

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
DOCTORADO EN DERECHO UABC



**DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO FRENTE AL AVANCE
DE LOS DERECHOS HUMANOS**

Tesis

Que para obtener el grado de Doctor en Derecho

Presenta

Jaime Roberto Guerra Pérez

Directora de tesis:

Dra. Mariana del Pilar Omeda García

Dedicatoria
A mis padres, hasta el día de hoy
A la Dove, gracias por todo tu apoyo y amor
A Hanna Pad a y Anna Isabella, gracias por aguantar mis ausencias
durante el doctorado

Agradeci mientos

A D os

RESUMEN

El 10 de junio de 2011 se publica una reforma constitucional en materia de derechos humanos que viene a cambiar el paradigma en México respecto de tales derechos. En virtud del anterior, en el presente estudio doctoral analizo e identifiqué el impacto que sobre los derechos de los contribuyentes ha tenido el mencionado avance de los derechos humanos. Lo anterior considerando que, a pesar de que han transcurrido más de 6 años de la citada reforma, a la fecha no existe una visión clara y generalizada sobre los derechos humanos de los contribuyentes y las garantías para su irrestricta protección.

Para efecto de cumplir lo anterior, trazo como objetivo central el analizar los derechos de los contribuyentes en México, frente al avance de los derechos humanos derivado de la reforma constitucional, considerando las diversas etapas o fases de la relación jurídico-tributaria. Para lograrlo, se desarrollan en esta tesis seis capítulos, que permiten llegar a conclusiones y propuestas en relación con los derechos humanos de los contribuyentes.

El capítulo de Introducción, comprende los aspectos básicos y metodológicos de la investigación, al contener el Planteamiento del problema, la Justificación del caso de estudio, Preguntas de investigación, Hipótesis, los Objetivos de la investigación y la Metodología, métodos lógicos basados en la utilización de pensamientos en sus funciones principalmente de síntesis. Asimismo aplico métodos empíricos para identificar objetivamente el impacto de los derechos humanos en las relaciones jurídico-tributarias.

El segundo capítulo se denomina Fundamentos Teóricos del Derecho Fiscal, y contiene las definiciones principales de los aspectos que en materia fiscal sirven de base para comprender el presente caso de estudio. Se incluye la discusión sobre el atributo del derecho fiscal o derecho tributario, el análisis de las contribuciones en México, la definición de las relaciones jurídico-tributarias y las fases o etapas que comprende; los aspectos básicos y la evolución de los derechos de los contribuyentes en el país, y por último un análisis, discusión y propuesta sobre el federalismo fiscal.

El tercero denominado Principios de Justicia Tributaria, comprende la identificación de tales principios como el de destino de gasto público, de proporcionalidad, equidad y legalidad. Asimismo, se analiza y conceptualiza cada uno de estos principios. También se discute la naturaleza jurídica de estos principios de justicia tributaria en relación con los derechos humanos,

El cuarto capítulo de los Derechos Humanos y su Evolución en México, permite identificar su naturaleza jurídica, conceptualización, principios y evolución histórica en el mundo y en particular en México a través de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 y del influjo del neoconstitucionalismo. Lo anterior, a fin de que con ello se clarifique su avance y su influencia en los derechos de los contribuyentes.

El quinto capítulo Avance de los Derechos Humanos en las Relaciones Jurídico-Tributarias en México, en el cual se identifican los principales derechos humanos y sus garantías, relacionados con los contribuyentes, se analiza de forma prioritaria la dignidad humana y los derechos humanos a la no discriminación, el de la libre manifestación de las ideas, el derecho al mínimo vital en materia tributaria, el derecho a la propiedad, el derecho a la buena administración y el derecho de acceso al arbitraje.

En el capítulo sexto Actos de Gobierno Frente a los Derechos Humanos en el Ámbito Fiscal, abarca los derechos humanos en la creación de tributos en México, así como en los procedimientos de las autoridades fiscales, como son los de recaudación, fiscalización, cobro coactivo y de sanción. También analiza el impacto de la reforma constitucional en materia de derechos humanos sobre las decisiones de gobierno plasmadas en los planes nacionales y estatales de desarrollo, las reformas a las disposiciones fiscales federales y locales, así como en las tesis y jurisprudencias emitidas en el Poder Judicial de la Federación y en el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Por último, se concluye que los derechos humanos se encuentran presentes en cada proceso de la relación jurídico-tributaria que comprende la creación, recaudación, fiscalización y sanción, de contribuciones. Sin embargo no se identificó un avance importante en la protección de los derechos humanos de los contribuyentes a partir de la reforma del 10 de junio de 2011.

ÍNDICE

	Página
DEDICATORIA.....	1
AGRADECIMIENTO.....	2
RESUMEN.....	3
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	9
1.1 Parteamiento del problema.....	10
1.2 Justificación del caso de estudio.....	14
1.3 Preguntas de investigación.....	17
1.4 Hipótesis.....	17
1.5 Objetivos de la investigación.....	18
1.6 Metodología.....	19
CAPÍTULO II. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL DERECHO FISCAL.....	25
2.1 Aspectos básicos del derecho fiscal.....	26
2.2 Discusión sobre el derecho fiscal tributario.....	26
2.3 Las contribuciones en México.....	31
2.3.1 Antecedentes de las contribuciones.....	31
2.3.2 Contribuciones vigentes en el orden federal y local.....	33
2.4 Las relaciones jurídico-tributarias.....	67
2.5 Federalismo fiscal en México.....	69
2.5.1 Federalismo.....	69
2.5.2 Coordinación fiscal y colaboración administrativa.....	72
2.5.3 Federalismo fiscal.....	75
2.5.4 Ideas sobre un nuevo federalismo fiscal.....	77
2.6 Derechos de los contribuyentes.....	79
CAPÍTULO III. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	89
3.1 Sustento constitucional de los principios de justicia tributaria.....	90
3.2 Discusión teórica sobre la naturaleza jurídica de los principios de justicia tributaria en relación con los derechos humanos.....	93
3.3 Principio de proporcionalidad.....	108
3.4 Principio de equidad.....	120
3.5 Principio de legalidad.....	124
3.6 Principio de gasto público.....	135
3.7 Otros principios aplicables a las contribuciones.....	148
CAPÍTULO IV. DERECHOS HUMANOS Y SU EVOLUCIÓN EN MÉXICO.....	151
4.1 Naturaleza y trascendencia de los derechos humanos.....	152

4.2	Momentos históricos de los derechos humanos.....	156
4.2.1	Primeros indicios de los derechos humanos.....	156
4.2.2	Constituciones, tratados y declaraciones en los derechos humanos.....	160
4.2.3	Carta Magna Inglesa.....	165
4.2.4	Petition of Right.....	165
4.2.5	Declaración de Independencia y Constitución de Estados Unidos de América.....	166
4.2.6	Declaración de los Derechos Humanos y del Ciudadano.....	169
4.2.7	Declaración Universal de los Derechos Humanos.....	171
4.2.8	Declaración y Convención sobre derechos humanos en América Latina.....	173
4.3	Reforma en materia de derechos humanos en México.....	174
4.4	Principios de los derechos humanos en México.....	183
4.4.1	Principios de Universalidad.....	188
4.4.2	Principio de Interdependencia.....	190
4.4.3	Principio de Indivisibilidad.....	191
4.4.4	Principio de Progresividad.....	193
4.5	Derechos Humanos desde el Neconstitucionalismo.....	195

**CAPÍTULO V. AVANCE DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LAS
RELACIONES JURIDICOTRIBUTARIAS EN MÉXICO.....203**

5.1	Conceptación introductoria de los derechos humanos en las relaciones jurídicas tributarias.....	204
5.2	Dignidad humana.....	205
5.3	Derecho a la no discriminación.....	206
5.4	Derecho a la libre manifestación de las ideas.....	211
5.5	Derecho al mínimo vital.....	220
5.6	Derecho a la propiedad.....	227
5.7	Derecho a la buena administración.....	234
5.8	Derecho de acceso al arbitraje.....	257

**CAPÍTULO VI. ACTOS DE GOBIERNO FRENTE A LOS DERECHOS HUMANOS
EN EL ÁMBITO FISCAL.....271**

6.1	La creación de tributos frente a los derechos humanos.....	272
6.1.1	Tributos y derechos humanos.....	272
6.1.2	Potestad tributaria.....	274
6.1.3	Creación de tributos a partir de la reforma de derechos humanos.....	278
6.1.4	Seguridad jurídica en materia tributaria.....	281
6.1.5	Propuestas para la creación de tributos.....	285

6.2 Los procedimientos de las autoridades fiscales frente a los derechos humanos.....	286
6.2.1 Procedimientos fiscales en México.....	286
6.2.2 Procedimiento fiscal de recaudación.....	289
6.2.3 Procedimiento de fiscalización.....	291
6.2.4 Procedimiento fiscal de cobro coactivo.....	295
6.2.5 Procedimiento fiscal de imposición de multas.....	299
6.2.6 Condiciones conjuntas de los procedimientos fiscales, frente a los derechos humanos.....	304
6.3 Repercusiones de los derechos humanos en las determinaciones de gobierno relacionadas con el derecho fiscal.....	305
6.3.1 Análisis de planes de desarrollo expedidos después del 10 de junio de 2011.....	305
6.3.2 Análisis de disposiciones fiscales, vigentes después del 10 de junio de 2011.....	311
6.3.3 Jurisprudencias relacionadas con derechos humanos en materia fiscal.....	320
6.3.3.1 Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito.....	321
6.3.3.2 Jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.....	343
CONCLUSIONES.....	351
FUENTE DE CONSULTA.....	366

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema

En esta investigación, se parte de la necesidad de identificar la presencia de los derechos humanos dentro del ámbito jurídico tributario que se actualiza entre las autoridades de los tres órdenes de gobierno y los contribuyentes en el país, debido a que, a pesar de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, no existe una visión clara y generalizada sobre los derechos humanos de los contribuyentes y las garantías para su irrestricta protección. En este sentido, propongo un estudio para identificar los derechos humanos de quienes soportan la estructura financiera del país a través del pago de tributos,¹ y los mecanismos por medio de los cuales se garanticen estos derechos.

El pueblo representa la base creadora del Estado,² y por tanto constituye legítimamente el principal proveedor de los recursos necesarios para que aquel pueda llevar a cabo los programas y acciones requeridos para satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de la sociedad, que representa la redación que descansa en la unión y compensación de intereses.³

El Estado es responsable de regular las relaciones de los miembros de la sociedad, de donde surgen obligaciones de ambos, que hacen posible el desarrollo armónico de la misma; así le corresponde por una parte coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades básicas de la sociedad para lograr el bien común, entendido éste *“como el conjunto organizado de las condiciones sociales gradas a las cuales la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual”*⁴ y por otra, captar recursos económicos que le permitan llevar a cabo el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y

¹ Para efectos del presente trabajo induyo dentro de la referencia de los tributos de la época actual, al impuesto, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, de acuerdo con las definiciones contenidas en el artículo 2º primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

² Es de resaltar la definición de estado dada por George Jellinek, que señala que *“el Estado es la corporación formada por un pueblo dotada de un poder de mando originario y asentada en un territorio”*. Jellinek, George, *Teoría General del Estado*, México, Pedagógica Iberoamericana, 1997, p. 107.

³ Weber, Max, *Economía y sociedad*, Fondo de Cultura Económica, México, 1977, p. 33

⁴ Guzmán, Isaac, *El conocimiento de lo social. La sociedad orgánica y la orgánica social*, 6ª. ed., México, Editorial Jus, 1990, pp. 208-209.

tareas que constituyen la actividad del propio Estado.⁵ En este sentido, la hacienda pública como parte de ese Estado, al imponer, recaudar y cobrar tributos ejerce su poder hacia los contribuyentes, mismo que haciendo referencia a Weber significa ‘‘la probabilidad de imponer la propia voluntad dentro de una relación social, aun contra toda resistencia y cualquiera sea el fundamento de esa probabilidad’’.⁶

En efecto, de la necesidad humana de vivir en sociedad se deriva la existencia del Estado, que tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de esa sociedad, y es el encargado de regular las relaciones de los miembros de la misma, de donde surgen obligaciones que hacen posible el desarrollo armónico de la sociedad. Al Estado corresponde por un lado coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas de la sociedad, y por otro, obtener los recursos financieros necesarios para poder sufragarlas. En logro de este objetivo, el Estado requiere captar recursos económicos que le permitan sufragar los gastos que implican las acciones necesarias para lograr el bien común. En México, estos recursos se obtienen principalmente a través de los tributos, los cuales de acuerdo al artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, constituyen una obligación para todos los mexicanos.

De conformidad con el citado artículo 31 fracción IV, es obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En este sentido, en México el pueblo aporta al sostenimiento del Estado, a través del pago de contribuciones con base en el citado precepto constitucional. En los términos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones comprenden los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social. Acorde con ello y considerando que de acuerdo al artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el país está constituido como una República organizada en estados libres y soberanos en todo lo concerniente a

⁵ Fraga Mburat, Gabino, *Derecho Administrativo* 47ª ed., México, Porrúa, 2009, p. 13.

⁶ Weber, Max, *Economía y sociedad*, México, Fondo de Cultura Económica, 2005, p. 43.

su régimen interior, unidos entre sí, a través de un Pacto Federal, es preciso identificar la protección de los derechos humanos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno.

En virtud de tal distribución, en México se tributa a los fiscos de los tres órdenes de gobierno, y por tanto, se actualiza entre cada uno de ellos, relaciones jurídico-tributarias con los contribuyentes, que se sustentan en las disposiciones constitucionales y en las legales que para cada uno de estos órdenes expiden las legislaciones correspondientes.

Históricamente en México el poder de dominación del gobierno sobre los contribuyentes fue ejercido, generalmente en forma arbitraria y en ocasiones confiscatoria. Por esto, en las relaciones jurídico-tributarias actuales, existe la necesidad de que los derechos humanos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para su protección dentro del sistema impositivo, en el que el gobierno ejerce su facultad de imperio para establecer, recaudar y cobrar los tributos que requiere para sufragar el gasto público.

El mencionado artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal,⁷ además de prever la obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gobiernos federal y local, dispone los principios bajo los cuales debe contribuirse al gasto público, a fin de acotar a tales principios las normas tributarias y las actuaciones de las autoridades fiscales. En este sentido, limitan cualquier exceso en la obligación constitucional y legítima de que el pueblo contribuya al sostenimiento del Estado, y por tanto, la vuelve no absoluta ni arbitraria, a fin de que cada mexicano contribuya bajo reglas claras y justas contenidas en los principios de referencia.

El 10 de junio de 2011 se publica en el Diario Oficial de la Federación una reforma a la Constitución Federal por virtud de la cual se modifican diversos artículos a fin de reconocer los derechos humanos. Entre las principales modificaciones resaltadas del artículo primero por su relación con el presente estudio

⁷ Principios de proporcionalidad, equidad, legalidad, destino de gasto público

- Se cambia las referencias a garantías individuales por las de derechos humanos.
- Se modifica la frase que refiere otorgar las garantías individuales por la de reconocer los derechos humanos.
- Se incluye la interpretación conforme, al señalarse que todas las normas relativas a derechos humanos se deberán interpretar al aluz de la propia Constitución y de los tratados internacionales.
- Se establece la obligación de la interpretación más favorable en materia de derechos humanos, conocida en el ámbito jurídico como principio *pro personae*.
- Se establece la obligación a cargo de las autoridades de cualquier orden de gobierno de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, así como la de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a estos derechos.
- Se indica que derechos humanos deberán cumplirse a la luz de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos.

La reforma reconoce los derechos humanos que le son naturales a cada ser humano y que por tener esa característica, se incluyen en ellos a las personas que contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos de los gobiernos federales y locales. Por tanto, los derechos humanos a partir de la reforma en cuestión constituyen límites del poder político del Estado,⁸ los cuales se suman en ese límite, a los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal. Bajo este contexto, no se ha encontrado estudio alguno mediante el cual se logre identificar si la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, haya generado a la fecha de la elaboración de la presente investigación algún impacto sobre el sistema fiscal mexicano, considerando a este impacto como el efecto generado por la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, sobre los derechos humanos de los

⁸ Salazar, Pedro, *La democracia a constitución*, México, Fondo de Cultura Económica, 2006, p. 18.
13

contribuyentes, reflejado en las políticas públicas, la normatividad fiscal y los criterios jurisprudenciales, vigentes con posterioridad a esa fecha.

Para analizar el impacto de la reforma, asumo una visión garantista de protección de los derechos humanos en cada uno de los procesos que pueden utilizarse dentro de la relación jurídico-tributaria, para el control objetivo del poder del Estado frente a los gobernados que se encuentran constreñidos a cumplir obligaciones relacionadas con los tributos, con sustento en los derechos humanos. Como lo expondré más adelante, la visión que señalo parte de la coexistencia neoconstitucionalismo adoptado y promovido por diversos autores, principalmente internacionales.

Tampoco existe suficiente doctrina que abarque un análisis del derecho fiscal desde una perspectiva de los derechos humanos, que comprenda cada una de las diversas etapas de los procesos fiscales en los que deben estar presentes los citados derechos, que implica desde los procesos de creación de tributos, su determinación, recaudación, cobro coactivo y sanción. Por ello, se plantea la necesidad de revisar desde el nuevo paradigma de los derechos humanos en México los principales aspectos del derecho fiscal y el avance de la presencia de los derechos humanos en las relaciones jurídico-tributarias.

