Al respecto, la Corte refirió lo siguiente:

“...el artículo 25 de la Convención Americana establece el derecho de protección judicial de los derechos consagrados por la Convención, la Constitución o las leyes, el cual puede ser violado independientemente de que exista o no una violación al derecho reclamado o de que la situación que servía de sustento se encontraba dentro del campo de aplicación del derecho invocado.”⁶⁵

Es de advertirse que la Corte ya ha determinado violaciones al precepto que nos ocupa contenido en el artículo 25 de la Convención por lo que puede determinarse que ha sido violado por un Estado no obstante dicha violación no haya sido el hecho que motivo en esencia la demanda, es decir, al acudir ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos planteando la violación a un derecho fundamental esta puede determinar de manera independiente que tal situación haya generado una violación al derecho fundamental del debido acceso a la justicia a través de medios efectivos e idóneos para ello.

De modo que la Corte determinó responsable al Estado mexicano de la violación al texto del artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos por no contar con medios idóneos para el reconocimiento de los derechos políticos de los gobernados, quedando obligado el Estado a modificar su derecho interno y hacer pública la resolución a través de la cual determinó su responsabilidad así como el pago de una compensación al señor Castañeda para reparar gastos y costas que fueron efectuados con la promoción del juicio.⁶⁶

⁶⁵ Ídem.

⁶⁶ *Cfr.* Caso Castañeda vs. Estados Unidos Mexicanos, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C No. 184, Sentencia de 06 de agosto de 2008, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultado en: <http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/index.cfm?lang=es>

La responsabilidad en que incurre al Estado al no prever en su legislación recursos idóneos para poder tener acceso al debido reconocimiento de los derechos fundamentales, produce violaciones de las cuales a nivel Nacional no se puede obtener una debida protección, lo cual si se puede lograr al acudir a instancias Internacionales tal como en el caso concreto aconteció generando la reforma en materia electoral para la creación de la figura de candidaturas independientes, cambio positivo para los gobernados pues se salvaguardó la protección de sus derechos político electorales.

05 de marzo 2004 Jorge Castañeda presentó ante el Consejo General del Instituto Federal electoral solicitud de inscripción como candidato independiente a la presidencia de México para las elecciones de 2006, solicitud que fue rechazada el 11 de marzo de 2004 por no estar afiliado a ningún partido político.

29 de marzo 2004 se promovió amparo en contra de la negativa de registro del que resolvió el Juzgado 7° de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal, el cuál emitió sentencia de 16 de julio de 2004, determinando sobreseerlo por no ser el medio idóneo para impugnar leyes electorales.

2 de agosto 2004 se interpuso Recurso de Revisión en contra de la sentencia del Juzgado 7° del cual tocó conocer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y en fecha 8 y 16 de agosto de 2005 el Pleno determinó declarar improcedente el amparo en Revisión sin previo estudio de fondo.

12 de octubre 2006 presentó petición ante la Comisión Interamericana la cual emitió un informe en fecha 21 de diciembre de 2006 haciendo recomendaciones al Estado para implementar un recurso efectivo, pero las mismas no fueron tomadas en consideración por el Estado.

21 de marzo 2007 la Comisión Interamericana de Derechos Humanos interpuso demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos resuelta en fecha 6 de agosto de 2008, determinando que el Estado fue responsable por no crear recursos idóneos para la protección de los derechos fundamentales electorales.

3.4 Criterios de recepción del Derecho Internacional en México.

Resulta trascendental entender los lineamientos bajo los cuales nuestro máximo Tribunal ha tomado la determinación de incorporar no solo los Tratados Internacionales en los que el país es parte, sino también los criterios de interpretación que emitan los órganos internacionales encargados de hacerlo, en lo particular referente a la Corte Interamericana de Derechos Humanos así como el texto de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido a través de un criterio emitida por la Primera Sala lo siguiente:

“PARÁMETRO DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL. SE EXTIENDE A LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA NACIONAL O INTERNACIONAL. Las autoridades judiciales deben aplicar el parámetro de regularidad constitucional -incluidos, por supuesto, los estándares sobre derechos humanos-, lo cual, claramente, no se limita al texto de la norma -nacional o internacional- sino que se extiende a la interpretación que hagan los órganos autorizados -tribunales constitucionales y organismos internacionales según corresponda-. Al respecto, la Corte Interamericana ha establecido que "los órganos del Poder Judicial deben ejercer no sólo un control de constitucionalidad, sino también de convencionalidad ex officio entre las normas internas y la Convención Americana". En similar sentido, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia estableció, en la Contradicción de Tesis 21/2011, que "el control de convencionalidad es un control de constitucionalidad desde el punto de vista sustantivo, dada la interpretación material que se hace del artículo 1o. constitucional.”⁶⁷

De la sola lectura del criterio anterior se puede observar que se determinó a las autoridades judiciales la obligación de aplicar el parámetro de regularidad constitucional, incluyendo los estándares de derechos humanos, lo cual se debe ver de una manera inclusiva y no limitativa, pues refirió que no se debe limitar al contenido de la norma ya sea nacional o internacional, sino también incluyendo a las interpretaciones que hagan los órganos autorizados a

⁶⁷ Tesis Aislada, 1a. CCCXLIV/2015, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Noviembre 2015, p. 986.

nivel nacional o internacional, con ello se abre el panorama de estudio para los organismos encargados de la aplicación de las normas, debiendo observar no solo el contenido de las normas sino también de los criterios analizados y estudiados por organismos internacionales.

En virtud de lo anterior, es de advertirse que los entes encargados de la aplicación de las normas deberán observar los criterios que ya ha emitido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por lo que hace al tema que nos ocupa, cuestión que resulta de suma importancia y trascendencia en la materia tributaria, en virtud de que si bien es cierto, existe una limitante a nivel nacional de acceder a la declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria sin considerar que los contribuyentes en su carácter de gobernados, se pueden ver afectados en sus derechos fundamentales, no menos cierto es que tienen el mismo derecho de acceder a un recurso sencillo y eficaz en términos del artículo 25 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, así como al reconocimiento de sus derechos en materia fiscal de conformidad con el artículo 8 del mismo ordenamiento.

Ahora bien, esta obligación de incluir los criterios de los organismos internacionales como un instrumento obligatorio a estudiar por parte de los órganos jurisdiccionales, se encuentra ligada incluso al siguiente criterio emitido también por el Pleno de la Corte, mismo que a la letra establece lo siguiente:

“JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los Jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1o. constitucional, pues el principio pro persona obliga a los Jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se

*haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.*⁶⁸

El criterio anterior determina que, con independencia de que el Estado mexicano haya sido o no parte de un conflicto ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, todos los criterios emitidos por la Corte son vinculantes para México, en virtud de que es en dichos criterios en lo que se determina el contenido de los derechos establecidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y al ser parte del citado Tratado Internacional la fuerza que vincula al Estado en el cumplimiento de criterios, incluso en los que no fue parte, se deber tomar en consideración y si estos prevén un mayor beneficio a la persona deben considerarse vinculatorios, pues a la luz del contenido y letra del artículo primero Constitucional, se debe aplicar la norma que mayormente favorezca a la persona, y dado el caso de que la Corte emita criterios en los cuales busque el reconocimiento de los derechos que resulten favorables para los gobernados, sus determinaciones son obligatorias para los órganos jurisdiccionales nacionales.