1.2 Justificación del caso de estudio

La justificación de este estudio radica en la necesidad que existe de analizar la obligación de los gobernados a contribuir a los gastos públicos de los tres órdenes de gobierno, en el ámbito de garantías, que identifiquen de primera instancia los derechos humanos de los contribuyentes, protegidos por un marco jurídico que sea claro, y además establezca mecanismos que garanticen su tutela efectiva ante los fiscos de la Federación, de los estados y los municipios, por medio de los cuales se delimita la acción del poder tributario del Estado, a fin de evitar la afectación o limitación a esos derechos. En este contexto, es necesario analizar y proponer con una visión protectora de los derechos humanos, los procedimientos para la identificación y reforzamiento de los derechos de quienes cumplen con sus obligaciones fiscales en cualquier orden de gobierno, así como de los procedimientos que eviten hacerlos nugatorios.

Asimismo, con la visión referida, es importante promover las acciones pertinentes para el cambio de paradigmas por parte de las autoridades fiscales federales y locales, con el objeto de que sea posible implementar en forma efectiva la tutela de los derechos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Federal y en las leyes secundarias, así como aquellos que se sigan generando bajo el principio de progresividad.

Con las reformas a la Constitución mexicana del 10 de junio de 2011, se evidenció el reconocimiento de la protección y la progresividad de los derechos humanos, cuya tutela abarca a los contribuyentes. Por su parte, en materia tributaria se han promulgado recientes ordenamientos legales para mejorar el actuar limitar el poder público de las autoridades fiscales federales, como ha sido la expedición de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, la que de acuerdo a la exposición de motivos de su iniciativa presentada por la entonces Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón De Guevara, parte del hecho de que ‘la mayoría de los habitantes en México ha carecido de una cultura tributaria’⁹

No obstante lo anterior, no se identificaron análisis de los que se pueda desprender si ha existido en realidad algún impacto en el ámbito fiscal de la reforma en derechos humanos. Por tanto, es necesario revisar el avance de estos derechos frente a los propios derechos de los contribuyentes y analizar los nuevos paradigmas que deben imperar en las relaciones jurídico-tributarias, con el objeto de mejorar los criterios tributarios y las relaciones en los procesos necesarios para la obtención de ingresos fiscales, y respecto a los derechos humanos de los contribuyentes. En este contexto, es necesario analizar los procedimientos en los que se deben identificar los derechos humanos y definir mecanismos efectivos en los ámbitos jurisdiccionales y administrativos, para hacer efectiva la tutela de estos derechos en los contribuyentes, con el objeto de promover los derechos humanos en el actuar de los legisladores y la autoridad hacendaria.

⁹ Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria, en Gaceta Parlamentaria, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

Este nuevo panorama se suma a las leyes que se han emitido en materia federal, los derechos básicos de los contribuyentes y ciertos mecanismos para su protección. Lo anterior a través de la inducción del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, la emisión de citada Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y de la Ley Orgánica de la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes; sin embargo en lo atinente a las entidades federativas y los municipios que son también sujetos activos en la relación tributaria no se encuentra una visión clara en algún ordenamiento legal que regule de forma clara los derechos que tienen los contribuyentes de tributos estatales o municipales. La misma omisión existe dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, como instancia que agrupa a todos los estados en torno a los temas fiscales y hacendarios del país, ya que no prevé en su estructura normativa algún elemento que permita de forma armónica otorgar a los contribuyentes locales un mínimo de derechos y una efectiva protección a los contribuyentes.

Adicionalmente, se percibe que no hay una definición clara por parte de las autoridades fiscales sobre los derechos humanos que deben respetar a los contribuyentes en la relación jurídica tributaria y por tanto no hay cambios en el paradigma respecto de la salvaguarda y protección de esos derechos. Este problema de falta de suficiente progreso en la visión y actuar de las autoridades fiscales se agudiza con el hecho de que tampoco los legisladores, siguiendo los constituyentes, han identificado plenamente la necesidad de incluir en la agenda legislativa las normas de protección que de forma expresa y efectiva protejan los derechos humanos de los contribuyentes ante las autoridades federales y locales.

Ahora bien, es menester realizar el presente estudio, considerando las principales visiones y aproximaciones teóricas que respecto a la limitación del poder público y la protección de los gobernados se encuentran vigentes en el debate filosófico global, como lo es el neoconstitucionalismo, a fin de identificar si dentro del país se sigue alguna corriente teórica que promueva la efectiva protección de los derechos de los contribuyentes.

En suma, el tema a analizar requiere considerar la problemática en las relaciones jurídico-tributarias que se actualizan en cada ámbito de gobierno, que permitan proponer desde una visión teórica de protección al gobernado, un planteamiento para la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, mediante los cuales es posible definir y tutelar dicha protección ante cualquier autoridad del país.

1.3 Preguntas de investigación

De lo expuesto en el planteamiento del problema, devienen las siguientes interrogantes para el desarrollo de la presente tesis:

1. Desde el punto de vista doctrinal, ¿deben considerarse derechos humanos los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal?
2. ¿Se identifican derechos humanos en el proceso o fase de creación de contribuciones en México?
3. ¿Se identifican derechos humanos en los procesos que llevan a cabo las autoridades fiscales para la recaudación, fiscalización, cobro coactivo y sanción, de contribuciones?
4. ¿Cuál es la influencia de la reforma constitucional en materia de derechos humanos sobre las políticas públicas relacionadas con los derechos de los contribuyentes, y los ordenamientos fiscales en el orden federal y local?
5. ¿Cuál es la influencia de la reforma constitucional en materia de derechos humanos sobre las tesis y jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados, incluyendo los Plenos de Circuito, así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa?

1.4 Hipótesis

Conforme al planteamiento del problema, la justificación del caso de estudio y las preguntas de investigación, planteo las siguientes hipótesis, que conduciré su definición final del presente estudio:

1. Los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal que comprenden los principios de proporcionalidad y equidad, el de legalidad y el de destino del gasto público, no constituyen en sí mismos derechos humanos, sino meros principios que regulan las limitaciones y excesos en la creación de contribuciones.
2. El proceso legislativo en México para la creación de contribuciones de orden Federal y local, debe respetar en cada etapa de su proceso, los derechos humanos de quienes cumplirán las obligaciones fiscales contenidas en las leyes que se aprueben.
3. Las autoridades fiscales realicen cotidianamente actos y procedimientos para la recaudación, fiscalización, cobro coactivo y sanción, de los tributos, los cuales se ejecutan hacia los contribuyentes que son o se constituyen por personas, por tanto, se identifican derechos humanos en cada uno de estos procesos.
4. Las políticas públicas relacionadas con los derechos de los contribuyentes no se han visto modificadas o mejoradas por la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, así como tampoco los ordenamientos fiscales en el orden federal y local.
5. La Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados, incluyendo los Plenos de Circuito así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, han verificado considerando los derechos humanos de los contribuyentes en algunas tesis y jurisprudencias que han emitido a partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, sin que tales criterios sean cuantitativamente representativos en relación al volumen total de las tesis y jurisprudencias.

1.5 Objetivos de la investigación

Objetivo central: Esta investigación tiene como objetivo central:

Analizar los derechos de los contribuyentes en México, frente al avance de los derechos humanos derivado de la reforma constitucional que en esa materia se publicó el 10 de junio de 2011, considerando las diversas etapas o fases de la relación jurídico tributaria

Objetivos particulares:

- Analizar la naturaleza jurídica de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, incluyendo su relación con los derechos humanos;
- Identificar la presencia de derechos humanos en la fase legislativa para la creación de contribuciones en México;
- Identificar la presencia de derechos humanos en los procesos de recaudación, fiscalización, cobro coactivo y sanción, de contribuciones.
- Determinar la influencia de la reforma constitucional de derechos humanos en México sobre las políticas públicas relacionadas con los derechos de los contribuyentes, los ordenamientos fiscales en el orden federal y local, así como en las tesis y jurisprudencia de instancias jurisdiccionales.

1.6 Metodología

Esta tesis doctoral la realizo con la intención de identificar y establecer la presencia de los derechos humanos en las relaciones jurídico tributarias, desde la creación, recaudación, fiscalización, cobro coactivo, y sanción, de las contribuciones en México, así como identificar el avance que ha tenido la reforma constitucional en materia de derechos humanos sobre las decisiones de gobierno en materia fiscal, modificaciones de ordenamientos fiscales y en las jurisprudencias de los principales tribunales del país relativas a aspectos relacionados con los derechos humanos de los contribuyentes. El presente estudio se sustenta en principios cualitativos y cuantitativos, que se obtienen en el transcurso de la investigación.

Utilizaré también el método de investigación lógico basado en la utilización de pensamientos en sus fundaciones principalmente de síntesis, ya que este trabajo se basa en una primera dimensión en el análisis principal de la doctrina, la normatividad internacional y local, así como en criterios jurisprudenciales, primordialmente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, como parte del método lógico utilizaré el método sintético a fin de relacionar hechos e información aislados a fin de formular una teoría de unificación en relación con la vinculación de los derechos humanos y el derecho fiscal, uniendo de forma racional varios elementos dispersos en la doctrina, leyes y jurisprudencia en una propuesta de nueva visión de los derechos humanos de los contribuyentes en México.

Bajo el contexto anterior y sin pretender entrar a una disquisición filosófica sobre los detalles o críticas de la teorización del Garantismo, propongo, en materia fiscal un vinculación clara y definida con los derechos humanos, que parta de la necesidad de establecer un control adecuado a los límites del poder público y establecer garantías para hacer efectivos los derechos de las personas y en especial de los contribuyentes, quienes, como parte débil de la relación jurídico tributaria requieren un especial protección que garantice sus derechos frente al fisco, ya sea federal, estatal o municipal. Seleccionaremos el neoconstitucionalismo como corriente principal de nuestra postura, para exponer la vinculación mencionada, que permitirá integrar el trabajo con mayores propuestas para garantizar la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

No es posible el análisis de las contribuciones sin comprender en forma clara los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, por lo que después de analizar las acepciones principales en la materia, entraré en una disertación sobre la naturaleza jurídica de estos principios y su relación con los derechos humanos de los contribuyentes.

En este contexto, para determinar la vinculación de los derechos humanos sobre el derecho fiscal, y la relación de estos con los diferentes procesos que se actualizan para la creación, recaudación, fiscalización, cobro

coactivo y sanción, de contribuciones, el presente estudio lo redizaré, como se ha mencionado, con base en el método de síntesis, ya que para determinar la viabilidad de las hipótesis planteadas analizaré las doctrina existente en materia fiscal y de derechos humanos, tanto a nivel internacional como en lo particular en México, revisaré los tratados internacionales en materia de derechos humanos, la Constitución Federal, así como las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación principalmente, uniendo la información dispersa para crear y proponer la vinculación de los derechos humanos con el derecho fiscal. Analizaré y organizaré la información que obtenga de las fuentes mencionadas a fin de resumir y proponer los aspectos principales de la vinculación a que he hecho referencia.

Abordaré los derechos humanos de los contribuyentes, como una prioridad en el quehacer público dentro del proceso de creación de tributos y lo que se requiere para la obtención de ingresos públicos a través del cobro de contribuciones. Esta visión, igualmente la ubico dentro de la corriente del neoconstitucionalismo impulsado y sistematizado principalmente por Susanna Pozzo, Paolo Comanducci y Riccardo Guastini,¹⁰ y en la medida que haya integración, con el garantismo propuesto por Luigi Ferrajoli, pero insertado a la protección de los contribuyentes.

Siguiendo ese mismo enfoque, en la presente investigación buscaré definir los derechos humanos que deben protegerse a los contribuyentes, partiendo de un análisis constitucional y de tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como de la jurisprudencia principalmente de la Suprema Corte. Una vez identificados estos derechos, se analizarán los que considere más representativos en el orden jurídico mexicano, y en su caso, se propondrán los que sean necesarios para garantizarlos.

Para efecto de lo anterior, indagaré y examinaré el desarrollo doctrinal y normativo, respecto de las relaciones jurídico-tributarias y principalmente en relación con los derechos humanos de los contribuyentes. En este contexto

¹⁰ Aguilera Portales, Rafael y otros, *Neoconstitucionalismo, Democracia y derechos fundamentales*, México, Porrúa, 2010, p. 4

analizaré también la implementación que se ha venido realizando en México de la protección de los derechos humanos y sus consecuencias en la de los contribuyentes. Como aspecto sustantivo de la investigación, haré una identificación y posterior análisis de las jurisprudencias y tesis que sean referente en la definición de los diversos temas que comprende la investigación. La revisión de los citados criterios comprenderá los emitidos desde inicios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hasta los más recientes.

A nivel internacional se han dado avances importantes en el cambio de paradigmas para la protección de los derechos humanos y en especial de los contribuyentes, por lo que se estimó necesario también, analizar esa experiencia para determinar los aspectos ya probados en otros ámbitos, que permitan proponer e impulsar en México aspectos efectivos para la tutela de los derechos humanos de los contribuyentes. En relación a la convencionalidad, es de resaltar la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Convención Americana de Derechos Humanos. Para llevar a cabo el análisis y las propuestas objeto del presente estudio, consideraré las teorías que en el ámbito filosófico, promuevan la limitación del poder público, a fin de inducir el presente análisis en las tendencias de los pensadores más representativos en la era moderna de la ciencia del derecho, para evaluar su aplicabilidad y operatividad en el contexto de la realidad socioeconómica y en particular del sistema jurídico tributario mexicano.

En un segundo momento, aplicando el método empírico para determinar el impacto que en su caso ha generado la reforma constitucional que en materia de derechos humanos se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, reflejado en las políticas públicas, la normatividad fiscal y los criterios jurisprudenciales, vigentes con posterioridad a esa fecha. Para ello, parte de la definición conceptual de impacto, entendiendo por ello la huella o señal que deja¹¹, y por Derechos Humanos:¹² aquellas facultades, atribuciones o exigencias fundamentales que el ser humano posee, declaradas, reconocidas o

¹¹ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/rae>, consultado en 25 de abril de 2016.

¹² Gros Espiell, Héctor, *Derechos humanos, derecho humanitario y derecho internacional de los refugiados*, Anuario Mexicano de Relaciones Internacionales, México, UNAM, 1982, p. 234.

atribuidas por el orden jurídico y que, derivadas de la dignidad eminente que todo hombre tiene, constituyen hoy el presupuesto indispensable y necesario de cualquier organización o sistema político nacional y de la misma Comunidad Internacional.

Los indicadores que considero para determinar el impacto a que he hecho referencia son:

- a) Planes de Desarrollo de la Federación y los Estados, que comprendan derechos humanos de los contribuyentes.
- b) Modificaciones de leyes en materia fiscal federal y estatal, con implicaciones de derechos de los contribuyentes.
- c) Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que refieran a los derechos humanos de los contribuyentes.

Para lograr obtener los indicadores de referencia realizaré un análisis de cada uno de los planes de desarrollo emitidos con posterioridad al 10 de junio de 2011, a fin de determinar si en los mismos se contienen referencias a los derechos humanos de los contribuyentes. Realizaré un mapeo de las principales disposiciones vigentes en materia fiscal, a fin de determinar si a partir del 10 de junio de 2011 se han modificado para regular implicaciones de los derechos humanos de los contribuyentes. Asimismo, analizaré las jurisprudencias que en materia fiscal se han emitido a partir del 10 de junio de 2011, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, para determinar si en ellas se contienen implicaciones de los derechos humanos de los contribuyentes.

Un aspecto fundamental para el desarrollo de esta metodología y del propio estudio doctoral, ha sido la oportunidad personal de la experiencia profesional que he tenido en la materia fiscal por más de 20 años en los que me he desempeñado como autoridad fiscal, y en particular por el nombramiento de Procurador Fiscal del Estado de Baja California durante los últimos 10 años. Esta experiencia empírica, conjugada con el aprendizaje y profesionalización a través del Doctorado de Derecho cursado, me permitió aplicar en forma natural

un método de investigación a través de la observación y aplicación directa y vivencial de los procedimientos que se desarrollan en las relaciones jurídico tributarias; técnica de observación directa que integré en el desarrollo de esta investigación doctoral.

CAPÍTULO II. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DEL DERECHO FISCAL

2.1 Aspectos básicos del derecho fiscal

Los tributos han representado durante mucho tiempo, un mecanismo efectivo para que los gobiernos se alleguen de recursos para sufragar sus gastos y cumplir las encomiendas de sus súbditos. Estos tributos han sido diversos en el transcurso de los años y en las diversas regiones del mundo, así como también han sido diversos los mecanismos para captarlos. Con base en este criterio básico, para lograr el objetivo de mi estudio, es necesario esbozar primero, los aspectos generales del derecho fiscal y de las contribuciones, incluyendo los principios constitucionales que se han fijado en México en las leyes fundamentales desde 1857 para las contribuciones.

Por lo anterior, en este primer capítulo presento las diversas acepciones que se han expresado por tratados reconocidos, respecto del derecho fiscal, y la discusión sobre su cándida o distensión conceptual con el derecho tributario, así como el estudio sobre las contribuciones, su naturaleza y su evolución en México. También se examinan los principios de justicia tributaria, que comprenden: proporcionalidad, equidad, legalidad y destino de gasto público, así como su relación o vinculación con los derechos humanos, promoviendo en este apartado, la discusión y el análisis sobre la naturaleza jurídica de estos principios.

2.2 Discusión sobre el derecho fiscal o tributario

Para iniciar el presente estudio en el ámbito fiscal y relativo a los derechos de los contribuyentes, es pertinente destacar las discusiones teóricas que existen respecto de las dimensiones de la materia relativa a las contribuciones y las relaciones vinculadas con ellas enmarcadas dentro del ámbito fiscal. Para ello es preciso indicar que en algunos países se nombra este derecho de diversas maneras, así tenemos que Guiari Fonrouge citado por el Maestro Emilio Margáñ, establece que ‘la doctrina italiana habla del Derecho Tributario,

drill tributario la a demana del Derecho Impositivo, *Steverrecht*, mientras que la francesa del Derecho Fiscal, *droit fiscal*.¹³

Sin embargo el mismo Margán establece que para él, considerando los términos y definiciones de la legislación fiscal mexicana, no es lo mismo el derecho fiscal y el derecho tributario ya que el primero comprende a éste, debido a que el derecho fiscal refiere no sólo a los ingresos derivados de contribuciones, sino que también a los demás ingresos públicos del fisco, como los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, mientras que el derecho tributario abarca sólo a los ingresos derivados de las contribuciones.¹⁴

En lo personal difiero de esta condición, en virtud de que ella señala de forma general que el derecho fiscal se refiere a los ingresos públicos no sólo derivados de las contribuciones sino también cualquier otro ingreso público, en consecuencia para este autor el derecho fiscal se encarga también de cualquier otro ingreso diverso distinto al de contribuciones, como pudieran ser por ejemplo, el obtenido a través de financiamientos como sería la deuda pública, ya sea exterior o interior, o bien los derivados de la emisión de moneda por parte del Banco de México. Es decir, bajo la propuesta referida, el derecho fiscal debería comprender áreas de relativas a la deuda pública y a aspectos monetarios, motivo por el cual, en nuestra opinión eso saldría del contexto de lo que estudia el derecho fiscal.

Para Arriaga Vzcáino el derecho fiscal es aquel que se refiere '*el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiéndose por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos*'; así mismo, lo distingue del Derecho Tributario al referirse a éste como '*el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones*'.¹⁵ En este sentido, el autor basa la diferenciación entre derecho fiscal y tributario ya no en el sentido de género y especie como lo hace Margán, sino basado en un enfoque particular que refiere

¹³ Manautou, Emilio Margán, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2011, p. 1.

¹⁴ *Ibidem* p. 2

¹⁵ Vzcáino Arriaga, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012, pp. 16-18.

al derecho fiscal como aquel relacionado con el fisco, y el derecho tributario como el relacionado con las contribuciones. En mi opinión, la diferenciación mencionada, tiene sustento en apreciaciones del autor, que considero tienen lógica si partimos de las palabras que se contienen en el concepto a definir, si embargo, no existe para ello un soporte adicional que justifique la necesidad o la procedencia de hacer esta distinción. Ahora bien, es de resaltarse que ambos autores, Margain y Arriaga, conciben en que es válido utilizar indistintamente las expresiones Derecho Tributario y Derecho Fiscal, supuesto en el cual caso, en virtud de que a pesar de que puede haber acepciones diversas sobre lo que puede entenderse por uno y otro, no existe una separación o distinción objetiva y sustentada que haga necesario que exista una distinción entre ambos o bien que soporte la diferencia.

Manuel Andreozzi citado por Arriaga Vizcaíno define al Derecho Tributario como *'la rama del Derecho Público que estudia los principios, fijalas normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos'*.¹⁶ Sergio Francisco de la Garza, no hace una clara separación entre el derecho fiscal y el derecho tributario, y sólo define éste último, al señalar que:

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre el Administrado y los particulares como motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiales o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.¹⁷

Por otra parte, en el ámbito Jurisdiccional la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver las controversias constitucionales 1/2009 y 219/2010, emitió las jurisprudencias 54/2009¹⁸ y la 148/2010,¹⁹ en las

¹⁶ *Ibidem*, p. 22.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 26.

¹⁸ 2008158, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Renos de Circuito Libro 13, Diciembre de 2014; Tomo I; Pág. 677. P.C.I. A J/34 A "Revisión fiscal. Procede contra las sentencias del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que, en ejercicio del control de conveniencia y ex officio ordena inaplicar un precepto, al actualizarse los requisitos de "importancia y

que utiliza los términos de derecho fiscal y derecho tributario como si fueran sinónimos, ya que en la primera de ellas indica que la materia tributaria involucra todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinen contribuciones, y en la segunda conduce que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a contribuciones o sanciones aplicadas por infracción a las leyes que las regulan.

En el ámbito normativo federal, dentro del Código Fiscal de la Federación se contienen solo dos referencias a estos conceptos, o más bien solo al de derecho fiscal, ya que no se menciona en forma alguna el concepto de derecho tributario. En ambos conceptos se utiliza el término de derecho fiscal con relación a aspectos regulados en normas que contienen regulaciones sobre contribuciones u obligaciones fiscales. Se transcriben las dos referencias al derecho fiscal:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del **derecho fiscal**.

Artículo 17-B.- Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y si empre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del **derecho fiscal** cuando en el país realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre

trascendencia" previstos en el artículo 63, fracción ii, de la Ley federal de procedimiento contencioso administrativo".

¹⁹ 163271, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, 2a. Sala; Tomo XXXI, Diciembre de 2010; Pág. 722. 2a./J. 148/2010. "Revisión fiscal. Procede contra las sentencias dictadas por el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que deducen que existió violación al sistema nacional de coordinación fiscal y, con motivo de ello, ordena la devolución de un tributo local pagado, con cargo a las participaciones federales de la entidad federativa respectiva".

conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9o. de este Código. En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en partido residente en México.

....

Con base en lo anterior, es claro que a nivel normativo y práctico, ambos conceptos han sido usados indistintamente, y que la diferenciación doctrinal en los casos en los que ha habido, no presentan una sólida base de distinción o justificación; en cambio fiscal o tributario engloban el mismo sentido, es decir referirse al aspecto que se originan con la obligación de pagar contribuciones al fisco y la regulación que para ello se ha establecido. En consecuencia, para efectos del presente estudio se utilizarán los dos como sinónimos, aunque hemos preferido la utilización primordial del término de derecho fiscal por ser acorde a su utilización en la jurisprudencia y la normativa fiscal. En este contexto, y considerando la presencia de los derechos humanos en cualquier rama del derecho, para el suscrito el derecho fiscal constituye el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación, causación, determinación, recaudación y cobro de contribuciones, así como las obligaciones y derechos que derivan de las relaciones jurídico-tributarias que se actualizan entre el fisco y los contribuyentes, en donde permanentemente deben promoverse, respetarse, protegerse y garantizarse los derechos humanos.

En conclusión, existe a nivel doctrinal una discusión menor que pretende diferenciar, desde distintos ángulos, el derecho fiscal y el derecho tributario. En mi opinión, tal y como lo ha hecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y acorde a la normatividad, resulta superfluo y vano realizar tal distinción pues en nada conlleva la misma, en consecuencia es posible utilizar como sinónimos ambos conceptos, pues los dos refieren a los mismos temas que según la definición que propongo, abarcan el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación, causación, determinación, recaudación y cobro de contribuciones, así como las obligaciones y derechos que derivan de las relaciones jurídico-tributarias que se actualizan entre el fisco y los contribuyentes, en donde

permanente y deben promoverse, respetarse, protegerse y garantizarse los derechos humanos.

2.3 Las contribuciones en México

2.3.1 Antecedentes de las contribuciones

El hombre, al vivir en sociedad, requiere de la satisfacción de determinadas necesidades, individuales y colectivas, como las de educación, seguridad, desarrollo social, entre otras, que se sufragan a través del gasto público, para lo cual, históricamente los gobiernos en el mundo han creado tributos, que ahora se le conocen como contribuciones y comprenden los impuestos, derechos aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Como antecedentes en el cobro de los tributos, es de resaltar que en Egipto los faraones tenían recaudadores de impuestos que eran conocidos como los escribas, los cuales cobraban impuestos sobre el aceite de cocina; en Grecia se cobraba un impuesto a la riqueza llamado la *éisfora*, mediante el cual se les confiscaba a los ricos parte de su capital. En el Imperio Romano los primeros impuestos fueron derechos de aduana, importación y exportación llamados *portoria*.

En el caso de México, no ha sido la excepción, ya que se han documentado el cobro de tributos desde la época precolombina, como es el caso de los Aztecas, en donde, según sus códices, a cambio de recibir beneficios en su comunidad, el rey de Azcapotzalco, cobraba un tributo consistente en una bolsa sembrada de flores y frutos, y además, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla, ésta debe estar picando un cascarón, ahí los tributos eran recaudados por los denominados *Calpixqueh*. Ya en la Colonia, en la Nueva España se establecieron diversos impuestos como lo eran las *alcabalas* por pasar mercancías de un territorio a otro, las gabelas (gravámenes), peaje (derecho de paso) y el *Diezmo minero* (trabajo en las minas), que eran recaudados por los encomendadores.

En el siglo pasado a nivel internacional se crearon diversos tributos, en Inglaterra se aprueba el Impuesto al Ingreso, que en Estados Unidos se aprobaría en forma definitiva en 1913 como *income tax* y que en nuestro país se

pondría en vigor en 1924, con el nombre de impuesto sobre la renta. Antes de la idea de gravar las rentas con este tributo, los países obtenían su ingreso fiscal mediante el cobro de impuestos que consistían básicamente en cobrar una cantidad de dinero a cada contribuyente, el impuesto de Capatación o per cápita, así como en cobrar una cantidad de dinero en la formalización o ejecución de algunos actos jurídicos, como la enajenación de bienes o la formalización de algunos contratos, para los cuales la ley exigía la forma escrita y el uso de documentos especiales, como en el caso de México lo fue el Impuesto del Timbre.

El sistema fiscal vigente en el país prevé la existencia de contribuciones para los fiscos de los tres órdenes de gobierno, en donde se actualizan relaciones jurídicas tributarias con cada uno de ellos, debido a que a partir de la promulgación de la Constitución Política Federal de 1824 y con un par de interrupciones, México se definió formalmente con un estado federal, al establecerse desde esa Constitución que la nación mexicana adopta para su gobierno una forma de gobierno republicana representativa popular y federal.

En la Carta Magna de 1917 se dispone expresamente que la República Mexicana está organizada en estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos entre sí, a través de un Pacto Federal; y que la soberanía del país reside esencial y originariamente en el pueblo, quien otorga todo poder público, ejerciendo su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y de los poderes estatales, en lo que toca a sus regímenes interiores. Coincidiendo con las palabras del Doctor Héctor Fix-Zamudó '*La idea federal ha sido una fuerza que atraviesa la historia de México*'.²⁰

Con base en lo anterior, es posible considerar que a fin de procurarse los medios necesarios para la satisfacción del bien común, los gobiernos desde tiempos antiguos han recurrido al establecimiento de tributos de diversa índole. En México, de conformidad con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución y en los términos del pacto federal, estas contribuciones deben cubrirse a los gastos

²⁰ Fix-Zamudó, Héctor y Valeria Carmona, Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, México, Porrúa, 2010, p. 1063.

públicos de los tres órdenes de gobierno, es decir a los fiscos de la Federación, estados, incluyendo Ciudad de México, y los Municipios.

2.3.2 Contribuciones vigentes en el orden federal y local

Derivado del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que nació en el país a partir de 1980, y del cual ahondaré en un apartado más adelante, las principales contribuciones en México se encuentran en el ámbito federal, quedando solo algunas y menos representativas para el ámbito local, que comprende las contribuciones del orden estatal y las del orden municipal que son creadas por las entidades federativas en virtud de la ausencia del poder tributario de los municipios, por no contar con un congreso a través del cual sea posible aprobar leyes en las que se contengan contribuciones, ya que de hacerlo sin considerar el proceso legislativo, se violaría el principio de legalidad o reserva de la ley que prevé el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal.

Al referirme a contribuciones, considero comprendidas en ellas a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejora, ya que de esta forma lo enuncia el Código Fiscal de la Federación, y derivado de lo cual en el sistema jurídico mexicano concretamente, a través de las demás disposiciones fiscales de orden federal o local, incluye en las contribuciones estos cuatro tipos de tributos. Esto de acuerdo con el artículo 2 del citado código fiscal, en el cual además de enumerarlos, los define en los términos siguientes:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas

que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.

En este contexto, al referirme a contribuciones voy a considerar a los impuestos, derechos y contribuciones en los términos definidos en el mencionado artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. En relación con los impuestos, ha habido en México cambios importantes desde el siglo pasado, ya que han existido impuestos como el impuesto al timbre, el impuesto sobre ingresos mercantiles, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios de orden federal, impuesto al activo, impuesto sobre depósitos en efectivo y el impuesto empresarial a tasa única, los cuales han sido abrogados y algunos de ellos substituidos por otros, como el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles que fue substituido por el impuesto al valor agregado que entró en vigor el 01 de enero de 1980.^{2 1}

^{2 1} Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1978.

En el momento en que se realiza la presente investigación existen los siguientes impuestos vigentes en el orden federal: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto federal sobre automóviles nuevos y los impuestos generales de importación y de exportación. El primero de ellos se encuentra establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y su reglamento, el cual grava los ingresos de mexicanos y extranjeros de conformidad con su artículo 1º, que establece los sujetos del tributo de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la utilización del afuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniendo dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

La mencionada ley contiene una estructura de títulos, capítulos y secciones, que regulan los diversos regímenes mediante los cuales se debe contribuir respecto de este gravamen, estableciendo un régimen general y otros regímenes para actividades diversas, de acuerdo con lo siguiente:

TI TULO I - Disposiciones Generales

TI TULO II - De las personas morales - Disposiciones Generales

Capítulo I - De los Ingresos

Capítulo II - De las Deducciones

Sección I - De las Deducciones en general

Sección II - De las Inversiones

Sección III - Del costo de lo vendido

Capítulo III - Del Ajuste por inflación

Capítulo IV - De las instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales de depósitos, arrendadoras financieras y uniones de crédito

Capítulo V - De las pérdidas

Capítulo VI - Del Régimen opcional para grupos de sociedades

Capítulo VII - De los Coordinados

Capítulo VIII - Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

Capítulo IX - De las obligaciones de las personas morales

TÍTULO III - Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos

TÍTULO IV - De las personas físicas - Disposiciones Generales

Capítulo I - De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

Capítulo II - De los ingresos por actividades empresariales y profesionales

Sección I - De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

Sección II - Régimen de Incorporación Fiscal

Capítulo III - De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles

Capítulo IV - De los ingresos por enajenación de bienes

Sección I - Del régimen general

Sección II - De la enajenación de acciones en bolsa de valores

Capítulo V - De los ingresos por adquisición de bienes

Capítulo VI - De los ingresos por intereses

Capítulo VII - De los ingresos por la obtención de premios

Capítulo VIII - De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales

Capítulo IX - De los demás ingresos que obtengan las personas físicas

Capítulo X - De los requisitos de las deducciones

Capítulo XI - De la deducción Anual

TÍTULO V - De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional

TÍTULO VI - De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales

Capítulo I - De los regímenes fiscales preferentes

Capítulo II - De las empresas multinacionales

TÍTULO VII - De los estímulos fiscales

Capítulo I - De las cuentas personales de ahorro

Capítulo II - De los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores

Capítulo III - De los impuestos deducidos a la adquisición o construcción de inmuebles

Capítulo IV - De los estímulos fiscales a la producción cine matográfica y teatral nacional

Capítulo V - De los contribuyentes deducidos a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios

Capítulo VI - De la promoción de la inversión en capital de riesgo en el país

Capítulo VII - De las sociedades cooperativas en producción

El impuesto al valor agregado se contiene en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, que grava el consumo final de bienes o servicios, de acuerdo con el objeto de este impuesto contenido en el artículo 1º de su ley, en los términos siguientes:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16% El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquirieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.- A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubiere trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará vidatorio de predios o tarifas, incluyendo los diócesis.

Esta ley contiene una estructura más sencilla que la del impuesto sobre la renta, ya que para su tributación no regula diversos regímenes, sino que se divide por capítulos de acuerdo a los actos o actividades gravadas:

Capítulo I Disposiciones Generales

Capítulo II De la Enajenación

Capítulo III De la Prestación de Servicios

Capítulo IV Del Uso O Goce Temporal de Bienes

Capítulo V De la Exportación de Bienes o Servicios

Capítulo VI De las Obligaciones de los Contribuyentes

Capítulo VII De las facultades de las autoridades

Capítulo VIII De las Participaciones a las Entidades Federativas

Respecto del impuesto especial sobre producción y servicios, el mismo se regula en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, así como en su reglamento y grava la enajenación en territorio nacional y la importación, de diversos bienes y la prestación de determinados servicios, de acuerdo al artículo 1º de la mencionada ley, que establece lo siguiente:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la trasladación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera vidatorio de predios o tarifas, incluyendo los dívidas.

Así mismo existen diversos derechos por servicios que presta dependencias y organismos del gobierno federal, mismas que se regular en una Ley Federal de Derechos. Por su parte las aportaciones de seguridad social se contienen en la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Las únicas contribuciones de mejoras que se encuentran legisladas en el orden federal son las establecidas en la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica

De conformidad con el artículo 2º en relación con el 1º, ambos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, los bienes gravados por este tributo son:

- Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
- Alcohólico, alcohólico desnaturalizado y metilésilicristalizados.
- Tabacos labrados.
- Combustibles automotrices.
- Bebidas energizantes, así como concentrados, pdvos y jarabes para preparar bebidas energizantes.
- Bebidas saborizadas; concentrados, pdvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.
- Combustibles Fósiles.
- Flaguidas. La tasa se aplicará conforme a la categoría de peligro de toxicidad aguda.
- Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, como son las Botanas, los productos de confitería, el chocolate y de más productos derivados del cacao, los flanes y pudines, los dulces de frutas y hortizas, las cremas de cacahuete y avellanas, los dulces

de leche, los alimentos preparados a base de cereales y los helados, niervas y paletas de hielo

Con base en los mismos preceptos mencionados, los servicios que se gravan por el impuesto especial sobre producción y servicios son:

- Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes objeto de este gravamen.
- Realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquéllos en los que sólo se redaban, captan, crucean o explotan apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar.
- Los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

La ley de este gravamen se estructura mediante capítulos, los cuales establecen los elementos del tributo en los términos siguientes:

Capítulo I Disposiciones generales

Capítulo II De la enajenación

Capítulo III De la importación de bienes

Capítulo IV De la prestación de servicios

Capítulo V De las obligaciones de los contribuyentes

El impuesto sobre automóviles nuevos, es un tributo federal por encontrarse contenida en un ordenamiento de ese orden denominado Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, si n embargo se administra por los estados en virtud de convenios de colaboración administrativa que tienen celebrados con el Gobierno Federal de conformidad con el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal.²² Este tributo grava la importación y enajenación de vehículos considerados nuevos con base en las disposiciones de la ley federal del impuesto, en particular de su artículo 1º que señala lo siguiente:

Artículo 1o.- Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

I. Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley, son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediatos anteriores.