3.5 Criterio Internacional en torno a los Derechos Fundamentales en materia Tributaria de mayor trascendencia.

Resulta de vital importancia comprender que una vez que el Estado mexicano se obligó a cumplir con el texto de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y se emitió un criterio jurisprudencial en el que vincula la necesidad del estudio de los criterios que han establecido los órganos

⁶⁸ Jurisprudencia, P./J. 21/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Abril 2014, p. 204.

internacionales, la responsabilidad de vigilar todas y cada una de las resoluciones que emita la Corte Interamericana de Derechos Humanos es una realidad latente a la que se encuentran obligados los órganos jurisdiccionales.

Lo anterior hace imperante el hecho de conocer los estudios que ha realizado la Corte Interamericana pues enriquecen en gran medida la perspectiva del mundo interpretativo y los alcances de los derechos fundamentales a la luz de los ordenamientos normativos Nacionales e Internacionales.

Por otra parte, por lo que hace al estudio que nos ocupa resulta fundamental entrar al análisis de los casos resueltos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los que exista reconocimiento de violaciones a derechos fundamentales de un contribuyente, por lo que a la luz de la Convención Americana sobre Derechos Humanos se analizará el siguiente caso más trascendente en materia tributaria

3.5.1 Caso Cantos Vs. Argentina

En fecha 29 de mayo de 1996 la Comisión Interamericana de Derechos Humanos recibió en su Secretaría una denuncia por violaciones a los derechos fundamentales del señor José María Cantos, derivado de ello y previo agotamiento del procedimiento correspondiente ante dicha Comisión, ésta en fecha 10 de marzo de 1999 presentó formalmente una demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos en contra de Argentina, misma que fue resuelta mediante Sentencia de 28 de noviembre de 2002.

La Comisión encontró necesario interponer la demanda en contra del Estado argentino en virtud de haber determinado que incurrió en violaciones al

texto de los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Lo anterior en virtud de que a comienzos de los años 70's José María Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en la Provincia de Santiago del Estero de la Argentina, que constaba de al menos 7 personas morales y fue en el año de 1972 que la Dirección General de Rentas de la Provincia con base en una presunta infracción a la Ley de Sellos, realizó una serie de allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas del señor Cantos sin llevar a cabo el inventario correspondiente de la totalidad de la documentación retenida misma que se encontraba integrada, por valores, libros contables, acciones mercantiles, recibos de pago entre otra documentación contable, produciendo con ello sin lugar a dudas un perjuicio económico para las empresas, debido a la imposibilidad de operar por falta de la documentación correspondiente así como por la imposibilidad de oponer defensas ante ejecuciones judiciales intentadas por terceros exigiendo el pago de obligaciones ya canceladas.

En consecuencia de lo anterior, el señor Cantos planteo distintas acciones judiciales en defensa de sus intereses, incluso una denuncia penal en contra del Director General de Rentas de la Provincia y dos meses después un amparo buscando la protección de la justicia del Estado sin lograrlo.

Con motivo de las múltiples acciones intentadas por el señor Cantos en busca de la protección y resguardo de sus derechos violados así como de una reparación de los daños causados, éste fue objeto de "sistemáticas persecuciones y hostigamientos por parte de agentes del Estado", siendo detenido e incomunicado en más de treinta ocasiones por agentes policiales incluso sus hijos, que entonces eran menores de edad fueron detenidos varias veces, y su residencia familiar permaneció con oficiales policiales a las entradas, que impedían la entrada y salida de cualquier persona.

Fue el 15 de julio de 1982 que el gobierno de la Provincia de Santiago del Estero de la Argentina y el señor Cantos llegaron a un acuerdo en el que el Gobierno reconoció una deuda para con las empresas del señor Cantos, por lo que se fijó un monto de indemnización y una fecha de cumplimiento de la obligación, ante el incumplimiento de lo anterior en fecha 04 de julio de 1986 el señor Cantos presentó una demanda contra la Provincia y contra el Estado argentino ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación misma que fue rechazada mediante sentencia de 3 de septiembre de 1996 imponiéndole la obligación del pago de las costas del juicio al señor Cantos.

De modo que, previo análisis que realizó la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de las consideraciones y argumentos planteados por las partes, así como de las pruebas presentadas y hechos probados, concluyó mediante sentencia de 28 de noviembre de 2002, lo siguiente:

“Al analizar el citado artículo 25 la Corte ha señalado que éste establece la obligación positiva del Estado de conceder a todas las personas bajo su jurisdicción un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales. Y ha observado, además, que la garantía allí consagrada se aplica no sólo respecto de los derechos contenidos en la Convención, sino también de aquellos que estén reconocidos por la Constitución o por la ley...”⁶⁹

En virtud de lo anterior, es de advertirse que la Corte ha dejado claramente establecido que es el Estado el ente encargado de vigilar la protección de los derechos fundamentales de los gobernados, de modo que a la luz del artículo 25 de la Convención es quien debe prever en su legislación recursos efectivos en contra de aquellos actos que vulneren de manera directa los derechos fundamentales de las personas. Con ello queda claro que cualquier persona debe tener un medio idóneo para que le sean protegidos sus derechos para poder tener una vida tranquila, es decir, en el caso que nos

⁶⁹ *Caso Cantos vs. Argentina, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Serie C No. 97, p. 28, consultado en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf*

ocupa resulta evidente que no obstante que se trate de un tema fiscal por falta de pagos o multas, esto no debe ni puede generar una violación a la esfera jurídica del gobernado, es decir, no puede la autoridad pasar por alto el reconocimiento y la protección de los derechos del gobernado únicamente por tratarse de cuestiones monetarias.

Ahora bien, la propia Corte estableció que no pueden las autoridades de un Estado evadir su responsabilidad al violentar un derecho fundamental del gobernado, bajo el argumento de la existencia de normas o procedimientos de derecho interno, lo anterior obedece al razonamiento de que ninguna norma debería ir en contra de un derecho fundamental, es decir, el Estado que es el ente obligado a vigilar la protección de los derechos fundamentales, no puede ni debe tener como instrumento; normas, procedimientos o instituciones que violenten los derechos fundamentales, al respecto se cita el siguiente párrafo:

“... el Estado no puede eximirse de responsabilidad respecto a sus obligaciones internacionales argumentando la existencia de normas o procedimientos de derecho interno... Esta Corte considera que si bien el derecho de acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que estas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho...”⁷⁰

De la lectura del párrafo anterior es de advertirse que el bien supremo que se debe proteger es el derecho fundamental, y es por ello que en la medida en la que el Estado busque esa protección estará dando cumplimiento a su obligación protectora, sin que ello implique en forma alguna que podrá pasar por alto una determinación de carácter internacional a la que se haya obligado, haciéndolo de manera indiscriminada o a su libre arbitrio.

⁷⁰ *Ibidem.* p. 29.