²² Artículo 13.- El Gobierno Federal, por conducto del a Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades de los Municipios cuando así se pacte expresamente'. De forma general y en defecto de las leyes especiales, tratándose de las citadas contribuciones federales, se aplica el Código Fiscal de la Federación para los procedimientos de recaudación, fiscalización, determinación e imposición de multas, por lo que para el presente estudio consideraremos este ordenamiento federal como base de los procedimientos en comento.

La ley que regula este impuesto es muy corta, ya que sólo contiene catorce artículos, más siete artículos transitorios, por lo tanto su estructura no contiene capítulos.

Los impuestos generales de importación y de exportación contienen su base en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación que establece la tarifa arancelaria aplicable a la importación y exportación de mercancías en territorio nacional, sin embargo, por disposición de la propia Constitución Federal, tienen una regulación de aranceles complementaria a través de decretos expedidos por el Ejecutivo Federal con fundamento en el artículo 131 constitucional, el cual establece:

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

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Esta ley de los impuestos de importación y exportación sólo contiene dos artículos extensos, y en cada uno de ellos se expresa por menori zadamente los elementos para pagar los impuestos mediante una clasificación arancelaria de las mercancías a importar o exportar, conteniendo de forma general los siguientes datos:

ARTÍCULO 1o.- Los Impuestos Generales de Importación y de Exportación se causarán, según corresponda, de conformidad con la siguiente:

TARIFA

Sección ...

CODIGO	DESCRIPCION	Unidad	IMPUESTO	
			I M P	E X P

Dentro del mencionado precepto 1º, se continen las siguientes secciones con su impuesto a pagar de acuerdo a la clasificación arancelaria que corresponda a cada mercancía

- 01 Animales vivos
- 02 Carne y despojos comestibles
- 03 Pescados y crustáceos, moluscos y demás invertebrados acuáticos
- 04 Leche y productos lácteos; huevos de ave; miel natural; productos comestibles de origen animal, no expresados ni comprendidos en otra parte
- 05 Los demás productos de origen animal no expresados ni comprendidos en otra parte
- 06 Plantas vivas y productos de la floricultura
- 07 Hortalizas, plantas, raíces y tubérculos alimenticios
- 08 Frutas y frutos comestibles; cortezas de agrios (cítricos), melones o sandías
- 09 Café, té, yerba mate y especias
- 10 Cereales
- 11 Productos de la almidonería; malta; almidón y fécula; inulina; gluten de trigo
- 12 Semillas y frutos oleaginosos; semillas y frutos diversos; plantas industriales o medicinales; paja y forraje
- 13 Gomas, resinas y demás jugos y extractos vegetales
- 14 Materias trenzables y demás productos de origen vegetal, no expresados ni comprendidos en otra parte
- 15 Grasas y aceites animales o vegetales; productos de su desdoblamiento; grasas alimenticias elaboradas; ceras de origen animal o vegetal
- 16 Preparaciones de carne, pescado o de crustáceos, moluscos o de demás invertebrados acuáticos
- 17 Azúcares y artículos de confitería
- 18 Cacao y sus preparaciones
- 19 Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería
- 20 Preparaciones de hortalizas, frutas u otros frutos o de más partes de plantas
- 21 Preparaciones alimenticias diversas
- 22 Bebidas, lícidas alcohólicas y vinagre

- 23 Residuos y desperdicios de las industrias alimentarias; alimentos preparados para animales
- 24 Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados
- 25 Sal; azufre; tierras y piedras; yesos, calces y cementos
- 26 Metales metálicos, escorias y cerizas
- 27 Combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación; materias litúrgicas; ceras minerales
- 28 Productos químicos inorgánicos; compuestos inorgánicos u orgánicos de metal precioso, de elementos radiactivos, de metales de las tierras raras o de isótopos
- 29 Productos químicos orgánicos
- 30 Productos farmacéuticos
- 31 Abonos
- 32 Extractos curtiembres o tintóreos; taninos y sus derivados; pigmentos y demás materias colorantes; pinturas y barnices; mástiques; tintas
- 33 Aceites esenciales y resinas; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética
- 34 Jabón, agentes de superficie orgánicos, preparaciones para lavar, preparaciones lubricantes, ceras artificiales, ceras preparadas, productos de limpieza, velas y artículos similares, pastas para modelar, 'ceras para odontólogo' y preparaciones para odontólogo a base de yeso fraguable
- 35 Materias aluminadas; productos a base de almidón o de fécula modificados; ceras; enzimas
- 36 Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones piróforas; materias inflamables
- 37 Productos fotográficos o cinematográficos
- 38 Productos diversos de las industrias químicas
- 39 Plástico y sus manufacturas
- 40 Caucho y sus manufacturas
- 41 Piel (excepto la peltería) y cueros
- 42 Manufacturas de cuero; artículos de talabartería o guarnicionería; artículos de viaje, bolsos de mano (carteras) y contenedores similares; manufacturas de tripa
- 43 Peltería y confecciones de peltería; peltería factiva o artificial
- 44 Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera
- 45 Corcho y sus manufacturas
- 46 Manufacturas de espartería o cestería

- 47 Pasta de madera o de las demás materias fibrosas celulósicas; papel o cartón para recortar (desperdicios y desechos)
- 48 Papel y cartón; manufacturas de pasta de celulosa, de papel o cartón
- 49 Productos editoriales, de la prensa y de las demás industrias gráficas; textos manuscritos o mecanografiados y planos
- 50 Seda
- 51 Lana y pelo fino u ordinario hilados y tejidos de crin
- 52 Algodón
- 53 Las de más fibras textiles vegetales; hilados de papel y tejidos de hilados de papel
- 54 Filamentos sintéticos o artificiales; tiras y formas similares de materia textil sintética o artificial
- 55 Fibras sintéticas o artificiales descortinadas
- 56 Guata, fieltro y tela sin tejer; hilados especiales; cordones, cuerdas y cordajes; artículos de cordelería
- 57 Alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil
- 58 Tejidos especiales; superficies textiles con mechón insertado; encajes; tapicería; pasamanería; bordados
- 59 Telas impregnadas, recubiertas, revestidas o estratificadas; artículos técnicos de materia textil
- 60 Tejidos de punto
- 61 Prendas y complementos (accesorios), de vestir, de punto
- 62 Prendas y complementos (accesorios), de vestir, excepto los de punto
- 63 Los demás artículos textiles confeccionados; juegos; prendería y trapos
- 64 Calzado, pautinas y artículos análogos; partes de estos artículos
- 65 Sombreros, demás tocados, y sus partes
- 66 Paraguas, sombrillas, quitasoles, bastones, bastones asiáticos, látigos, fustas, y sus partes
- 67 Plumas y plumón preparados y artículos de plumas o plumón; flores artificiales; manufacturas de cabello
- 68 Manufacturas de piedra, yeso fraguable, cemento, amianto (asbesto), mica o materias análogas
- 69 Productos cerámicos
- 70 Vidrio y sus manufacturas
- 71 Perlas naturales o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaqué) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas
- 72 Fundición, hierro y acero

- 73 Manuf act uras de fundi ón, hierro o acero
- 74 Cobre y sus manuf act uras
- 75 Níquel y sus manuf act uras
- 76 Aluminio y sus manuf act uras
- 78 Plomo y sus manuf act uras
- 79 Zinc y sus manuf act uras
- 80 Estaño y sus manuf act uras
- 81 Los demás metales comunes; cermet s; manuf act uras de estas materias
- 82 Herramientas y útiles, artículos de cuchillería y cubiertos de mesa, de metal común; partes de estos artículos, de metal común
- 83 Manuf act uras diversas de metal común
- 84 Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos
- 85 Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos
- 86 Vehículos y material para vías férreas o similares, y sus partes; aparatos mecánicos (incluso electromecánicos) de señalización para vías de comunicación
- 87 Vehículos automóviles, tractores, velocípedos y demás vehículos terrestres; sus partes y accesorios
- 88 Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes
- 89 Barcos y demás artefactos flotantes
- 90 Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o predicción; instrumentos y aparatos médicoquirúrgicos; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos
- 91 Aparatos de relojería y sus partes
- 92 Instrumentos musicales; sus partes y accesorios
- 93 Armas, municiones, y sus partes y accesorios
- 94 Muebles; mobiliario médicoquirúrgico; artículos de cama y similares; aparatos de alumbrado no expresados ni comprendidos en otra parte; anuncios, letreros y placas indicadoras, luminosos y artículos similares; construcciones prefabricadas
- 95 Juguetes, juegos y artículos para recreo o deporte; sus partes y accesorios
- 96 Manuf act uras diversas
- 97 Objetos de arte o colección y antigüedades
- 98 Operaciones especiales

Por su parte, en el artículo 2º de la Ley, se establecen las Reglas Generales y las Complementarias para la aplicación de la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

En relación con los *derechos* de orden federal, los mismos se regulan, en la Ley Federal de Derechos y se generan, de conformidad con su artículo 1º, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, en los términos siguientes:

Artículo 1o.- Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados y en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta Ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exdusivos del Estado.

Los derechos por la prestación de servicios que establece esta Ley deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de dichos cobros tengan un carácter radicalizador del servicio.

Cuando se conciese o autorice que la prestación de un servicio que grava esta Ley, se proporcione total o parcialmente por los particulares, deberán disminuirse el cobro del derecho que se establece por el mismo en la proporción que represente el servicio conciesionado o prestado por un particular respecto del servicio total.

Las cuotas de los derechos que se establecen en esta Ley se actualizarán anualmente el primero de enero de cada año, considerando el periodo comprendido desde el decimotercer mes inmediato anterior y hasta el último mes anterior a aquél en que se efectúa la actualización.

Los derechos que se adicionen a la presente Ley o que hayan sufrido modificaciones en su cuota, durante el transcurso del ejercicio fiscal que corresponda, se actualizarán en el mes de enero del ejercicio fiscal en que se actualicen las demás cuotas de derechos conforme al párrafo anterior, considerando solamente la parte proporcional del incremento porcentual de que se trate, para lo cual se considerará el periodo comprendido desde el mes en que entró en vigor la adición o modificación y hasta el último mes del ejercicio

en el que se efectúa la actualización. Para las actualizaciones subsecuentes del mismo derecho, las cuotas de los derechos a que se refiere este párrafo, se actualizarán conforme al orden dispuesto en el párrafo anterior.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo del periodo, o bien, el del mes anterior a aquél en que entró en vigor la adición o modificación a que se refiere el párrafo anterior.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación el factor de actualización a que se refieren los párrafos anteriores.

Las cantidades que se señalan como límites mínimos o máximos para la determinación de los derechos a que se refiere esta Ley, se actualizarán con el factor de actualización que corresponda de los derechos a que hace referencia el presente artículo.

Cuando de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal u otras disposiciones, los servicios que presta una dependencia de la administración pública centralizada o un organismo descentralizado, pasan a ser proporcionados por otra dependencia u organismo, se entenderá que las disposiciones señaladas en esta Ley para aquéllos se aplicarán a éstos, así como cuando cambien de nombre los registros o padrones que conforman el servicio o la Ley que lo establece, se seguirán pagando los derechos correspondientes conforme a los preceptos que los establecen.

La actualización de las cuotas de los derechos se calculará sobre el importe de las cuotas vigentes. Las cuotas de los derechos que contengan tasas sobre valor no se incrementarán mediante la aplicación de los factores a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público elaborará y distribuirá, mediante folios, los textos de la Ley.

En esta ley se contienen todos los *derechos* que cobra la federación por servicios o aprovechamiento de bienes del Estado, de acuerdo con la siguiente estructura que se divide por los tipos de servicios y dependencias que los prestan:

DISPOSICIONES GENERALES

TITULO PRIMERO - De los Derechos por la Prestación de Servicios

CAPITULO I - De la Secretaría de Gobernación

Sección Primera - Servicios Migratorios
 Sección Segunda - Certificados de Libertad
 Sección Tercera - Publicaciones
 Sección Cuarta - Servicios de Geomatografía Televisión y Radio
 Sección Quinta - Apostillamiento
 Sección Sexta - Servicios Insulares
 Sección Séptima - Servicios Privados de Seguridad y Armas de Fuego (Se deroga).
 CAPITULO II - De la Secretaría de Relaciones Exteriores
 Sección Primera - Pasaportes y Documentos de Identidad y Viaje
 Sección Segunda - Servicios Consulares
 Sección Tercera - Permisos Conforme al Artículo 27 Constitucional y Cartas de Naturalización
 CAPITULO III - De la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 Sección Primera - Inspección y Vigilancia
 Sección Segunda - De la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro
 Sección Tercera - Servicios Aduaneros
 Sección Cuarta - Registro Federal de Vehículos
 Sección Quinta - Acuñación de Moneda Metálica y Desmonetización de Billetes
 Sección Sexta - Máquinas Registradoras de Comprobación Fiscal
 Sección Séptima - Registro de Bancos y Entidades de Fianciamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero
 Sección Octava - Resoluciones Relativas a Precios o Montos de Contraprestaciones entre Partes Relacionadas
 Sección Novena - Otros Servicios
 CAPITULO IV - De la Secretaría de Programación y Presupuesto
 Sección Única - Padrón de Contratistas y de Proveedores del Gobierno Federal
 CAPITULO V - Secretaría de Energía
 Sección Única - Actividades Reguladas en Materia Energética
 CAPITULO VI - De la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial
 Sección Primera - Correduría Pública
 Sección Segunda - Minería
 Sección Tercera - Inversiones Extranjeras
 Sección Cuarta - Normas Cíviles y Control de Calidad
 Sección Quinta - Permisos de Importación (Se deroga)
 Sección Sexta - Competencia Económica

Sección Séptima - Servicios de Certificación de Firma Electrónica en Actos de Comercio

Sección Octava - Verificación de Instrumentos de Medir

CAPITULO VI - Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural

Sección Primera - Servicios de Agua

Sección Segunda - Sanidad Fitopecuaria

Sección Tercera - Certificación y Protección del Obtentor de Variedades Vegetales

Sección Cuarta - Sanidad Acuícola

Sección Quinta - De Los Organismos Genéticamente Modificados

Sección Sexta - Otros Servicios

CAPITULO VII - De La Secretaría de Comunicaciones y Transportes

Sección Primera - Servicios de Telecomunicaciones

Sección Segunda - Servicios de Telégrafos y Teléfonos

Sección Tercera - Concesiones, Permisos, Autorizaciones e Inspecciones

Sección Cuarta - Servicio de Correos

Sección Quinta - Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares.

Sección Sexta - Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano y Técnico Aeronáuticos

Sección Séptima - Registro Público Marítimo Nacional y Servicios Marítimos

Sección Octava - Organismo de Permisos

Sección Novena - Otros Servicios

CAPITULO VIII - De La Secretaría de Desarrollo Social

Sección Primera - De Los Parques Nacionales

Sección Segunda - De La Zona Marítimo Terrestre

Sección Tercera - Servicios de Flora y Fauna

Sección Cuarta - Impacto Ambiental

Sección Quinta - Prevención y Control de la Contaminación

Sección Sexta - Del Registro Público de La Propiedad Federal

CAPITULO IX - De La Secretaría de Educación Pública

Sección Primera - Servicios que prestan Los Institutos Nacionales de Bellas Artes y Literatura y de Antropología e Historia

Sección Segunda - Derechos de Autor

Sección Tercera - Registro y Ejercicio Profesional

Sección Cuarta - Servicios de Educación

CAPITULO X - De La Secretaría de la Reforma Agraria

Sección Primera - Registro Agrario Nacional

Sección Segunda - Certificados de Inafectabilidad Agrícola, Ganadera y Agropecuaria (Se deroga)

Sección Tercera - Otros Servicios

CAPÍTULO XI - Secretaría de la Fundación Pública

Sección Primera - Del Registro Público de la Propiedad Federal

Sección Segunda - Inspección y Vigilancia

CAPÍTULO XII - Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca

Sección Primera - Concesiones, Permisos y Autorizaciones para Pesca

Sección Segunda - Servicios Relacionados con el Agua y sus Bienes Públicos Inherentes

Sección Tercera - Permisos para Pesca Deportiva (Se deroga)

Sección Cuarta - De las Áreas Naturales Protegidas

Sección Quinta - De las Playas, la Zona Federal Marítimo Terrestre o los Terrenos Ganados al Mar o a Cualquiera otro Depósito de Aguas Marítimas

Sección Sexta - Servicios de Vida Silvestre

Sección Séptima - Impacto Ambiental

Sección Octava - Servicios Forestales

Sección Novena - Prevención y Control de la Contaminación

Sección Décima - De la Inspección y Vigilancia

CAPÍTULO XIV - De la Secretaría de Salud

Sección Primera - Autorizaciones en Materia Sanitaria

Sección Segunda - Servicios de Laboratorio

Sección Tercera - Fomento y Análisis Sanitario

Sección Cuarta - Otros Servicios

Sección Quinta - Servicios que presta la Comisión Intersecretarial para el Control del Proceso y Uso de Pesticidas, Fertilizantes y Sustancias Tóxicas

CAPÍTULO XV - De los Derechos a cargo de Organismos Descentralizados por Prestar Servicios Excluyivos del Estado

CAPÍTULO XVI - De la Secretaría de Turismo

Sección Única - Registro Nacional de Turismo

CAPÍTULO XVII - Secretaría de la Defensa Nacional

Sección Primera - Educación Militar

Sección Segunda - Servicios relacionados con el Registro Federal de Armas de Fuego y Control de Explosivos

Sección Tercera - Servicio Militar Nacional

CAPÍTULO XVIII - De la Secretaría de Seguridad Pública

Sección Única - Servicios Privados de Seguridad y Armas de Fuego

CAPÍTULO XIX - Del Poder Judicial de la Federación

Sección Única - Del Instituto Federal de Estadísticas de Concursos
Mercantiles

CAPÍTULO XX - De la Secretaría de Marina

Sección Única - Cartas Náuticas

TÍTULO SEGUNDO - De los Derechos por el Uso o Aprovechamiento de
Bienes del Dominio Público

CAPÍTULO I - Bosques y Áreas Naturales Protegidas

CAPÍTULO II - Pesca

CAPÍTULO III - Puerto y Atraque

CAPÍTULO IV - Muelle, Embarque y Desembarque

CAPÍTULO V - SALINAS

CAPÍTULO VI - Carreteras y Puentes

CAPÍTULO VII - Aeropuertos

CAPÍTULO VIII - Agua

CAPÍTULO IX - Uso o Goce de Inmuebles

CAPÍTULO X - Aprovechamiento de la Vida Silvestre

Sección Primera - Aprovechamiento Extractivo

Sección Segunda - Aprovechamiento no Extractivo

CAPÍTULO XI - Espacio Aéreo (Se deroga denominación Sección Primera
Espectro Radioeléctrico)

CAPÍTULO XII - Hidrocarburos

CAPÍTULO XIII - Minería

CAPÍTULO XIV - Derecho por Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio
Público de la Nación como Cuerpos Receptores de las Descargas de Aguas
Residuales

CAPÍTULO XV - Derecho para Racionalizar el Uso o Aprovechamiento del
Espacio Aéreo

CAPÍTULO XVI - De los Bienes Culturales Propiedad de la Nación

CAPÍTULO XVII - Derecho por el Uso, Goce o Aprovechamiento del Espacio
Aéreo Mexicano.

Respecto de las *aportaciones de seguridad social*, éstas se generan con base en la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en donde se regula la obligación de pago al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores de esta contribución por parte de patrones y trabajadores. En el ordenamiento a este último, el artículo 29 de la mencionada ley que

Lo regula establece, en particular en su fracción II, las obligaciones de los patrones, entre las que se encuentran las correspondientes a las aportaciones de seguridad social, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 29.- Son obligaciones de los patrones:

I.- Proceder a inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto y dar los avisos a que se refiere el Artículo 31 de esta Ley;

Los patrones estarán obligados, siempre que contraten un nuevo trabajador, a solicitarle su número de Cave Única de Registro de Población.

Los patrones inscribirán a sus trabajadores con el salario que perciban al momento de su inscripción;

II.- Determinar el monto de las aportaciones del día por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, para su abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en los términos de la presente Ley y sus reglamentos, así como en lo conducente, conforme a lo previsto en la Ley del Seguro Social y en la Ley Federal del Trabajo. En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de aportaciones, se aplicará lo contenido en la Ley del Seguro Social.

Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores.

Los patrones, al realizar el pago, deberán proporcionar la información relativa a cada trabajador en la forma y con la periodicidad que al efecto establezca la presente Ley y, en lo aplicable, la Ley del Seguro Social y la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

El registro sobre la individualización de los recursos de la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los sistemas de ahorro para el retiro, estará a cargo de las administradoras de fondos para el retiro, en los términos que se establecen en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y su Reglamento. Lo anterior, independientemente de los registros individuales que determine llevar el Instituto.

Es obligación del patrón pagar las aportaciones por cada trabajador mientras exista la relación laboral y subsistirá hasta que se presente el aviso de baja correspondiente. Si se comprueba que dicho trabajador fue inscrito por otro patrón, el Instituto devolverá al patrón omiso, a su solicitud, el importe de las aportaciones pagadas en exceso, a partir de la fecha de la nueva data.

III.- Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la Ley Federal del Trabajo, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el Instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, en la forma y términos que establezca esta Ley y sus disposiciones reglamentarias. La integración y cálculo de la base salarial para efectos de los descuentos será la contenida en la fracción II del presente artículo.

A fin de que el Instituto pueda individualizar dichos descuentos, los patronos deberán proporcionar la información relativa a cada trabajador en la forma y periodicidad que al efecto establezcan esta Ley y sus disposiciones reglamentarias;

IV.- Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para predecir la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, establecidas en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias;

V.- Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código Fiscal de la Federación y sus disposiciones reglamentarias. A efecto de evitar duplicidad de acciones, el Instituto podrá convenir con el Instituto Mexicano del Seguro Social la coordinación de estas acciones fiscales;

VI.- Atender los requerimientos de pago e información que les formule el Instituto a través de cualquier medio, incluyendo los electrónicos, que el Instituto ponga a su alcance, de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

A los medios electrónicos a los que se refiere el párrafo anterior le será aplicable, en lo conducente, lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación;

VII.- Expedir y entregar, semanal o quincenalmente, a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, conforme a los períodos de pago establecidos, tratándose de patronos que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción.

Asimismo, deberán cubrir las aportaciones, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, en cuyo caso su monto se depositará en una cuenta específica que se manejará en los mismos términos que los recursos individualizados del Fondo Nacional de la Vivienda, hasta en tanto se esté en posibilidad de individualizar los pagos a favor de sus titulares, en los términos de esta Ley. Lo anterior, sin perjuicio de que aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les abonen a sus

cuentas individuales de los sistemas de ahorro para el retiro los importes que les correspondan.

La administradora de fondos para el retiro en la que el trabajador se encuentre registrado tendrá a petición del mismo, la obligación de individualizar las aportaciones a que se refiere esta fracción contra la presentación de las constancias rendidas;

VIII.- Presentar al Instituto copia con firma autógrafa del informe sobre la situación fiscal del contribuyente con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de aportaciones patronales de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, cuando en los términos de dicho Código, estén obligados a determinar por contador público autorizado sus estados financieros.

Cualquier otro patrón podrá optar por determinar por contador público autorizado el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto en los términos de las disposiciones reglamentarias correspondientes, y

IX.- Las demás previstas en la Ley y sus reglamentos.

La obligación de efectuar las aportaciones y hacer los descuentos a que se refiere en las fracciones II y III anteriores, se suspenderá cuando no se paguen salarios por ausencias en los términos de la Ley del Seguro Social, siempre que se dé aviso oportuno al Instituto, en conformidad al artículo 31. Tratándose de incapacidades expedidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, subsistirá la obligación del pago de aportaciones.

En caso de sustitución patronal, el patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de esta Ley, nacidas antes del afecho de la sustitución, hasta por el término de dos años, condúo el cual todas las responsabilidades serán atribuidas al nuevo patrón.

La Ley del Seguro Social, y sus reglamentos, regulan las aportaciones de seguridad social que deben enterarse al Instituto Mexicano del Seguro Social y en particular las denominadas cuotas obrero patronales, según las define la fracción XV del artículo 5 A de la citada ley, como las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados. Su artículo 15 establece las obligaciones de los patronos ante el instituto, y en su fracción III refiere expresamente la obligación de determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto, según se transcribe

a continuación. También se transcriben los principales artículos relacionados con esta obligación de pago de las aportaciones de seguridad social.

Artículo 15. Los patrones están obligados a

I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles;

II. Llevar registros, tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la presente Ley y sus reglamentos. Es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes a la de su fecha;

III. Determinar las cuotas obrero patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto;

IV. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para predecir la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los reglamentos que correspondan;

V. Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta Ley, el Código y los reglamentos respectivos;

VI. Tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción, deberán expedir y entregar a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, semanal o quincenalmente, conforme a los períodos de pago establecidos, las cuales, en su caso, podrán ser exhibidas por los trabajadores para acreditar sus derechos.

Asimismo, deberán cubrir las cuotas obrero patronales, aun en el caso de que no sea posible determinar el número de trabajadores a quienes se deban aplicar, por incumplimiento del patrón a las obligaciones previstas en las fracciones anteriores, en este último caso, su monto se destinará a la Reserva General Financiera y Actuarial que se refiere el artículo 280, fracción IV de esta Ley, sin perjuicio de que a aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les otorguen las prestaciones diferidas que les correspondan;

VII. Cumplir con las obligaciones que les impone el capítulo sexto del Título II de esta Ley, en relación con el seguro de retiro cesantía en edad avanzada y vejez;

VIII. Cumplir con las demás disposiciones de esta Ley y sus reglamentos, y

IX Expedir y entregar, tratándose de trabajadores eventuales del a ciudad o del campo, constancia de los días laborados de acuerdo a lo que establezcan los reglamentos respectivos.

Las disposiciones contenidas en las fracciones I, II, III y VI no son aplicables en los casos de construcción, ampliación o reparación de inmuebles, cuando los trabajos se realicen en forma personal por el propietario o bien, obras realizadas por cooperación comunitaria, debiéndose comprobar el hecho, en los términos del reglamento respectivo.

La información a que se refieren las fracciones I, II, III y IV, deberá proporcionarse al Instituto en documento impreso, o en medios magnéticos, digitales, electrónicos, ópticos, magnetoopticos o de cualquier otra naturaleza, conforme a las disposiciones de esta Ley y sus reglamentos.

Artículo 38. El patrón al efectuar el pago de salarios a sus trabajadores, deberá retener las cuotas que a éstos les corresponde cubrir.

Cuando no lo haga en tiempo oportuno, sólo podrá descontar al trabajador cuatro cotizaciones semanales acumuladas, quedando las restantes a su cargo.

El patrón tendrá el carácter de retenedor de las cuotas que descuenta a sus trabajadores y deberá determinar y enterar al Instituto las cuotas obrero patronales, en los términos establecidos por esta Ley y sus reglamentos.

Artículo 39. Las cuotas obrero patronales se causan por mensualidades vencidas y el patrón está obligado a determinar sus importes en los formatos impresos o usando el programa informático, autorizado por el Instituto. Asimismo, el patrón deberá presentar ante el Instituto las cédulas de determinación de cuotas del mes de que se trate, y realizar el pago respectivo, a más tardar el día dieciséis del mes inmediato siguiente.

La obligación de determinar las cuotas deberá cumplirse aun en el supuesto de que no se realice el pago correspondiente dentro del plazo señalado en el párrafo anterior.

Los capitales constitutivos tienen el carácter de definitivos al momento de notificarse y deben pagarse al Instituto, en los términos y plazos previstos en esta Ley.

Artículo 167. Los patrones y el Gobierno Federal, en la parte que les corresponde están obligados a enterar al Instituto el importe de las cuotas obrero patronales y la aportación estatal del seguro de retiro cesantía en edad

avanzada y vejez. Dichas cuotas se recibirán y se depositarán en las respectivas subcuentas de la cuenta individual de cada trabajador, en los términos previstos en la Ley para la Coordinación de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Las *contribuciones de mejoras* en el orden federal no son comunes, y sólo existe una normatividad que las regula para un caso particular que es la derivada de las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que beneficiarán en forma directa a personas físicas o morales, y se regula en la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, cuyo objeto se contiene en su artículo 1º que señala:

ARTÍCULO 1o.- Es objeto de la presente Ley las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que beneficiarán en forma directa a personas físicas o morales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley, son las que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas.

En el *ámbito local*, las contribuciones estatales no generan ingresos para los fiscos de los estados y municipios tan altos como lo hacen los impuestos federales, tan es así, que en México los estados no obtienen sus principales ingresos de las contribuciones locales, sino de las participaciones y aportaciones que les otorga la Federación con base en la Ley de Coordinación Fiscal. Para el año 2017, se estima que los ingresos propios de los estados oscilan en un promedio general del 17 % respecto del total de sus ingresos; por lo que el restante 83 % se obtendrá de la Federación mediante tres conceptos:^{2 3}

- I.- Participaciones e incentivos económicos 37.8%
- II.- Aportaciones federales (del ramo 33) 34.9% y
- III.- Conversiones, transferencias y subsidios federales el 10.3%

^{2 3} De la O Hernández, Xóchitl Liviér, "Revista Federalismo Hacendario", *Ingresos estimados para 2017 de las entidades federativas en México*, México, INDETEC, abril-junio 2017, p. 33

La anterior distribución de ingresos deriva de la estructura del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal vigente a partir de 1980 con la entrada en vigor general de la citada ley publicada en el *Diario Oficial* de la Federación el 27 de diciembre de 1978. En esta ley y en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se estableció que los estados que se adhirieran al sistema nacional mencionado podrían obtener participaciones de la recaudación federal participable, es decir, de parte de los ingresos que obtuviera la federación con motivo del cobro de algunas de las contribuciones federales. A cambio de ello los estados y municipios debieron derogar o suspender los tributos que gravaran los mismos objetos que las contribuciones federales.²⁴ Supuesto por el cual, los estados dejaron de tener una suficiente fuente de ingresos propia a cambio de depender prioritariamente de los recursos que les da el gobierno federal.

De acuerdo con las leyes de ingresos de cada una de las entidades federativas, en el ejercicio fiscal 2017, de los ingresos propios de los estados, los impuestos representan el mayor importe, de tal forma que en promedio nacional, los estados obtienen el 53.7% de sus ingresos propios vía impuestos, el 26% a través de derechos, el 10.7% por aprovechamientos, el 9.1% de productos y el 0.5% por contribuciones de mejoras.²⁵

Respecto de los impuestos estatales, el total de las entidades coinciden en mantener un impuesto que grava las remuneraciones a los trabajadores que se le denomina principalmente impuesto sobre nómina o impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal subordinado.²⁶ Debo destacar que inicialmente este tributo fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por considerar que el hecho de que gravara un egreso no constituía una manifestación de riqueza. Esto según las siguientes tesis

LEYES DE INGRESOS Y DE HACIENDA, INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS
(ESTADO DE BAJA CALIFORNIA).

²⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecturas de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp. 283-284.

²⁵ De la O Hernández, Xóchitl Liviér, *op cit*, p. 26.

²⁶ *Ibidem*, pp. 63-64.

La Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el ejercicio fiscal de mil novecientos setenta y nueve, que creó el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, y la Ley de Hacienda que reglamenta el objeto, la base, el sujeto y la forma como se debe pagar ese impuesto, no satisfacen los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, toda vez que tal impuesto resulta injusto. En efecto, para establecer un impuesto debe atenderse no sólo a las necesidades sociales y económicas de una población, sino también a la utilidad o ingresos perdidos por los causantes (capacidad contributiva), ello para que ese impuesto sea proporcional. En el caso, según se observa, la materia del gravamen es el pago que realiza el patrón a sus empleados por concepto de sueldos o por "remuneración al trabajo personal". Nótese que, aunque con nombre similar a los impuestos establecidos en otras entidades federativas por las leyes respectivas (en éstas se llama impuesto sobre remuneraciones del trabajo personal), la ley atacada de inconstitucional no señala como base del gravamen un ingreso, como se hace generalmente en esas entidades federativas, es decir, en éstas, el impuesto sobre remuneraciones del trabajo personal consiste en gravar el ingreso que los trabajadores perciben por concepto de sueldo, y se obliga al patrón a retener ese impuesto y luego enterarlo, por cuenta del trabajador, en la oficina recaudadora correspondiente; en cambio, el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal a que se refiere la Ley de Hacienda del Estado de Baja California estriba en gravar el pago que efectúa el patrón a su trabajador por concepto de sueldo. Mientras que en este último impuesto se grava el egreso del patrón, en el otro se grava el ingreso del trabajador, ambos respecto de la misma suma de dinero y por el mismo concepto (pago y recepción de sueldos). En el supuesto que contemplan las leyes impugnadas por esta vía, a pesar de que el causante no obtenga ingreso, o lo tuviera en menor cuantía que otro, tendrá la obligación de pagar el impuesto elativo en la misma proporción, por el sólo hecho de que debe cubrir el sueldo a sus trabajadores. La fuente del impuesto de que se trata no es el acto de la relación laboral en sí, sino los pagos que realiza el patrón a sus trabajadores por concepto de sueldos; ni con la celebración del contrato laboral ni con base en él, el patrón recibe rentas o utilidades específicas. El contrato de trabajo origina los derechos y obligaciones de las partes, mas no implica al algún acto que deba ser materia de las leyes tributarias, por no derivarse de dicho contrato alguna percepción (ingresos) para el patrón. En la especie no se grava el capital ni la actividad comercial o trabajo del comerciante, ni la combinación de ambos (lucro mercantil); se grava

el pago de sueldos. Con la celebración del contrato de trabajo y con el pago de sueldos al trabajador, como es obligación del patrón, no se obtiene lucro mercantil, caso en el que sí operaría el impuesto, pero al no ser así, éste resulta injusto. Más manifiesta es la injusticia de este impuesto en el caso de que un patrón con mayor número de trabajadores obtiene menos ingresos que otro con menor número de empleados; el primero tendrá que pagar más impuestos que el segundo, no obstante que el ingreso de éste fue mayor y su egreso menor por concepto de sueldos, que la utilidad y gasto de aquél por el mismo concepto e igual período fiscal. De ahí que también es inequitativo el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal implantado en el Estado de Baja California²⁷

No obstante la mencionada tesis, ese criterio no duró mucho y la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó posteriormente que a pesar de que el impuesto gravaba erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, esto resulta indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan. Lo anterior se evidenció con las siguientes jurisprudencias emitidas por el pleno de la Suprema Corte en la Octava época:

NOMINAS, IMPUESTO SOBRE LOS ARTICULOS 45-GA 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO

Los artículos 45-Ga 45-I de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, que establecen el impuesto sobre nóminas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto

²⁷ 245341, Localización: [TA]; S.J.F.; *Volumen 193-198, 7a. Época, Sala Aux.; Séptima Parte, Pág. 501.* "Leyes de ingresos y de hacienda, inconstitucionalidad de las (estado de baja california)".

creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto, consistente en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan.^{2 8}

NOMINAS, IMPUESTO SOBRE LA TASA FIJA DEL 2% PREVISTA EN EL ARTÍCULO 45-H DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

La tasa fijada del dos por ciento sobre el total de las erogaciones para el cálculo del monto del impuesto sobre nóminas, establecida por el artículo 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre nóminas al que atiende este gravamen está en relación directa con los gastos o erogaciones que realicen por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.^{2 9}

Cabe resaltar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sostenido redentamente que este impuesto sobre nómina que mantienen los estados no transgrede al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal por no violar la prohibición contenida en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según se aprecia de la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS SOBRE NÓMINAS LAS FRACCIONES XI Y XIV DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA NO CONTRAVIENEN EL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL NI LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y LEGALIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16

^{2 8} 205938, Localización: [J]; S.J.F.; Tomo IV, 8a. Época; Reng. Primera Parte, Julio-Diciembre de 1989; Pág. 140. P. 35. "Nóminas, impuesto sobre. Los artículos 45-g a 45-i del aley de hacienda del departamento del distrito federal, no violan el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que su objeto es indicativo de capacidad contributiva del sujeto del impuesto".