Ahora bien, en la parte final de la sentencia en análisis, la Corte determinó que el Estado de Argentina violentó diversas disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al respecto estableció lo siguiente:

“...el Estado violó en perjuicio de José María Cantos los artículos 8 y 25 de la Convención en relación con el artículo 1.1 de la misma. Estas violaciones se originaron al habersele impuesto al señor Cantos el pago de un monto global de aproximadamente 140.000.000,00 (ciento cuarenta millones de pesos, equivalentes al mismo monto en dólares de los Estados Unidos de América) por concepto de tasa de justicia, multa por falta de pago de la misma, honorarios de los abogados y de los peritos intervinientes a intereses correspondientes, como consecuencia del proceso seguido ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.”⁷¹

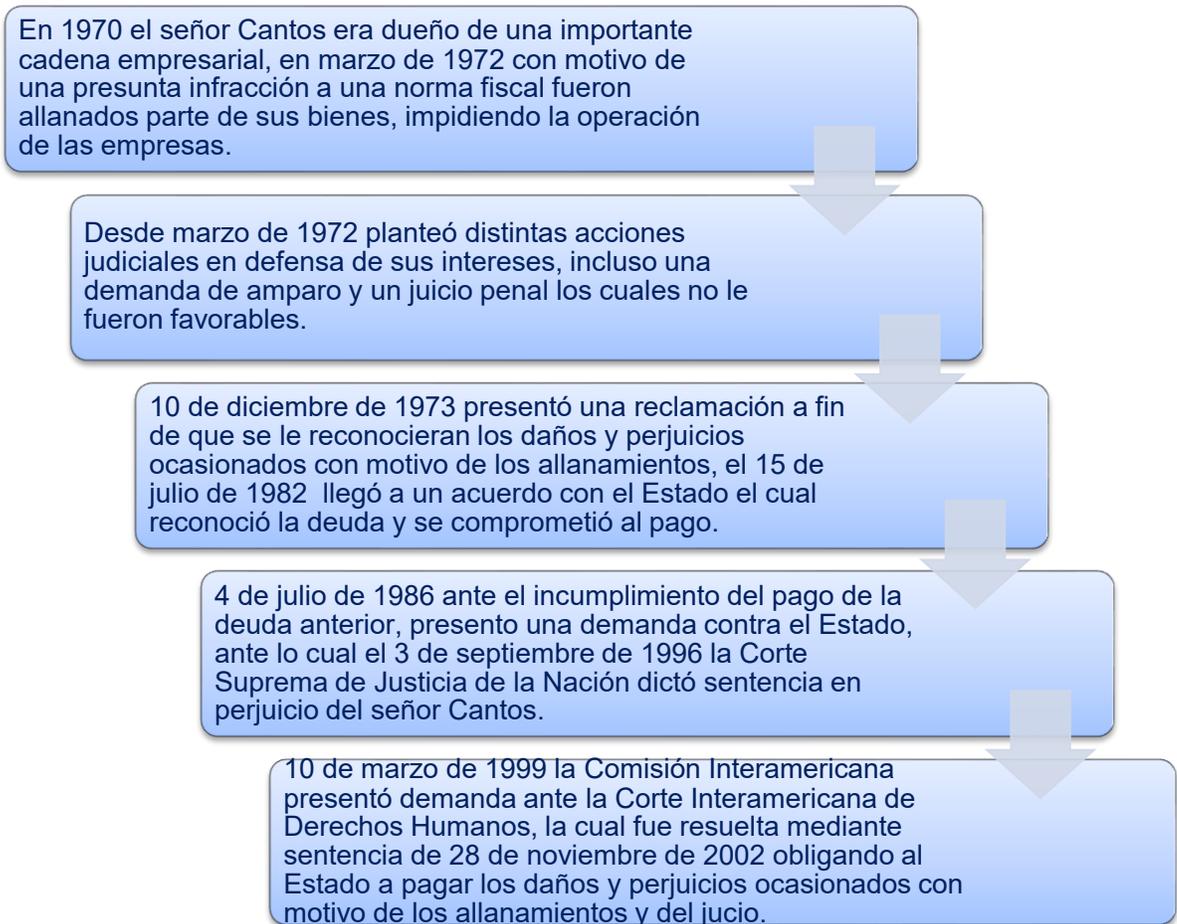
La anterior determinación se efectuó en virtud de que al no dársele al señor Cantos la posibilidad de acceder a un procedimiento libre de violaciones, así como al incumplir con la obligación de efectuar un pago en su favor, incluso, al haberle determinado un monto global a pagar, sin proteger en forma alguna sus derechos contenidos en los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos no obstante ser parte de la misma y encontrándose obligados a proteger los derechos que ella consagra, el Estado, entonces incurrió en responsabilidad, pues a la luz de los preceptos citados resultó evidente que se transgredieron normas fundamentales que obstruyeron el debido acceso al reconocimiento de un derecho así como el acceso a un procedimiento que garantizara dicha protección.⁷²

El caso Cantos resulta relevante pues establece claramente que todos los gobernados deben contar con mecanismos que permitan la protección de

⁷¹ *Ibidem.* p. 37.

⁷² Cfr. Caso Cantos vs. Argentina, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Serie C No. 97, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultado en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

sus derechos, aún si esos derechos deben ser protegidos en su carácter de contribuyentes, pues las normas tributarias no siempre garantizan la protección a esos derechos fundamentales, en el caso concreto los derechos establecidos en los artículos 8 y 25 de la Convención sobre Derechos Humanos son prerrogativas que deben ser protegidas para todos los gobernados, pues prevén la obligación del Estado de contar con mecanismos para el reconocimiento de los derechos de los gobernados en materia fiscal así como establecer recursos eficaces para la protección de los derechos fundamentales, por lo anterior el presente caso resulta de estudio obligatorio para el Estado mexicano pues prevé el parámetro bajo el cual se debe observar a los derechos de los gobernados aun en su carácter de contribuyentes, ya que no diferencia de la protección de los derechos fundamentales sólo porque haya sido vulnerada derivada de sus obligaciones en materia fiscal.



“Toda la experiencia ha demostrado que la humanidad está más dispuesta a padecer mientras los males sean tolerables, que a hacerse justicia aboliendo las formas a que está acostumbrada.”

*Declaración de Independencia
de Estados Unidos de
América 04 de Julio de
1776.*

CAPÍTULO IV.

DETERMINACIÓN Y PONDERACIÓN DE LOS LÍMITES EN MATERIA TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

4.1 Concepto de mínimo vital

Los conceptos de mínimo vital y mínimo existencial se encaminan a lo mismo, en virtud de que tienden a describir un límite que debería respetar el Estado al establecer una contribución, así el término más utilizado es el de mínimo vital, pues ha sido adoptado por algunos sistemas jurídicos, al respecto nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha referido los alcances del “mínimo vital”.