^{2 9} 820116, Localización: [J]; Gaceta S.J.F.; 8a. Época; Reng. Núm 19-21, Julio-Septiembre de 1989; Pág. 47. P. 37. "Nóminas, impuesto sobre. La tasa fijada del 2% prevista en el artículo 45-h de la ley de hacienda del departamento del distrito federal no viola el principio de proporcionalidad tributaria".

CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2010).

El citado precepto, al prever el impuesto sobre nóminas en el Estado de Coahuila, el cual gravará las erogaciones por concepto de pagos de servicios de comedor y comida, así como de transportes realizadas por el patrón en beneficio de sus trabajadores, no viola el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, toda vez que dicho tributo se orienta a las erogaciones realizadas por un patrón para retribuir un trabajo personal subordinado, mientras que el impuesto al valor agregado grava diversos actos o actividades, destacando la prestación de servicios independientes, motivo por el cual no se genera una doble tributación que represente una transgresión a dicho sistema. En consecuencia, las fracciones XI y XIV del artículo 21 de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila de Zaragoza revisten la debida fundamentación y respetan la garantía de igualdad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁰

Otro de los principales impuestos estatales es el impuesto sobre hospedaje, el cual, como su nombre lo indica, grava el pago por hospedarse en hoteles, moteles y en general por el otorgamiento de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación. Este impuesto se encuentra vigente en casi todos los estados, excepto en Puebla y Veracruz.³¹ Se empezó a gravar a partir de 1997 en virtud del reforma al artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, por la cual se estableció que la limitante para los estados de gravar actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, o sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, no incluía gravar la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo

³⁰ 160850, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época, 2a. Sala Libro I, Octubre de 2011; Tomo 2; Pág. 1246. 2a./J. 112/2011. "Impuestos sobre nóminas. Las fracciones xii y xiv del artículo 21 de la ley de hacienda para el estado de coahuila de zaragoza no contraviene el convenio de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal ni las garantías de fundamentación y la igualdad previstas en el artículo 16 constitucional (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2010)".

³¹ Ídem

compartido, es decir con motivo de la reforma se permitió gravar esta prestación de servicios sin que se considerara transgresión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Lo anterior según se aprecia del contenido de la fracción I del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente y de la fracción I del artículo Noveno transitorio del decreto que reformó el mencionado artículo 41:

Artículo 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenios con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.- A de esta Ley.

III.- Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibus, camionetas y tractores no agrícolas tipo quínta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquíes acuáticos motorizados, motodetector acuático, tabla de deslizamiento con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

IV.- Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V.- El uso o goce temporal de casa habitación.

VI.- Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitación cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

VI.- La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos al servicio público.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

En materia municipal, el artículo 115 constitucional en su fracción IV, establece los ingresos que deben corresponder a los municipios, y en el inciso a) de la citada fracción refiere que en todo caso le corresponderá a los municipios percibir las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, en los términos siguientes:

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

...

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones realizadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las partidas federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades para estatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las Legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose al dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley,

En virtud de la disposición constitucional citada, los municipios de forma generalizada tienen a su favor el denominado impuesto predial, el cual grava la propiedad o posesión de bienes inmuebles en su territorio, considerando el valor catastral de los mismos. Asimismo, con base en la misma fracción IV del citado artículo 115 constitucional, los municipios mantienen impuestos que gravan la transmisión de propiedad.

En conclusión, en México, a pesar del pacto federal, las principales contribuciones se encuentran en el orden federal, ya que a través del Sistema

Nacional de Coordinación Fiscal la redistribución de las potestades tributarias ha generado que los estados cedan sus impuestos locales a cambio de recibir participaciones federales. Los impuestos federales vigentes son el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto federal sobre automóviles nuevos y los impuestos generales de importación y de exportación. Los principales impuestos estatales son el impuesto sobre la nómina y el impuesto de hospedaje, en el ámbito municipal por disposición constitucional le corresponden los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria como el impuesto al predio y el impuesto sobre transmisión de dominio.

2.4 Las relaciones jurídico-tributarias

Es menester precisar lo atinente a la relación jurídico-tributaria, a fin de esbozar las consecuencias de la misma y los derechos que dentro de ella, deben garantizarse a la parte más débil, es decir al contribuyente. Al respecto se precisa primero la relación jurídica como preámbulo de la definición que de relación jurídico-tributaria. En el Diccionario Jurídico Orbea, se define la relación jurídica en un doble sentido: *“ a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una condición y una consecuencia, en virtud de la cual el conocimiento o imputa ésta a aquélla y b) como la vinculación establecida por esa misma norma entre el deber u obligación de un sujeto y la facultad o derecho subjetivo de otro, integrando ambos, si simultáneamente, la consecuencia jurídica”*.³²

Para efectos del presente estudio, este modo que es aplicable a segunda de ellas, al fundamentarse en la estructura doblemente relacional que tiene toda norma jurídica, en tanto prescribe deberes y concede facultades sujetos ambos a la previa producción de un hecho antecedente, prescribe o siert a las bases de las consecuencias de las relaciones que se presentan entre el fisco por un lado y los contribuyentes por el otro.

³² En el Diccionario Jurídico Orbea, Buenos Aires, Argentina, 1967, p. 555

Respecto a las relaciones jurídico-tributarias, Ganniri considera que ésta es una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.³³

Por su parte, y con una visión distinta, Jarach³⁴ y Vanori³⁵, afirman que la relación tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es dividir la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto, es decir, existe una relación de naturaleza simple, y a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tienen que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo.

En el ámbito nacional resaltan las definiciones que sobre la relación tributaria han esbozado algunos doctores mexicanos. Sergio Francisco de la Garza, distingue las relaciones jurídicas fiscales y las tributarias, indicando que las relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, un acreedor que tiene derecho a exigir la prestación, y otra el deudor que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, en una forma muy amplia, las llama relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias. Asimismo, reitera que las fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter

³³ Ganniri, Achille, *Instituciones de Derecho Tributario* España, Trtta, 1957, p. 28.

³⁴ Jarach, Dno, *El hecho imponible*, España, Trtta, 1969, pp. 160-163.

³⁵ Vanori, Enzo, *Interpretación en materia tributaria*, España, Trtta, 1962, pp. 219-225.

de perceptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.³⁶

Emilio Margá n no hace esa distinción y sólo refiere a la relación jurídica tributaria como ‘‘ el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria³⁷ Por mi parte, estimo que para efectos del presente estudio resulta adecuado la referencia sólo a la relación jurídica tributaria, que puede existir sin necesidad de que implique el nacimiento de una contribución, por lo que nos inclinamos más a la relación compleja que refiere Ganrini, y por tanto se propone entender a esta relación como el vínculo que se genera entre el poder público y sus gobernados con motivo de la obligación de éstos de contribuir para el bienestar común de forma directa o bien cumpliendo obligaciones accesorias a esa obligación. Se configura entre el sujeto activo que es el gobierno (federal, estatal o municipal) y los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con alguna obligación tributaria que puede o no implicar el pago de contribuciones.

En consecuencia, la relación jurídica tributaria se configura entre el sujeto activo representado por los fiscos de los tres órdenes de gobierno y el sujeto pasivo, regularmente identificado como contribuyente, incluyendo a aquellos que sin serlo, la ley les confiere obligaciones fiscales de hacer. Esta relación contiene diversas etapas que van desde el momento de la creación de las contribuciones a través del proceso legislativo derivado de la potestad tributaria que tiene el Gobierno Federal y los estados, hasta la recaudación, fiscalización, cobro coactivo y sanción, de contribuciones.

2.5 Federalismo Fiscal en México

2.5.1 Federalismo

³⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op.cit.*, p. 124

³⁷ Margá n Manautou, Emilio, *op.cit.*, p. 45.

El término federal proviene del latín *foedus*, que significa ‘‘pacto o alianza’’³⁸, y ha sido utilizado desde la antigüedad para referirse a las alianzas forjadas entre hombre y los pueblos con el objeto de alcanzar fines comunes y superiores. Montesquieu, citado por Enrique Saldivar, afirma en su libro *El Espíritu de las Leyes*, ‘‘que la organización federal surgió como una gran convención por la que sus miembros, sin perder su propia personalidad, colaborarían en la obtención de objetivos superiores’’.³⁹ Madison, Hamilton y Jay el Estado federal lo entendieron como ‘‘un sistema donde la soberanía es compartida por la federación y los estados’’.⁴⁰ Por nuestra parte se considera que la federación se conforma por diversos miembros con sentimiento de identidad a efecto de considerar una unión en la que se dé la conjunción entre la existencia de la federación, y el mantenimiento de la autonomía de los estados federados. Es decir, coexisten dos niveles políticos que se distribuyen entre sí las competencias, el federal con todo el territorio nacional sobre las materias que se le asignan, y los estados en su territorio subnacional sobre las competencias locales exclusivamente.

Cabe resaltar que el federalismo nace por la decisión de las entidades de constituir un orden superior de gobierno con el objetivo principal de formar una nación única y gestionar el desarrollo de cada una de ellas, es decir no es el gobierno federal quien decide crear la federación sino las comunidades que la conforman. Esto toma relevancia para determinar que en el federalismo las entidades federativas deben tener un peso específico cuando menos igual que el gobierno federal. México, a partir de la promulgación de la Constitución Política Federal de 1824 se definió formalmente con un estado federal, al establecerse que la nación mexicana adopta para su gobierno la forma de república representativa popular federal. Aunque ya en el Plan de Casa Mata emitido el 1º de febrero de 1923 ya se preveía un indispente pacto federal.

³⁸ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., disponible en <http://lerna.rae.es/drae/?val=federal>, consultado en 6 de marzo de 2016.

³⁹ Aguirre Salivar, Enrique, *Los Retos del Derecho Público en Materia de Federalismo*, 1ª. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 1997, p. 78.

⁴⁰ Hamilton, Madison y Jay, *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, p. 128.

A partir de entonces 'la lucha entre el federalismo y centralismo fue quizá el signo más evidente y profundo de la confrontación que existía en el siglo XIX entre las tendencias conservadora y liberal',^{4 1} sin embargo en la Constitución de 1917 se definió al país de nueva cuenta y de forma clara bajo el régimen federal. En efecto, esta Constitución establece que la República Mexicana está organizada en estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos entre sí, a través de un Pacto Federal; y que la soberanía del país reside esencial y originariamente en el pueblo, quien otorga todo poder público, ejerciendo su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y de los poderes estatales, en lo que toca a sus regímenes interiores.^{4 2}

En la misma constitución de 1917 se presentan los principales rasgos del federalismo fiscal, ya que se expresan las facultades y atribuciones de los distintos niveles de gobierno en materia fiscal, manteniendo la concurrencia de las facultades impositivas entre la Federación y los estados, situación sustentada en el principio de que los Estados tienen poderes en todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente reservadas a los funcionarios federales en la Constitución. Se considera necesario resaltar que para algunos autores, más que concurrencia de facultades, el término adecuado debe ser '*facultades compartidas*',^{4 3} sin embargo para efectos de este trabajo y partiendo de las referencias de la propia Constitución,^{4 4} utilizaremos el término concurrencia

La distribución de competencias que regula la Constitución bajo la concurrencia impositiva se sintetiza de acuerdo al siguiente esquema:

- Concurrencia tributaria en las fuentes de ingresos de la Federación y los Estados y Municipios: artículos 73, fracción VI, 124 y 31 fracción IV;
- Fuentes exclusivas de la Federación: artículos 73, fracción X y XXI;
- Prohibiciones a los estados: artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII, y 118;

^{4 1} Fix-Zamudio, Héctor y Valenciana Carmona, Salvador, *op. cit.*, p. 1066.

^{4 2} Artículos 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

^{4 3} Sánchez Bingas Enrique, *Derecho Constitucional*, México, Porrúa, 2010, p. 329.

^{4 4} Artículo 73, fracción XXI, inciso C de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Fuentes exd usivas de los Muri d p os: artículo 115.

Al respect o, la Suprema Corte, mediant e jurisprudenci a resd ví ó sobr e la constit uci onal idad de la dobl e tribut aci ón:

DOBLE TRIBUTACION EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL

Est endendi a del a pdíticafiscal en la mayoría del os países, entre el os Méxi co, evitar la dobl e tribut aci ón con el obj eto de redi zar una ef ectiva justici afiscal; si n embargo, est e fenómeno i mpositivo no est á prohi bi do por ni ngún artículo de la Constit uci ón Feder al, de tal suerte que en sí mismo no es i nconstit uci onal. Lo que la Carta Magna prohí be en su artículo 31 fracci ón I V, entre otros supuest os, es que los tribut os sean desproporci onados, que no est én est abeci dos por ley o que no se desti nen para los gastos públ icos; pero no que haya dobl e tribut aci ón.^{4 5}

2.5.2 Coordinaci ón fiscal y cd aboraci ón admi ni strati va

Derivado de la concurrenci a i mpositiva descrita en el tema anteri or, el sistema tribut ario operant e en Méxi co a partir de 1917 se d isti ngui a por la multi plici dad de contri buci ones en los ámbitos feder al, est adal y muni d pal, dando lugar a un sistema compl ejo e i nequit ativo para los contri buyent es, debi do a la existi enci a de la gran cantidad de leyes fiscales, frecuent ement e contradi ctorias, gravámenes concurrent es desproporci onadament e altos y la multi plici dad de fundi ones si mil ares. Las ref ormas de 1943 a la Constit uci ón Feder al, en sus artículos 73, fracci ón XXI X, y 117, fracci ones VI y I X, i rri d aron una nueva pdíticade d istri buci ón de ingresos entre la federaci ón y los Estados, pues d ispusieron que ést os deber á n parti dpar en el rendi miert o de los i mpuestos esped al es exd usivos feder ales, como eran los de energi a el éctrica, producci ón y consumo de tabacos labrados, gasdina, cerillos y f ósforos, aguami el y expl daci ón forest al.

En 1953 se promul ga la pri mera Ley de Coordinaci ón Fiscal entre la Federaci ón y los Estados, que cont ení a procedi miert os para supri nir las d cabalas, con sanciones de retenci ón de parti d paci ones a los est ados

^{4 5} 206079, Localizaci ón: [J]; S.J.F.; Tomo I, 8a. Época; Plen o; Pri mera Parte-1, Enero-Junio de 1988; Pág. 139. P. 23 "Dobl e tribut aci ón. En sí misma no es i nconstit uci onal".

renuentes a coordinarse en materia fiscal. En el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se presenta el primer convenio sobre rendimientos de la recaudación de un impuesto para los Estados. *“En 1973 entra en vigor una reforma a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, para establecer una tasa general del 4% correspondiéndole a los estados coordinados por concepto de partidas pagadas el 45% del total recaudado por este gravamen, más el 4% de lo recaudado por concepto de gastos de administración”*.⁴⁶

En 1978 se concretiza la idea de crear un sistema que fuera capaz de regular y armonizar el panorama tributario nacional bajo reglas claras y objetivos específicos, eliminando en la medida de lo posible la concurrencia impositiva, para fortalecer las haciendas públicas de los distintos niveles de gobierno. Con base en ello nace el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en 1980 al sustituirse el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado, y formalizarse la entrada en vigor de una nueva Ley de Coordinación Fiscal que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, y cuya entrada en vigor fue el 1º de enero de 1980, excepto el Capítulo V relativo a los organismos en materia de coordinación, el cual, de acuerdo con el Artículo Primero Transitorio de la mencionada ley entró en vigor el 1º de enero de 1979. Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y entró en vigor el 1º de enero de 1980, según lo dispuesto por su artículo Primero Transitorio.

Según la exposición de motivos de esta nueva Ley de Coordinación Fiscal, uno de los objetivos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal era armonizar el Sistema Tributario Nacional, eliminando una serie de diferencias de criterio en la coordinación, y de magnitud en las partidas pagadas acordadas para cada una de las entidades federativas en cada uno de los renglones tributarios previstos por las leyes y los convenios respectivos; por lo que las entidades adheridas al sistema renunciaron a cobrar ciertos impuestos locales que se

⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op.cit.*, pp. 250-251.

contrapusi eran con las limitaciones establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a cambio de recibir participaciones federales. Estas reglas fueron establecidas, en los Convenio de Adhesión que firmaron los estados y en la propia Ley de Coordinación Fiscal.

Con el Sistema nacen como se conocen ahora, las participaciones a los estados y municipios por ingresos federales. Al inicio la Federación distribuyó el trece por ciento de sus ingresos en base a un Fondo General de Participaciones, y el cero punto treinta y siete por ciento por un Fondo Financiero Complementario de Participaciones.⁴⁷ Actualmente la Ley de Coordinación Fiscal prevé que el porcentaje del Fondo General de Participaciones será del veinte por ciento, más el uno punto veintidós por ciento de un Fondo de Fiscalización.⁴⁸

Se estima que el esquema surgido en 1980, a pesar de los avances que generó en su momento, ha puesto en riesgo la autonomía de los Estados e inhibido el esfuerzo recaudatorio de muchos de ellos, convirtiéndose en dependientes casi absolutos de los recursos que les entrega la Federación. Lo anterior se condice al observar los porcentajes que los ingresos propios de los estados representan sobre sus ingresos totales. Esto, ya que según la información obtenida por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas,⁴⁹ durante el 2017, se estima que los estados obtengan por ingresos propios, solo el 17 por ciento del total de sus ingresos.

A través la colaboración administrativa en materia fiscal federal, los estados y municipios asumen diversas acciones y responsabilidades en materia de administración de impuestos federales, para colaborar en la tarea de recaudar contribuciones federales y obtener ingresos adicionales. En el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal se establece la posibilidad de que el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de las entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional

⁴⁷ Artículo 2º fracciones II y III, Ley de Coordinación Fiscal vigente en 1980.

⁴⁸ Artículo 2º primer párrafo y 4º de la Ley de Coordinación Fiscal vigente.

⁴⁹ De la O Hernández, Xóchitl Liviér, *op cit*, p. 33.

de Coordinación Fiscal, celebren convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprende las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

Derivado de lo anterior, los 31 estados y la Ciudad de México han celebrado convenios de colaboración en los cuales se ha definido, de forma generalmente armonizada, las facultades que el Poder Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público transmite temporalmente a las entidades federativas y en algunos casos a los Municipios. Como consecuencia del ejercicio de las atribuciones otorgadas a los estados o municipios en los convenios de colaboración, la Federación les entrega incentivos en base a un porcentaje que puede llegar hasta del diez por ciento de las contribuciones y accesorios que recauden en base a esta colaboración, lo que hace en cierta medida atractivo para los estados ejercer estas atribuciones.

Los convenios de colaboración han existido distintas versiones, las cuales se adicionan mediante acuerdos específicos, los que se han hecho constar en documentos conocidos como *Anexos*, mismos que de acuerdo a lo que expresamente se establecen en ellos, forman parte integral del convenio.

2.5.3 Federalismo fiscal

Aun cuando en la Carta Magna se establece que México asumió como forma de estado la Federal, se estima que en el país hay un fuerte presidencialismo que ha generado una concentración de los ingresos públicos en el Gobierno Federal ya que los principales ingresos fiscales se distribuyen a favor de la Federación. Asimismo, de acuerdo a la estructura del Poder Ejecutivo Federal, la toma de decisiones en materia fiscal se realiza desde las oficinas centrales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria lo que ha impulsado el centralismo en la toma de decisiones fiscales y atención de necesidades de los gobiernos locales. Diversos autores, entre ellos Enrique Sánchez Bringas, consideran “que en materia económica los gobiernos de las entidades federativas se encuentran sometidos a la

Federación'.⁵⁰ En este sentido, se tiene la percepción de que el federalismo fiscal mexicano ha tenido un avance muy lento, debido a que no se ha logrado transitar hacia una forma de gobierno que refleje el pacto federal en el que los estados, como creadores de éste, tengan el peso específico suficiente en la toma de decisiones fiscales y hacendarias del país.

La estructura fiscal en México se basa primordialmente en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, dentro del cual, los estados han perdido de forma importante su autonomía financiera, ya que según las cifras a que hemos hecho referencia, menos del diez por ciento de los ingresos de los estados deriva de su propio esfuerzo recaudatorio. La dependencia económica hacia el Gobierno Federal derivada de que éste se ha reservado las mayores fuentes de ingresos tributarios, ha sido determinante para que no se pueda conducir de forma adecuada que el federalismo fiscal tenga plena vigencia en el país. Por ello, en la medida en que se logre fortalecer la autonomía hacendaria de los estados, será posible impulsar el desarrollo de México en bienestar de todos.

Es necesario que los protagonistas de las actuaciones gubernamentales comprendan la necesidad de un gobierno auténticamente federal, que por medio de un sistema fiscal justo, reconozca a los estados y municipios una mayor competencia en esa materia.

Resulta indispensable construir un federalismo fiscal que no centre los recursos tributarios en un solo nivel de gobierno, sino que se centre en el fortalecimiento de las finanzas de los tres niveles de gobierno, distribuyendo potestades y facultades en esta materia, de forma que se equilibren los ingresos y los gastos en cada uno de ellos.

También es necesario precisar que en México la distribución de los recursos federales a los Estados, ya sea a través de partidas o bien de los fondos contenidos en el Ramo 33 del Presupuesto de Egresos de la Federación, ha quedado sólo en manos de lo que determine el Gobierno Federal, por lo que se puede generar la tentación de beneficiar a uno o varios estados con el solo cambio de la fórmula de distribución de los recursos, y con

⁵⁰ Sánchez Bingas, Enrique, *op. cit.*, p. 340.

ello, un desequilibrio horizontal por la desigualdad en el monto de las aportaciones y participaciones que recibe cada estado y municipio.

En este sentido, se estima que parte de la problemática de la fórmula de federalismo fiscal actual, deviene de la falta de sustento Constitucional del mecanismo de distribución de recursos y potestades tributarias, ya que en la Constitución Federal no se prevén las bases de un verdadero federalismo que permitan a estas fechas, romper con el centralismo que impera en el país y pactar entre los diversos niveles de gobierno la distribución que permita el bienestar común de los mexicanos.

2.5.4 Ideas sobre un nuevo federalismo fiscal

Derivado del análisis que se expone en el presente documento, se propone que, de forma irrevocable, se fortalezcan las finanzas públicas de la Federación, y de manera prioritarias de los estados y los municipios de la Nación; para lo cual se estima necesario un nuevo esquema o fórmula por medio del cual se redistribuyan las responsabilidades fiscales hacia los gobiernos locales a fin de erigirse como una herramienta para enfrentar los retos que impone el desarrollo. Por ello, para una nueva fórmula en el federalismo fiscal de México, se propone que se lleven a cabo, de forma las siguientes acciones:

a) Distribución de Potestades Tributarias

Se otorguen a los estados mayores atribuciones en materia fiscal federal, de tal forma que de manera gradual, vayan siendo las entidades federativas las que cuenten con mayores potestades tributarias, para efecto de que sean ellas las que correspondan resolver las principales necesidades de su población. Nos queda claro que el otorgamiento de mayores atribuciones a los estados debe ir apegado a un compromiso mayor de las entidades federativas, para efecto de que en México exista una mayor recaudación, que permita llegar al país de más recursos provenientes de ámbito tributario.

En este sentido, el Gobierno Federal debería llegar a ser sólo un coordinador de los esfuerzos de los estados, y dirigir, dentro de un determinado ámbito de competencia, la política fiscal del país, lo que significa también que

Los gobiernos locales se vuelvan responsables por el propio desarrollo económico y social de su localidad.

b) Mecanismo transitorio

En tanto se alcance el objetivo paulatino indicado en la propuesta anterior, se propone lo siguiente:

En materia de coordinación fiscal.

Que la distribución de participaciones federales permita obtener mayores recursos a los estados que lleven a cabo un esfuerzo recaudatorio significativamente mayor al de los otros, sin que ello traiga como consecuencia necesariamente la disminución de las participaciones de los demás; esto es, que el importe a partir de por parte de la Federación pueda aumentar en la medida en que las entidades eficienten su recaudación por ingresos propios, y principalmente la recaudación de impuestos coordinados en base a la colaboración administrativa.

Que los municipios, como el nivel de gobierno más cercano a la gente, reciba de parte del estado, los recursos necesarios para que coadyuve con él, en el compromiso de brindar mayores y mejores servicios a la gente, y sobre lograr de una manera puntual el fin de todo gobierno que es el Bien Común.

En materia de colaboración administrativa

Fortalecer la Colaboración Administrativa de estados y municipios para mejorar significativamente la recaudación de contribuciones. En efecto, los estados y municipios al estar más cerca de la gente, y además delimitar su ejercicio a los contribuyentes de su localidad, tienen mayores posibilidades de ejercer de forma eficiente y eficaz las facultades tributarias que le permitan obtener los ingresos necesarios para afrontar las necesidades de la propia localidad en la que se recauden.

c) Sustentación constitucional del Federalismo Fiscal

A fin de lograr las propuestas anteriores, debemos partir de la base de que las decisiones en materia de Federalismo Fiscal, deben tomarse de forma

conjunta entre el orden local y el federal, por lo que a fin de que dichas decisiones no queden en manos de caprichos de autoridades enturno o bien de una sola de las partes que componen la República, se propone que se regule en un capítulo especial de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las bases del federalismo fiscal en el país, estableciendo cuando menos lo siguiente:

1. Distribución de competencias y potestades tributarias de forma exhaustiva estableciendo expresamente la primacía de las facultades fiscales para los estados, permitiendo a la federación coordinar dichas facultades.
2. Obligación de las entidades federativas de establecer de forma armónica los tributos que se determinen en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Esto a fin de evitar paraísos fiscales o preferencias tributarias dentro del propio país.
3. Evitar a rango constitucional el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, expresando que las decisiones deban ser tomadas en conjunción de los distintos niveles de gobierno.
4. Se eliminan, en la medida en que la seguridad nacional lo permita, las potestades fiscales exclusivas de la federación.
5. Se fijan las bases de la coordinación fiscal y el mecanismo para establecer y modificar las fórmulas de distribución de participaciones a los estados y municipios.
6. Se impulse un esquema tributario sencillo que permita generar la posibilidad de aumentar la recaudación en los tres niveles de gobierno, sin afectar los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

2.6 Derechos de los contribuyentes

Derivado de las relaciones jurídico-tributarias, surgen, por su propia naturaleza, derechos y obligaciones para cada una de las partes de la relación, es decir

para los fiscos (federal y locales) y para quienes deben pagar contribuciones,^{5 1} mismos que para efectos de este trabajo identificaremos como contribuyentes.

Ahora bien, considerando que el ser humano ha buscado la manera de resistirse al poder de dominación y a lo largo de la historia ha ido creando fórmulas filosófico-jurídicas para frenar ese poder;^{5 2} no se pierde de vista que en la relación tributaria el valor principal es la recaudación de contribuciones para sufragar el gasto público, sin que ello justifique la creación de normas o la actuación de autoridades, que vulneren sus derechos fundamentales ni al gún otro.

A través de los tiempos, el poder de imperio del gobierno sobre los contribuyentes fue ejercido, generalmente, de forma arbitraria y en ocasiones confiscatoria. Por ello, en las relaciones jurídico-tributarias actuales, existe la necesidad de que los derechos humanos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo, en el que el gobierno ejerce su facultad de imperio sobre los contribuyentes para establecer, recaudar y cobrar los tributos que requiere para sufragar el gasto público. Esto refleja que los contribuyentes adquieren, en la citada relación, una posición débil frente al fisco de cualquiera de los tres órdenes de gobierno.

Por lo anterior, es necesario no sólo identificar y promover de forma clara los derechos de los contribuyentes, sino también, para que sean efectivos, se requiere garantizar su debida protección, ya sea al momento de la creación de los tributos o bien al ejercerse las facultades de las autoridades fiscales. Al hablar de derechos de los contribuyentes, se vuelve necesario determinar lo que estos derechos deben comprender, partiendo de su andáje constitucional; para lo cual, es *sine qua non* referirnos a los derechos humanos y fundamentales.

^{5 1} A nivel federal las contribuciones comprenden los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. En el orden local, generalmente comprenden los mismos conceptos, excepto el último citado.

^{5 2} Bastida Fréjedo, Francisco, *El fundamento de los derechos fundamentales*, España, Universidad de Oviedo, 2005, p. 41.

En México, en el Código Fiscal de la Federación y en el de la mayoría de las entidades federativas, se contiene un título denominado de los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, sin embargo de la simple lectura del artículo contenido en el mismo, es posible visualizar un apartado en el que no se contienen reales derechos de los contribuyentes, salvo aquel derecho de presentar consultas fiscales a la autoridad. Como parte de la evaluación del Garantismo en México, o más bien como pilar fundamental para el inicio del impulso de esta corriente en el país, el 5 de enero de 2004 se publica en el Diario Oficial de la Federación, junto con diversas reformas, la adición del artículo 18-B dentro del referido título del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se propone una nueva relación de los contribuyentes con las autoridades fiscales al contemplar un esquema de defensa de los débiles en la relación jurídico-tributaria, a través de una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (organismo autónomo, con independencia técnica y operativa).⁵³

El 23 de junio de 2005 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, misma que, de acuerdo con la exposición de motivos de su iniciativa presentada por la entonces Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón De Guevara, parte del hecho de que *'la mayoría de los habitantes en México ha carecido de una cultura tributaria. En este contexto, se reconoce que la administración tributaria es ineficiente. Sucesivas reformas adoptadas en anteriores Legislaturas Federales se han difundido tan sólo en dar cada vez mayores facultades revisoras y de comprobación a las autoridades fiscales, en un afán por conseguir mayor recaudación únicamente por la vía de la fiscalización y sanción a los contribuyentes'*.⁵⁴

⁵³ Artículo 18-B- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se continúan en la Ley Orgánica respectiva.

⁵⁴ Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria. En: Gaceta Parlamentaria, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

El 4 de septiembre de 2006 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, derivado de la iniciativa presentada el 11 de diciembre de 2003 por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, y de un importante debate dentro del Poder Legislativo. En su artículo transitorio se establecía que dicha Procuraduría entraría en funciones durante la primera quincena del mes de enero de 2007. No obstante ello, esa norma no fue aplicada de forma inmediata en virtud de que el Poder Ejecutivo Federal presentó controversia Constitucional en contra de esta ley, argumentando la inconstitucionalidad de diversos artículos, sobre la que el 26 de febrero de 2008 recayó sentencia que declaró la invalidez de diversos aspectos de la norma.

El 7 de diciembre de 2009 se reforma esa Ley Orgánica, con lo cual se superaba las diferencias que se habían presentado con anterioridad. El 28 de abril de 2011, el Senado eligió a la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara como titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quien hasta el momento de la elaboración del presente estudio sigue a cargo de esa institución. Finalmente, el primero de septiembre de 2011 entra en operaciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) con el reto de postular, defender, interpretar, promover, dar contenido y sustancia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

De conformidad con los artículos 1º y 2º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta se constituye como un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, que busca garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece. En el año 2016 este organismo, a través de sus 32 delegaciones en cada uno de los estados, realizó 148,090 actuaciones en favor de los contribuyentes, y en 2017 hasta el mes de septiembre ha realizado

169,727 actos, superando las acciones realizadas el año anterior.⁵⁵ Lo cual representa un importante avance en la protección de los derechos de los contribuyentes a través de este organismo.

Para realizar estas funciones, la PRODECON cuenta con las atribuciones que le confieren los ordenamientos que regulan su marco jurídico de actuaciones, y en particular las referidas en el artículo 5º de la citada ley, el cual le confiere las siguientes:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculativas, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

V.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

⁵⁵ Procuraduría de defensa del contribuyente, disponible en <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas>, consultado en 20 de octubre de 2017.

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como bases los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal;

VII.- Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado o en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría propondrá los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.^{5 6}

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

^{5 6} Esta reforma fue declarada inválida por sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del 16 de mayo de 2018, pero fue reformada para superar esa inconstitucionalidad, mediante decreto publicado en el citado órgano de difusión del 07 de septiembre de 2009.

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

XIII.- Emitir su Estatuto Orgánico;

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que lo justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales, y

XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

Ahora bien, como un parteaguas en materia de derechos humanos dentro del sistema jurídico mexicano y en los paradigmas de su protección, surge la

reforma constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011, mediante la cual se consagra que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, 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.

A pesar de que entraré a un análisis más detallado en capítulos posteriores, creo importante resaltar como aspectos relevantes de la reforma el mandato de la Constitución de que 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. Se crea un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos humanos que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias (control difuso y concentrado de constitucionalidad y convencionalidad); y se fijan los principios que integran y enriquecen los derechos humanos: Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad.

En lo atinente a la protección de los derechos de los contribuyentes en los estados y municipios, es de resaltar que no existe un avance ni siquiera similar al que se ha dado en el Gobierno Federal. Como se verá más adelante, las instancias locales aún no han asimilado la necesidad de proteger de forma garantista a los débiles de la relación jurídico-tributaria, incluso como mecanismo para lograr aumentar la captación de ingresos propios, y no sólo depender de las participaciones y aportaciones de la Federación.

En las relaciones jurídico-tributarias entre los contribuyentes y los fiscos de los tres órdenes de gobierno, es fundamental que la obligación del pago de tributos vaya aparejado de un compromiso definitivo por parte del Estado de gastar esos ingresos de forma eficaz y eficiente, así como garantizar en el proceso de captación de los mismos, cualquier derecho que las normas constitucionales o secundarias tutel en su favor. En este panorama, la creación y entrada en operación de la PRODECON, es un importante paso para hacer

efectiva, cuando menos a nivel federal, la tutela de los derechos de los contribuyentes.