En torno a este derecho la Suprema Corte ha establecido los siguientes criterios:

“MÍNIMO VITAL. CONFORME AL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO Y AL INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, SE ENCUENTRA DIRIGIDO A SALVAGUARDAR LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO DE LAS JURÍDICAS. El derecho al mínimo vital se fundamenta en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social, al considerar que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de sus necesidades básicas. Por ende, constituye el derecho a gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como la satisfacción de las necesidades básicas. Ahora bien, en el ámbito internacional podemos encontrar algunas normas que incluyen el derecho al mínimo vital, aunque no con esa denominación. Así, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (artículo 25, numeral 1); de igual manera, prevé el derecho de los trabajadores a una remuneración equitativa y satisfactoria, que asegure a la persona y a su familia una existencia conforme a la dignidad humana, y que dicha remuneración debe completarse con cualquier otro medio de protección social (artículo 23, numeral 3). En el mismo contexto, el Pacto Internacional de

*Derechos Económicos, Sociales y Culturales contiene normas que en cierta medida recogen elementos de la prerrogativa indicada pues, por una parte, desarrolla el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, y a una mejora continua de las condiciones de existencia (artículo 11, numeral 1); además, establece que la remuneración de los trabajadores como mínimo debe garantizar condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias [artículo 7, inciso a), subinciso ii)]. Por lo que hace al derecho mexicano, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal Constitucional estableció, en la ejecutoria que dio origen a la tesis aislada 1a. XCVII/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 793, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.", que **el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. De lo anterior se sigue que el derecho al mínimo vital: I. Deriva del principio de dignidad humana, en concordancia con los derechos fundamentales a la vida, a la integridad personal y a la igualdad, en la modalidad de decisiones de protección especial a personas en situación de necesidad manifiesta; II. Está dirigido a los individuos en su carácter de personas físicas; III. Es un derecho fundamental no consagrado expresamente en la Carta Magna, pero que se colige a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en sus artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 y de los derechos a la vida, a la integridad física, a la igualdad, a la salud, al trabajo y a la seguridad social, entre otros, a través del cual se garantizan los requerimientos básicos indispensables para asegurar una subsistencia digna del individuo y su familia, no solamente en lo relativo a alimentación y vestuario, sino también en lo referente a salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente; y, IV. No puede entenderse como una protección económica únicamente, sino como una tutela vinculada con la dignidad de la persona, la integridad física, la vida y la protección de la familia. Por tanto, conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, el derecho al mínimo vital está dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas.**"⁷³*

El criterio anterior establece claramente que el mínimo vital es no solamente una protección a límites básicos en relación con las contribuciones, sino que dicha determinación de cargas tributarias afecta directamente derechos fundamentales tal como son la libertad y seguridad económica, los cuales son elementales para que toda persona pueda tener acceso a un nivel

⁷³ Tesis Aislada, I.9o.A.1 CS, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Marzo 2016, p.1738.

de vida digno, y ese nivel de vida sólo puede alcanzarse a través de una remuneración económica satisfactoria que le permita cubrir necesidades básicas, entendiendo por estas, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios tanto para el gobernado como para su familia, cuestiones que se encuentran reguladas por Tratados Internacionales y que de manera sistemática se puede concluir que envuelve este derecho al mínimo vital.

Ahora bien, tal como lo establece el criterio anterior, si bien es cierto que en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de manera expresa no se encuentra regulado el derecho al mínimo vital, también lo es que de la interpretación armónica de los artículos 1, 3, 4, 6, 13, 25, 27, 31, fracción IV y 123 y de los derechos a la vida, a la integridad física, a la igualdad, a la salud, al trabajo y a la seguridad social, se puede advertir que se encuentra latente en el sistema jurídico mexicano la protección al estándar mínimo protegible para los gobernados, mismo que se encuentra estrechamente ligado con la obligatoriedad de cumplir con los Tratados Internacionales de los que forma parte así como de buscar siempre el mayor beneficio para el gobernado.

Cabe precisar que en todo momento el derecho a la protección del mínimo vital, se encuentra ligado a la dignidad humana, y el Estado no puede de manera arbitraria exceder de ese mínimo, pues ello provocaría sin duda la fractura del sistema jurídico que se encuentra basado en principio en la protección de la dignidad humana de los gobernados.

Al respecto cabe citar también el siguiente criterio en el cual se estableció que en un Estado de Derecho Democrático se debe garantizar que todos los gobernados cuenten con la posibilidad de acceder a un nivel que les permita desarrollar un plan de vida digno y autónomo, mismo que por su importancia se cita:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS....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 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.”⁷⁴
(Lo resaltado es propio)

Los criterios anteriores, establecen que la protección del mínimo vital centra su importancia y trascendencia en el derecho que tiene toda persona de tener acceso a un nivel de vida digno que le permita desarrollar un “plan de vida autónomo”, pues ello resulta necesario para satisfacer necesidades básicas de todo gobernado y su respectiva familia, siendo necesario para tener acceso a la posibilidad de disfrutar de sus derechos fundamentales, tales como la libertad y la seguridad económica.

El primer criterio centra su argumento en que el mínimo vital es trascendente para el desarrollo de un nivel de vida digno que le permita tener un debido acceso a la libertad y su seguridad económica para satisfacción de necesidades básicas y por su parte el segundo centra su argumento en que la parte medular del texto Constitucional es la armonía que existe en el debido acceso a ingresos mínimos necesarios para vivir sin temor alguno.

⁷⁴ Jurisprudencia, 1a./J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto 2011, p.118.

De la lectura de los criterios anteriores se puede advertir que por mínimo vital se entiende el ***derecho a gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como la satisfacción de las necesidades básicas***, es decir, aquella porción de ingresos con que debe contar el gobernado para suministrar necesidades básicas indispensables para su propia subsistencia así como para tener un nivel de vida digno, lo anterior implica que el Estado tiene la obligación de asegurar la protección del derecho al mínimo vital necesario para una persona.

Se comparte ampliamente la concepción de que para tener un debido acceso al derecho de libertad se debe preponderar el reconocimiento y protección del mínimo vital, necesario para que todo gobernado tenga acceso a un nivel de vida digno adecuado para no caer en miseria, pues precisamente sin esta protección al mínimo vital no existiera, es decir, si el legislador pudiera gravar al 100% el ingreso de los gobernados truncaría de manera evidente el acceso al derecho de libertad de la sociedad, pues al gobernado no tendría posibilidad alguna de contar con un recurso mínimos libre de todo gravamen que le permita desarrollar una vida adecuada para él y su familia, es decir, no podría tener acceso a un debido desarrollo en la sociedad por carecer de riqueza mínima, para cubrir necesidades básicas de subsistencia como lo son la salud, la alimentación, educación entre otras.

Actualmente, si bien es cierto no es muy utilizado el concepto de mínimo vital, no menos cierto es que resulta una figura de carácter indispensable a nivel Internacional pues, existen varios instrumentos que se encargan de hacer mención a que cualquier persona tiene derecho a contar con una vida digna, por ello el Estado como ente obligado evidentemente es quien debe garantizar la protección a ese derecho.

Por lo que hace a México, como ya se ha analizado, los órganos jurisdiccionales tienen la obligación de aplicar en todo momento la norma que

más favorezca al gobernado, de modo que evite posibles vulneraciones a sus derechos fundamentales, en lo específico a contar con un mínimo vital.

Para efectos de la presente investigación por “mínimo vital” se entenderá la porción no gravable del ingreso de cualquier persona, el cual resulta indispensable para el desarrollo de un nivel de vida digno, en el sistema jurídico mexicano se establece el salario mínimo.

4.1.1 El mínimo existencial

Como ya bien se ha mencionado, actualmente es utilizado indistintamente el término de mínimo vital y existencial, cuestión que no se comparte en virtud de que si bien, no existen diferencias medulares en torno a diferenciar ambos conceptos, no menos cierto es que el mínimo existencial reconocido por la normatividad no necesariamente es el mínimo vital que necesita un gobernado para tener acceso a un nivel de vida digno, sin embargo cabe resaltar que dentro de las normas Nacionales e Internacionales se ha tenido la preferencia del término mínimo vital, siendo de este modo como ha denominado la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la parte económica necesaria para la subsistencia y desarrollo de una vida digna, y por su parte ha sido la doctrina la que ha optado por utilizar el término mínimo existencial.

El mínimo existencial ha sido definido doctrinariamente como “*el deber de asegurar a todos una vida con dignidad*”⁷⁵, por lo que como bien se puede apreciar, no engloba aspectos jurídicos en torno al sistema que envuelve, sino únicamente al límite básico que se debe proteger para que todos tengamos un nivel de vida digno.

⁷⁵ Valadés, Diego et al, *Estado Constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria*, Estudio en homenaje a Jorge Carpizo, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, p. 616, consultado en: <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3977/29.pdf>

Si bien existen diferencias entre el concepto de mínimo vital y mínimo existencial, no menos cierto es que esas diferencias no los hacen ser opuestos o distintos entre sí, por el contrario debido a la connotación que se les da de ser un mínimo necesario por cualquier persona para obtener una vida digna, fundamental en su desarrollo como seres humanos, queda claro que la diferencia subyace en que el mínimo existencial necesario para poder tener acceso a un nivel de vida digno no es el reconocido por la legislación aplicable, es decir el salario mínimo, por lo que se concluye que el mínimo existencial, es aquel que no siendo reconocido por las normas nacionales, resulta ser la estimación económica real necesaria para el desarrollo de la persona.

Actualmente estas necesidades básicas superan el monto del salario mínimo, por lo que se considera que sería aproximadamente equivalente al monto de 1.23 salarios mínimos por persona, siendo justamente este ingreso el que no debe ser gravable, ello dejando al margen que una familia mexicana suele ser formada por tres integrantes o más.

MÍNIMO VITAL	MÍNIMO EXISTENCIAL
Porción del ingreso que no debe ser gravable, el cual resulta indispensable para el desarrollo del nivel de vida digno de los gobernados, regulada expresamente por la norma.	Porción de riqueza de toda persona que debe ser exento de cualquier carga, necesaria para vivir.
Únicamente se refiere a lo necesario para vivir reconocido como tal por la norma.	Estrechamente ligado con la dignidad de la persona, y el acceso a un nivel de vida digno, estimación económica real necesaria para el desarrollo de una persona.
Equivalente a un salario mínimo con valor de \$73.04 equivalente al monto mensual de \$2,191.2 (dos mil ciento noventa y un pesos 2/100 M.N.).	Se considera para esta investigación como mínimo el equivalente a 1.23 salarios mínimos por persona equivalente al monto mensual de \$2,717.81 (dos mil setecientos diecisiete pesos 81/100 M.N.) ⁷⁶

⁷⁶ <http://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Paginas/Lineas-de-bienestar-y-canasta-basica.aspx>

4.2 Ponderación de la recaudación vs Derechos Fundamentales del contribuyente

A fin de poder tener un mayor entendimiento del problema planteado ante la vulneración de los derechos fundamentales por lo que hace a la materia tributaria, cabe hacer referencia a que se debe ponderar la necesidad de esta violación plasmada en la norma.

No debe perderse de vista que es una obligación esencial del gobernado contribuir al gasto público del Estado, ello en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuestión que sin duda constituye un elemento esencial para el correcto funcionamiento de la sociedad, sin embargo el gobernado cuenta también con derechos fundamentales que le son reconocidos en las norma Nacionales e Internacionales, mismos que no deben ser vulnerados en forma alguna ya que se atenta en forma directa en contra de su dignidad humana.

Lo anterior no se discute pues resulta evidente que los gobernados deben contribuir al gasto público que ejerza el Estado en beneficio general de la sociedad, sin embargo dicha contribución es claro que debe encontrarse establecida en una norma, la cual señale los elementos esenciales de la contribución y debe ser fijada protegiendo esos derechos, sin embargo debe tomarse en cuenta que esas normas así como deben ser creadas por procedimientos formales específicos, también deben emitirse vigilando que no exista dentro de sus preceptos violación alguna a los derechos de los gobernados.

De modo que, resulta lógico el que una norma derivada de un proceso formal de creación establezca preceptos que generen obligaciones para los gobernados, máxime que existen Tratados Internacionales de los que México forma parte y que protegen derechos fundamentales, así el Estado debe crear

normas dentro de los parámetros y principios Constitucionales para la correcta protección de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por lo anterior, queda claro el hecho de que una norma no puede dejarse al libre arbitrio de la autoridad sólo por considerar a la recaudación de recursos como algo prioritario, pero no por esto puede transgredir derechos fundamentales y tal situación debe prevenirse a través del proceso formal de creación de las leyes con una correcta integración del estudio de las normas nacionales e internacionales al emitir las normas tributarias.

Así, si bien es cierto el gobernado tiene la obligación de contribuir al gasto público, no menos cierto es que en las condiciones económicas del país, los ingresos que los gobernados generan no le son suficientes para contribuir en la medida en la que Estado necesita se contribuya, cuestión que se debe esencialmente a las deficiencias en el que el gobernado se encuentra inmerso, tomando en consideración que las condiciones de acceso a un empleo estable son escasas en comparación con los montos de cargas tributarias que se deben aportar, por lo que no se puede negar que es evidente que la población que se encuentra en una condición de pobreza es cada día mayor.

De modo que, la creación de la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad, permite un mayor acceso a la justicia por existir la posibilidad de que, en caso de así ser resuelto por el órgano competente, una norma pueda ser declarada inconstitucional generando parámetros de inaplicación generales ya no solo para quienes acudan ante la justicia federal, sino protegiendo también a la población en general a fin de que quede exenta de una violación a sus derechos fundamentales por la aplicación de una norma carente de cimientos sólidos y válidos a la luz de la norma Suprema, y de criterios que se han considerado obligatorios para los órganos jurisdiccionales.

Así, lamentablemente, actualmente una norma tributaria no es susceptible de declararse inconstitucional con efectos generales, pues de

permitirlo generaría afectación a la recaudación siendo esta necesaria para que el Estado cumpla con sus fines, es decir, el bien común.

De la interpretación de las normas se desentraña la intención protectora de los derechos fundamentales a nivel Nacional e Internacional, el verdadero problema surge cuando coligen, la necesidad de recaudar ingresos ante la protección de los derechos fundamentales del gobernado, pasando por alto que una norma que sea contraria al texto Constitucional, a los Tratados Internacionales o bien incluso a criterios que resultan vinculantes para el Estado, sea aplicada sin poder acceder a los efectos de inaplicación que produce la declaratoria general de inconstitucionalidad, siendo que dicha imposibilidad carece de sustento.

De este contexto surge la necesidad de ponderar bienes jurídicamente tutelados, en este caso la recaudación, frente a la protección de los derechos, y es así que se debe identificar la colisión⁷⁷ de estos derechos, con la finalidad de poder concluir en que medida deben protegerse.

Tomando en consideración que la recaudación es un factor que afecta a la mayoría, podría caerse en el error de pensar que debe protegerse en beneficio de la sociedad en general, sin embargo si una norma es declarada inconstitucional en varias ocasiones, afecta también al interés colectivo el hecho de que no se vulneren los derechos fundamentales de los gobernados, máxime que existe una figura consagrada en la Constitución y la Ley de Amparo con la cual se pretende generar mayor certeza y seguridad jurídica a las personas, de que ninguna norma que fuese declarada Inconstitucional o contraria a derechos

⁷⁷ Robert Alexy al respecto establece “*La solución de la colisión consiste más bien en que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso se establece entre los principios una relación de precedencia condicionada. La determinación de la relación de la precedencia condicionada consiste en que tomando en cuenta el caso, se indican las condiciones bajo las cuales un principio precede al otro.*” En: Alexy, Robert, Teoría de los Derechos Fundamentales, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 92.

fundamentales sea aplicada a los gobernados, así sin necesidad de particularizar en ninguno de los tipos de contribuciones se señala que debe prevalecer la protección de los derechos fundamentales de los gobernados, ya que de no ser así se determinaría erróneamente válido seguir aplicando una norma inconstitucional aun cuando existe dentro del marco normativo, una figura que podría abatir tal situación.

Tal como ya se ha analizado, la Convención Americana sobre derechos humanos prevé en su artículo 8 que cualquier persona puede acudir ante la autoridad en busca del reconocimiento de un derecho en materia fiscal, y tomando en consideración que se debe buscar siempre la aplicación que mayor beneficie al gobernado, es evidente que no puede existir una discriminación indirecta derivada de la infundada necesidad de que continúe vigente una norma que reviste el carácter de Inconstitucional al menos que se declare así en un caso concreto.

4.3 “Prius Logico” en los Derechos del Contribuyente

Actualmente no existe a nivel Nacional el debido reconocimiento de un sistema o mecanismo que permita discernir el método a seguir en caso de que exista un conflicto entre aplicación de derechos fundamentales, es decir, cuando el intérprete de la norma se encuentre en la necesidad de ponderar la posible vulneración a varios derechos fundamentales, de modo que, el intérprete de la norma al verse obligado a discernir entre la aplicación de dos o más derechos fundamentales que se encuentren en conflicto, debe ponderar entre ambos para elegir las medidas más pertinentes que permitan la protección de ambos derechos o bien, la ponderación de uno sobre el otro, aplicándose y protegiéndose ambos en la mayor medida posible.

Es la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública en su artículo 149, la única norma que contempla la necesidad de establecer parámetros que permitan analizar y resolver con base en elementos específicos la colisión de derechos, al respecto el artículo en comento establece:

Artículo 149. *El organismo garante, al resolver el recurso de revisión, deberá aplicar una prueba de interés público con base en elementos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, cuando exista una colisión de derechos.*

Para estos efectos, se entenderá por:

I. Idoneidad: *La legitimidad del derecho adoptado como preferente, que sea el adecuado para el logro de un fin constitucionalmente válido o apto para conseguir el fin pretendido;*

II. Necesidad: *La falta de un medio alternativo menos lesivo a la apertura de la información, para satisfacer el interés público, y*

III. Proporcionalidad: *El equilibrio entre perjuicio y beneficio a favor del interés público, a fin de que la decisión tomada represente un beneficio mayor al perjuicio que podría causar a la población.*

De la lectura del texto del artículo anterior se puede advertir la forma en la que se debe analizar la medida en que se vulnera un derecho fundamental con relación a la afectación inminente a otro derecho, esto es del estudio de los alcances de la afectación o satisfacción de uno u otro, de modo que permita esclarecer los alcances que debe tener la protección de los derechos en conflicto, así el intérprete de la norma evidentemente deberá discernir entre los alcances que las medidas que estime pertinentes aplicar cumplan con requisitos mínimos tales como lo menciona el artículo anterior en cita, es decir, que se cumpla con el fin o logro pretendido, que la medida empleada sea la alternativa más efectiva para proteger ese derecho y que exista un equilibrio entre la afectación y satisfacción de los derechos en conflicto.

Así se puede concluir que en el caso concreto, existe colisión entre el interés de recaudar del Estado en beneficio de la sociedad frente a la protección

y reconocimiento de los derechos fundamentales en materia tributaria de cualquier gobernado a la luz de la figura de la declaratoria general de inconstitucionalidad como medio protector de los derechos fundamentales de la sociedad, situación que da nacimiento a la necesidad de esclarecer cual debe prevalecer sobre el otro, o bien al cual de ellos se le debe dar un mayor alcance de protección.

4.3.1 Idoneidad.

Del estudio realizado a lo largo del presente trabajo, se puede advertir que la preponderancia de la protección de la recaudación sería el único fin que podría perseguir el Estado al excluir a la materia tributaria de la posibilidad de la existencia de la declaratoria general de inconstitucionalidad, siendo que, el sobreponer el fin del Estado a la protección de los derechos fundamentales tratándose de leyes en materia tributaria, no puede ser el medio idóneo necesario para salvaguardar la posibilidad de una recaudación eficiente.

Lo anterior en virtud de que la recaudación de un Estado no depende de las medidas restrictivas o permisivas de sus normas tributarias solamente, sino también de la credibilidad con que cuenten las instituciones de un Estado en función de los fines que persigue y los objetivos que alcanza, de modo que en la medida en que las instituciones de un Estado tengan credibilidad ante los gobernados, estos contribuirán al gasto público con mayor eficacia, es decir, el hecho de que se excluya a las leyes tributarias de la posibilidad de ser declaradas inconstitucionales con efectos generales para los gobernados, no garantiza en forma alguna que la recaudación sea más eficaz.

Carece de idoneidad dicha exclusión, en virtud de que la medida empleada que genere una vulneración a los derechos fundamentales de los gobernados, debe ir en proporción con el beneficio obtenido al ser aplicada, por

lo anterior la medida en la que se determina necesario excluir a la materia tributaria de la declaratoria general de inconstitucionalidad, debe ir en proporción al beneficio obtenido de la protección de la recaudación, y sin embargo dicha medida, no protege en forma alguna los índices de recaudación ni alienta a los gobernados al correcto cumplimiento su obligación de contribuir con el gasto público.

Esta medida no resultaría necesaria de crearse en forma congruente con la Constitución y los Tratados Internacionales, normas tributarias en las que se establezcan obligaciones para los gobernados, vigilando la debida protección y reconocimiento de sus derechos fundamentales en función de la realidad social, cultural y económica actual.

No podría, en forma alguna considerarse idónea la aplicación de una norma en materia tributaria a pesar de ser contraria al texto Constitucional y de Tratados Internacionales, permitiendo que siga formando parte del orden jurídico Nacional anteponiendo la protección de la recaudación, pues se rompe con la supremacía constitucional y el principio *pro homine*, ya que la afectación a estos derechos no asegura en forma alguna la protección de la facultad recaudatoria del Estado.

4.3.2 Congruencia.

Queda claro que la vulneración de un derecho fundamental puede ocurrir en la medida en la que se proteja o resguarde un determinado fin que resulte aún de mayor relevancia, o bien se le den una mayor preponderancia a la protección de otro derecho fundamental que se encuentre en conflicto con este, sin embargo, esta vulneración se produce de manera individualizada y dependiendo del caso en concreto, no puede generarse un violación a los derechos fundamentales de los gobernados en forma indeterminada y

permanente por una condición específica y particular, es decir por su carácter de contribuyentes, siendo esta no una medida general y necesaria, sino exclusiva para la materia tributaria, sin tomar en consideración que el fin que se busca se esté o no cumpliendo.

Así podrá advertirse que la exclusión de un sector de la población de acceder a una debida aplicación de las normas, no se justifica en forma alguna, pues el gobernado al que se le vulneren sus derechos en cualquier otra materia podrá ser protegido de la indebida aplicación de una norma Inconstitucional, no así a quienes les sean vulnerados sus derechos en su carácter de contribuyentes, no obstante existir mecanismos a instrumentos nacionales e Internacionales que protejan el reconocimiento de estos derechos.

De modo que, al ser la protección de la recaudación el fin perseguido en el que se funde la vulneración de los derechos de los gobernados, este fin debe ser satisfecho en la mayor medida posible, resultando incongruente que se anteponga a la debida protección de los derechos fundamentales de forma indeterminada, es decir que no obstante el fin no sea cumplido y la violación siga existiendo.

Así la medida empleada de excluir a los contribuyentes de la posibilidad de acceder a la declaratoria general de inconstitucionalidad, no resulta ser congruente con la obtención del fin perseguido que es la recaudación, lo anterior en virtud de que no se justifica en forma alguna que tal exclusión exista, si el fin no se cumple y la vulneración es absoluta e injustificada.

CONCLUSIONES

1. Los conceptos de derecho humano y derecho fundamental, difieren en el marco de los que su significado comprende y engloba, por una parte los derechos humanos son los atributos inherentes a la dignidad humana superiores al poder del Estado y que pueden estar o no incluidos o reconocidos en una determinada norma; por otra parte los derechos fundamentales comprenden a los derechos que están incluidos en una norma sea de carácter Nacional o Internacional y que deben ser protegidos, respetados y reconocidos por el Estado.
2. Con motivo de las recomendaciones efectuadas al Estado por órganos Internacionales se generó la reforma al Capítulo I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos incluyendo en su texto el término derechos humanos, modificación hecha en el artículo 1° que generó un cambio relevante en el orden normativo Nacional al incluir en el texto de la Constitución la obligación del Estado de proteger los derechos humanos de los gobernados, priorizando que se protejan estos derechos con la aplicación de la norma que le genere un mayor beneficio, cuestión que resulta de vital importancia, ya que si bien el legislador tiene la facultad de crear normas, y lo hace a través de un proceso formal de creación previamente establecido, no puede darse por hecho que genere un mayor beneficio al gobernado por ser Nacional, obligándose a conocer y estudiar las normas Internacionales de las que México es parte.
3. La interpretación conforme se encuadra en el artículo primero Constitucional, lo cual implica que en su aplicación, se agoten tres etapas que se denominan: interpretación en sentido amplio, en sentido estricto o bien su inaplicación, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno emitió el criterio número P. V/2013 en donde se aclara que en la

inaplicación de la norma, la convencionalidad declarada sólo trasciende a una inconstitucionalidad indirecta del acto reclamado por lo que una vez que el juzgador realiza el control de convencionalidad y determina que una norma interna es contraria a determinado derecho fundamental debe analizar el acto reclamado, prescindiendo del precepto de derecho interno y aplicar en su caso el criterio internacional en materia de derechos fundamentales aplicable, de ahí su importancia y trascendencia.

4. La relación jurídico tributaria se configura cuando coincide el hecho generador y el hecho imponible, por lo que el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente deberá asumir el cumplimiento estricto de lo que establece la norma pero también la autoridad deberá respetar los principios constitucionales contenidos en el artículo 31 fracción IV Constitucional, bajo este contexto con la nueva Ley de Amparo se establecen mecanismos procesales más eficientes para la sustanciación del juicio de Amparo, en donde se busca proteger a los gobernados pero también crear beneficios sociales que se apliquen de manera evidente. Por lo que la incorporación de la declaratoria general de inconstitucionalidad, se constituye en una alternativa más, sin embargo, se debe aclarar que el artículo 231 de la Ley de Amparo en comento, establece claramente que esta garantía no será aplicable a normas en materia tributaria, pero se puede destacar que si en materia administrativa.

5. La creación de la nueva Ley de Amparo en el año 2013, generó el nacimiento de una nueva figura jurídica denominada “declaratoria general de inconstitucionalidad”, misma que consiste en que derivado de una serie de resoluciones en las que una norma sea declarada inconstitucional, pueda producir efectos generales a los gobernados que aún no hayan acudido a solicitar la protección de la Justicia Federal a través de un Juicio de Amparo, es decir, que puedan obtener la protección del Estado de que no les sea aplicada una norma que ya ha sido considerada Inconstitucional, esta

declaratoria genera un avance parcial en el Sistema Jurídico Nacional al excluir de la posibilidad de la declaratoria general de inconstitucionalidad a la materia tributaria, dicha determinación carece de una finalidad expresa que pueda reflejar la intención del Estado, por lo que se presume que se generó con la finalidad de proteger la recaudación, ya que de ser inaplicada una norma tributaria con efectos generales, el Estado dejaría de percibir el ingreso que de la aplicación de ella obtenga, por ello se propone que la declaratoria general de inconstitucionalidad debe existir pero no de manera absoluta.

6. La Convención Americana sobre Derechos Humanos es un ordenamiento de observancia y cumplimiento obligatorio para los Estados Unidos Mexicanos al formar parte de ella desde el año de 1981, por lo tanto el cumplimiento de su contenido le es forzoso, así en lo particular el artículo 8 de esta Convención prevé el derecho que tiene cualquier gobernado de ser oído con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad a la ley para la determinación de sus derechos.
7. La aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe producir efectos protectores y benéficos para los gobernados, de conformidad con el artículo 1° Constitucional, siendo que este ordenamiento no prevé en forma alguna que la materia fiscal deba ser excluida del reconocimiento o protección de ningún ordenamiento, al considerar que el gobernado tiene derechos que le deben ser protegidos, y no así que deba prevalecer por sobre de ellos, intereses de carácter económico.
8. El Caso Radilla Pacheco, es un estudio fundamental para el entendimiento del reconocimiento de los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que derivado del estudio que realiza la Corte Interamericana de Derechos Humanos en relación con la violación de la que

fue objeto el señor Radilla en los años 70's al ser privado de manera ilegal e injustificada de su libertad, se advierte la responsabilidad en la que incurrió el Estado mexicano al no proteger debidamente sus derechos fundamentales, generándole, a él y a sus familiares daños irreparables, de lo que se concluye que no obstante que existan, en las normas preceptos que contengan una posible violación es obligatorio para el Estado a través de sus instituciones promover, proteger, respetar y reconocer estos derechos. Por lo que la resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos consideró que el Estado mexicano fue omiso.

9. El Caso Castañeda, es el claro ejemplo de que las normas no siempre buscan la protección de los gobernados pues no contienen siempre los mecanismos adecuados para el reconocimiento y protección de los derechos fundamentales de los gobernados, en este caso el señor Castañeda no tuvo posibilidad de acudir ante la Justicia y obtener el reconocimiento de sus derechos por no existir sencillamente un recurso que protegiera los derechos políticos de los ciudadanos que tuviesen intención de contender a puestos de elección popular sin estar afiliados a ningún partido político, tal situación generó la posibilidad de que existan hoy las candidaturas independientes, respetando así con ello estos derechos.

10. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno y en su carácter de 1 Tribunal Supremo, determinó a través del criterio P./J. 21/2014 que las jurisprudencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos con independencia de que el Estado mexicano haya sido o no parte del conflicto que genere el criterio, son vinculantes para los Jueces nacionales por constituir una extensión de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, por lo tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación obliga a las autoridades a permanecer actualizados en los criterios emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

11. El Caso Cantos contra el Estado de Argentina es el claro ejemplo de que la Corte Interamericana de Derechos Humanos busca en todo momento la aplicación que le sea más favorable al gobernado sin que ello implique en forma alguna una arbitrariedad o irregularidad contra el Estado responsable pues este se encuentra obligado en todo momento a proteger los derechos de los gobernados y si la vulneración al derecho se generó se le tiene que resarcir el daño.

12. Las normas tributarias no deben ser excluidas de un medio de protección general para los gobernados como lo es la declaratoria general de inconstitucionalidad, pues cualquier norma debe ser creada de conformidad con la Constitución y los Tratados Internacionales de los que México forme parte, en tal virtud, dicha exclusión genera a los gobernados una violación indefinida y permanente a sus derechos al aplicarles una norma que ya haya sido declarada Inconstitucional, de ahí el interés en que no se restrinja de manera absoluta.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. Alcantarilla Hidalgo, Fernando José, *Utopía y Derechos Humanos*, Los Derechos del Hombre en las sociedades ideales, Madrid, Dykinson, S. L., 2009.
2. Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
3. Caballero Ochoa, José Luis, *Comentario sobre el artículo 1º, segundo párrafo de la Constitución* (La cláusula de la interpretación conforme al principio *pro persona*), *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia Constitucional e Americana*, México, UNAM Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013.
4. Carbonell, Miguel (coord.), *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM-IIJ, 2011.
5. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª ed., México, Iure Editores, 2011.
6. Fix Fierro, Héctor (coord.) *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, IIJ UNAM, Porrúa, 1995.
7. García Garate, Iván, et al., *Nomenclatura y universalidad de los derechos; reconocimiento de derechos y garantías; restricciones*, *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional y Americana*, México, UNAM SCJN et al., 2013.

8. María Martín, José *et al*, *Derecho Tributario General*, 2ª ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1995.
9. Padilla, José R., *Derechos Humanos y Garantías Constitucionales*, 2ª Ed., México, Porrúa, 2012.
10. Peces-Barba, Gregorio, *Curso de Derechos Fundamentales*, Teoría General, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid Boletín Oficial del Estado, 1999.
11. Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford, 1998.
12. Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los Derechos humanos en México*, Análisis y comentarios a la reforma Constitucional del 10 de junio de 2011, México, Porrúa, 2012.
13. Ross Bravo, Jaime, *Derecho Tributario Sustantivo*, 2ª. ed., Santo Domingo República Dominicana, CAPGEFI, 2009.
14. Sánchez Bringas, Enrique, *Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales*, México, Porrúa, 32ª ed., 2001.
15. Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2009.
16. Valle Labrado, Rubio, *Introducción a la Teoría de los Derechos Humanos*, Madrid, Editorial Civitas, S.A., 1998.

HEMEROGRAFÍA

1. Ladrón de Guevara, Diana Bernal, en conferencia durante el Foro Internacional “La defensa de los Contribuyentes: Experiencia y desafíos en el continente americano” que se llevó a cabo el 20 de noviembre de 2014, en México Distrito Federal, por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Gobierno de la República Mexicana.
2. Reyes Candelaria Mario Alberto, *El engaño de la nueva Ley de Amparo*, Revista El mundo del Abogado, ed. Año15, núm. 175, México, 2013.

CIBERGRAFÍA

1. Carbonell, Miguel, *Derechos fundamentales y democracia*, México, Instituto Federal Electoral, 2013, en: http://www.ine.mx/docs/IFEv2/DECEYEC/EducacionCivica/CuadernosDivulgacion/CuadernosDivulgacion-pdfs/CUAD_31_definitivo.pdf
2. *Caso Castañeda vs. Estados Unidos Mexicanos*, Serie C No. 184, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 06 de agosto de 2008, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultado en: <http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/index.cfm?lang=es>
3. *Caso Cantos vs. Argentina*, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C No. 97, Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Corte Interamericana de

Derechos Humanos, consultado en:
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf

4. *Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, Excepciones preliminares, Serie C No. 209, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 23 de Noviembre de 2009, Corte Interamericana de Derechos Humanos, consultada en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_209_esp.pdf
5. Fernández Hagggar, María Enriqueta, *Alcance de la Interpretación conforme y el principio pro persona en materia de derechos humanos frente al contenido de la Constitución Federal en el Estado Mexicano*, México, en: <http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/188/MAR%C3%8DA%20ENRIQUETA%20FERNANDEZ%20HAGGAR.PDF>
6. Preámbulo de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Costa Rica, 1969, consultado en: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm
7. Valadés, Diego et al, *Estado Constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria*, Estudio en homenaje a Jorge Carpizo, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, consultado en: <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3977/29.pdf>

LEGISLACIÓN

1. Código Fiscal de la Federación vigente.
2. *Constitución de los Estados Unidos de América de 1787*, en http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_eua.pdf.
3. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente*.
4. *Convención Americana sobre los Derechos del Hombre y del Ciudadano*.
5. *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1879*, en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>.
6. *Iniciativa con proyecto de decreto, que reforma y adiciona los artículos 1, 3, 15, 33, 71, 73, 76, 89, 102, 103, 107, 110 y 111 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 48 de la Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, México, 2007, en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117_DOF_10jun11.pdf.
7. *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, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de julio de 2014, vigente.
8. Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública vigente.

9. Preámbulo de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, Costa Rica, 1969, p. 1, consultado en: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

10. *Presentación de la Declaratoria del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 2011, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117_DOF_10jun11.pdf.