También, ha sido un avance la reforma del artículo 102 apartado B de la Constitución que establece en su primer párrafo que el Congreso de la Unión y las Legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del poder judicial de la Federación, que violen estos derechos. Por su parte, el segundo párrafo del mismo apartado permite a esos organismos formular recomendaciones públicas, no vinculativas, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Esto que se ha considerado como base para la protección no jurisdiccional de los derechos humanos, ha sido también un avance considerable en materia de derechos humanos en el país. No obstante esta reforma y la indicada en el párrafo anterior, se estima que, como se mencionó, no es suficiente para considerar que existe un andamiaje constitucional suficiente para la protección de los derechos de los contribuyentes, debido a que su tutela no sólo comprende el de sus derechos humanos, sino que la protección de los contribuyentes, debe comprender el derecho que genere para los contribuyentes cualquier norma, aun cuando no sea un derecho humano, además de abarcar, no sólo la protección a nivel federal, sino en cualquier ámbito de gobierno, incluyendo la Ciudad de México, de los estados y de los municipios.

En consecuencia, de las relaciones jurídico-tributarias, surge, por su propia naturaleza, derechos y obligaciones para cada una de las partes de la relación, es decir para los fiscos (federal y locales) y para quienes deben pagar contribuciones. A fin de evitar el abuso de las autoridades y limitar el poder público, surge la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo.

Los derechos humanos al ser reconocidos por la Carta Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes (persona física o moral), quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico-tributarias a que se ha hecho referencia en el capítulo anterior.

CAPÍTULO III. PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

3.1 Sustento constitucional de los principios de justicia tributaria

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos manda a las obligaciones que tenemos los mexicanos y en su fracción IV contiene la obligación específica de pagar contribuciones, al señalar que se debe contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de acuerdo con la siguiente redacción:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y recibir la educación militar, en los términos que establezca la ley.

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residen, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, de estos en el manejo de las armas, y concedores de la disciplina militar.

III. alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México^{5 7} y del Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este precepto constitucional representado en la forma en la que deben crearse las contribuciones y la limitación del poder público en el establecimiento de las contribuciones reguladas en las disposiciones fiscales. Al respecto el Maestro Arriaga Vzcáino señala que los principios contenidos en la mencionada fracción IV del artículo 31 Constitucional, representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal,^{5 8} ya que sus normas deben reflejarse y respetarse en todo momento. Por su parte Rafael Ramírez Moreno, en su análisis sobre el amparo contra leyes fiscales, señala que estos principios constitucionales limitan el

^{5 7} El 29 de enero del 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma a esta fracción para modificar la referencia del Distrito Federal a Ciudad de México.

^{5 8} Vzcáino Arriaga, *op. cit.*, p. 265.

ejercicio o poder tributario que se ejerce el Estado a través del Congreso de la Unión o de las legislaturas de cada una de las entidades federativas.⁵⁹ Coadunante con lo expresado por ambos tratadistas, indispensable llevar a cabo un análisis detallado de los principios de justicia tributaria que constituyen la base o soporte del derecho fiscal. En efecto, como parte de la protección constitucional de los contribuyentes, es menester referirnos a los principios de justicia tributaria que se desprenden del mencionado precepto constitucional, por ser los principios rectores de los conceptos que bajo la denominación de contribuciones deben enterar al fisco quienes encuadren en alguno de los supuestos hipotéticamente establecidos en las normas jurídicas secundarias, para sufragar el gasto de los gobiernos.

El antecedente jurídico de esta fracción, es la Constitución de 1857 en la cual se integra por primera vez el artículo 31 con una redacción muy similar a la actual, pero con sólo dos fracciones, en las que se establecían las obligaciones de los mexicanos, siendo la segunda, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En la Constitución promulgada el 05 de febrero de 1917, se incluyó bajo la misma redacción el artículo 31 fracción IV, el cual se reformó el 25 de octubre de 1993 a fin de adicionar que la obligación de contribuir a los gastos públicos también debía comprender al del Distrito Federal, quedando así la redacción que se encontró vigente,⁶⁰ hasta que fue modificada recientemente para cambiar esa referencia por la de Ciudad de México.

Existe una coincidencia en la doctrina fiscal de considerar cuando menos cuatro principios derivados del mandato constitucional contenido en la citada fracción, al referir que la contribución de los mexicanos, debe ser a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Estos principios en los que existe coincidencia generalizada son los denominados

⁵⁹ Ramírez Moreno, Rafael, *El amparo contra leyes fiscales*, dentro de la obra *Derecho Fiscal*, Homenaje a Eusebio González García, México, Novum, 2014, p. 461.

⁶⁰ Genaro David Góngora Rentería, *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria*, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2001, p. 817.

doctrinalmente como de: i) proporcionalidad ii) equidad, iii) legalidad y iv) destino de gasto público. Por referir a algunos doctrinistas en esta materia que coinciden en cuando menos estos principios. Esto resalta a Sergio Francisco de la Garza, Adolfo Arriaga Vizcaíno^{6 1}, Gabriela Ríos Granados^{6 2}, Juan Manuel Ortega Maldonado^{6 3}, Antonio Jiménez González^{6 4}.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia ha referido que los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, son los mismo cuatro que señalo en el párrafo anterior. Como referencia transcribo una de las tesis que indican lo expuesto

AGUAS NACIONALES. LOS ARGUMENTOS EN LOS CUALES SE ADUCE QUE LA CUOTA DE GARANTÍA DE NO CADUCIDAD PREVISTA EN LA LEY RELATIVA VINCULA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SON INOPERANTES.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que los aprovechamientos establecidos en el artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, no se rigen por los principios de justicia fiscal, en razón de que los ingresos que originan no derivan de la potestad tributaria del Estado, si no de otras funciones de derecho público. Así, únicamente las contribuciones e impuestos con fundamento en dicha potestad, quedan sujetas al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la medida en que sólo ese tipo de desprendimientos patrimoniales deben satisfacer las exigencias de los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público en materia tributaria. En tales condiciones, si los aprovechamientos, como la cuota de garantía de no caducidad, prevista en el artículo 29 Bis 3, fracción VI, numeral 3, de la Ley de Aguas Nacionales,

^{6 1} Vizcaíno Arriaga, Adolfo *op.cit.*, pp. 16-18.

^{6 2} Ríos Granados, Gabriela, *Derechos humanos de los contribuyentes, Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2016, pp. 91-67.

^{6 3} Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecturas de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp. 140-176.

^{6 4} Jiménez González, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Tax, 2014, p. 222. ^{6 4} Vizcaíno Arriaga, Adolfo *op.cit.*, pp. 16-18.

^{6 4} Ríos Granados, Gabriela, *Derechos humanos de los contribuyentes, Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2016, pp. 91-67.

^{6 4} Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecturas de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp. 140-176.

^{6 4} Jiménez González, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Tax, 2014, p. 222.

adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2004, no se rigen por los referidos principios, se conduye que los argumentos de inconstitucionalidad en los cuales se aduce que la aludida cuota de garantía vida el citado precepto constitucional son inoperantes, en tanto pretenden demostrar que las disposiciones regulatorias de aquél transgreden una norma suprema que no les resulta aplicable, lo cual constituye un impedimento técnico para efectuar el estudio respectivo.⁶⁵

Además de los cuatro principios en los que coinciden la mayoría de los doctrinistas, es decir los de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público, algunos como el maestro Arriaga Vizcaíno, adicionan dos principios, el de generalidad y el de obligatoriedad.⁶⁶ Al respecto coincide con este autor en que las contribuciones deben ser generales y obligatorias, sin embargo ello no implica que de no respetarse se violaría el artículo 31 fracción IV, pues estas dos características de las contribuciones no se regulan como principios en ese precepto.

Con base en lo expuesto y en particular en el artículo 31 fracción IV Constitucional, considero que los principios de justicia tributaria a los que debe apegarse el legislador al crear contribuciones en México son los denominados principios de destino del gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad, por tanto el incumplimiento de cualquiera de ellos causará la inconstitucionalidad del tributo que aduzca de ellos.

3.2 Discusión teórica sobre la naturaleza jurídica de los principios de justicia tributaria en relación con los derechos humanos

Antes de entrar al estudio de cada uno de los principios a que he hecho referencia, es importante analizar estos principios contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, a la luz de los derechos humanos, a fin de discernir sobre si el mandato constitucional de contribuir a los gastos

⁶⁵ 2012243, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala Libro 33, Agosto de 2016; Tomo II; Pág. 948. 2a./J. 98/2016. "Aguas nacionales. Los argumentos en los cuales se aduce que la cuota de garantía de no caducidad prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son inoperantes".

⁶⁶ Vizcaíno Arriaga, *Addf, op. cit.*, pp. 267-268.

públicos de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se le debe considerar derechos humanos, o bien constituyen principios tributarios que en sí mismos no son derechos humanos. Es decir, ¿la proporcionalidad, la equidad, la reserva de ley y el destino del gasto público, son principios o derechos humanos?

Doctrinal y jurisprudencialmente, estos contrd es sobre el poder tributario del Estado han sido identificados con diversas denominaciones tales como principios, principios de justicia tributaria y principios constitucionales tributarios, entre otros, con la coincidencia de siempre llamarlos primeramente bajo el vocablo de ‘‘principios’’, de tal forma que del artículo 31 fracción IV, constitucional, de acuerdo a diversos tratadistas como Sergio Francisco de la Garza, Adolfo Arriaga Vizcaíno⁶⁷, Carlos Alberto Burgoa Tledó⁶⁸, Juan Manuel Ortega Maldonado⁶⁹ y Antonio Jiménez González⁷⁰, entre otros, se desprenderían los principios de legalidad o reserva de la ley, principios de proporcionalidad y equidad, y el principio de destino del gasto público.

No obstante lo anterior, a raíz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del 10 de junio de 2011, se han presentado, sin mucho debate, algunas ideas que definen cada uno de los principios mencionados como derechos humanos, en el tenor de considerar entonces algo así como el derecho humano de legalidad, derechos humanos de proporcionalidad y equidad, y derecho humano de destino del gasto público. La Doctora Gabriela Ríos Granados, especialista en el derecho fiscal y con amplia trayectoria en investigación sobre temas relacionados con esa rama del derecho y en particular sobre derechos de los contribuyentes, es una de las principales figuras que ha hecho esta referencia, incluso ha publicado un ensayo denominado ‘‘Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos

⁶⁷ *Ídem*

⁶⁸ Burgoa Tledó, Carlos Alberto, *Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento*, México, Thomson Reuters, 2015, p. 46.

⁶⁹ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2012, pp. 140-176.

⁷⁰ Jiménez González, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Tax, 2014, p. 222.

humanos^{7 1}. En este ensayo y en otras obras, la investigadora mencionada, clasifica estos principios como derechos humanos, al expresar, entre otras ideas, la siguiente: “*A hablar de los derechos humanos de los contribuyentes nos referimos a los derivados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, y a la luz de la doctrina más cualificada son capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público*”.^{7 2}

Con base en esta idea, este no se abre un nuevo debate en la doctrina mexicana sobre lo que he comentado; ¿el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, contiene principio o derechos humanos? Al respecto la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha señalado sobre este tema lo siguiente:

“*Hablar de derechos humanos de los contribuyentes es referirse a los principios materiales de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, constitución: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público que, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público*”.^{7 3}

“*En el artículo 31, fracción IV de la CPEUM se establece la obligación que tienen los ciudadanos a contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa, es decir, que como se comentaba en párrafos anteriores al deber constitución de tributar le es inherente e inseparable el derecho de hacerlo en forma justa, constituyendo un elemento básico de la dignidad humana y como tal un bien primario que debe ser protegido como derecho fundamental. De allí, la necesidad de revisar y postular los derechos de los contribuyentes como derechos fundamentales*”.^{7 4}

Por ser un tema novedoso que deriva de la reforma que hemos mencionado, llevada a cabo en el año 2011, y por tratarse de una discusión atinente en forma particular del sistema jurídico mexicano, de una investigación

^{7 1} Ros Ganados, Gabriela, *op. cit.*, pp. 91-67.

^{7 2} *Ibidem* p. 57.

^{7 3} Bernal Ladrón de Guevara, Diana y otros, *Manual del docente para la asignatura Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, p. 18. consultado en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/64666/Libro_5_Manual_del_docente.pdf, consultado en 19 de octubre de 2017.

^{7 4} *Ibidem* p. 2.

exhaustiva, no logré identificar análisis o posturas sobre el debate que propongo en este apartado, por tanto, para dilucidar la cuestión planteada, debo partir de los aspectos básicos de la didáctica del tema. Al respecto, iré de algunas aceptaciones sobre los derechos humanos que, sin pretender llegar a generar una definición particular de éstos, ni a entrar a la discusión sobre las aceptaciones de derechos humanos o derechos fundamentales, sirvan de rumbo para el debate en cuestión. Por señalar solo algunos autores, Luigi Ferrajoli define los derechos fundamentales como *“aquellos derechos universales y, por ello indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas ...”*⁷⁵ Héctor Gros señala que los derechos humanos son *“aquellas facultades, atribuciones o exigencias fundamentales que el ser humano posee, derivadas, reconocidas o atribuidas por el orden jurídico y que, derivadas de la dignidad eminente que todo hombre tiene, constituyen hoy el presupuesto indispensable y necesario de cualquier organización o sistema político nacional y de la misma Comunidad Internacional”*.⁷⁶

La Comisión Nacional de Derechos Humanos Los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la persona. Este conjunto de prerrogativas se encuentra establecido dentro del orden jurídico nacional, en nuestra Constitución Política, tratados internacionales y las leyes.⁷⁷ El Doctor Jorge Carpizo los define como el conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en las Constituciones para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas y, en consecuencia, que puedan conducir una existencia realmente humana desde los ámbitos más diversos, los que se interrelacionan, como el individual, el social, el político, el económico y el cultural.⁷⁸ Asimismo, sobre el tema señala

⁷⁵ Ferrajoli, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p. 30.

⁷⁶ Gros Espiell, Héctor, *Derechos humanos, derecho humanitario y derecho internacional de los refugiados*, México, Anuario Mexicano de Relaciones Internacionales, UNAM, 1982, p. 234.

⁷⁷ Comisión Nacional de Derechos Humanos. disponible en: http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos, consultado en 12 de mayo de 2016.

⁷⁸ Carpizo, Jorge, *Los Derechos Humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2011, p. 13.

diversas acepciones que le son propias a las definiciones de los derechos humanos, o mejor dicho enumerarlo que son los derechos humanos, de esta forma:

- Son aquellos que la persona posee por su propia naturaleza y dignidad;
- Son aquellos que le son inherentes y no son una concesión de la comunidad política;
- Son los que concretan en cada momento histórico las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, los cuales deben ser reconocidos positivamente por el orden jurídico nacional e internacional;
- Son los que corresponden a la persona por esencia, simultáneamente en su vertiente corpórea, espiritual y social, y que deben ser reconocidos y respetados por todo poder o autoridad y toda norma jurídica positiva, pero que ceden en su ejercicio ante las exigencias del bien común;
- Son expectativas no previstas con claridad en alguna norma jurídica, incluso se llega a identificarlos con los ‘derechos morales’;
- Son aquellos imprescindibles para poder conducir una vida digna y auténticamente humana, y constituyen el elemento fundamental de un Estado constitucional democrático de derecho.⁷⁹

En este contexto, para entender los derechos dentro de la discusión del presente tema, estos que los mismos tienen entre otros las siguientes características: Inherentes a cada ser humano, tienen que ver con la dignidad humana, al ser progresivos, se van concretando en cada momento histórico, son expectativas.

Ahora bien, en relación con los principios, parto de la definición literal de los mismos, a través de lo expresado por la Real Academia Española que los define, en el ámbito que nos ocupa, como ‘‘cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar

⁷⁹ Carpizo, Jorge. Cuestiones Constitucionales, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, No. 25 julio-diciembre 2011, *Derechos Humanos: Naturaleza, denominación y características*, p. 13. disponible en: <http://bibliojuridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/articulo1.pdf>, consultado en 19 de octubre de 2017.

las ciencias o las artes’,⁸⁰ así también los define como ‘‘*el origen, razón fundamental sobre la cual se procede discutiendo en cualquier materia*’ y ‘‘*norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta*’. En el ámbito doctrinal, considero necesario repasar la conceptualización de los principios sobre todo, a la luz del análisis que se ha realizado sobre estos en discusiones relativas al neoconstitucionalismo, el cual propone que el derecho no solo está conformado por reglas, sino que también por principios⁸¹. Raymundo Gil Rendón al escribir sobre reglas y principios en el contexto del neoconstitucionalismo señala que los principios no imponen una acción conforme con el supuesto normativo, sino que toman posición conforme con su *et hoc*⁸² en las no predichas ni predecibles eventualidades concretas de la vida en las que se puede plantear, una cuestión de principio.⁸³

Gustavo Zagrebelski, al hacer la distinción sobre principios y reglas en su obra *El Derecho dúctil*, conduye que:

Las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, no debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente no nos dicen nada a ese respecto, pero nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas pero que a priori aparecen indeterminadas. Los principios generan actitudes favorables o contrarias, de adhesión y apoyo o de desecho o repulsa a todo lo que puede estar implicado en su salvaguarda en cada caso concreto.⁸⁴

⁸⁰ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en <http://d.rae.es/?d=UC5uxwk>, consultado en 19 de octubre de 2017.

⁸¹ Gil Rendón, Raymundo, *El estado constitucional de derecho y los derechos humanos*, p. 15 disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/historia/pdf/estadoconstitucionalderechoylosderechoshumanos.pdf>, consultado en 19 de octubre de 2017.

⁸² Corriente de rasgos y modos de comportamiento que conforman el carácter o identidad de una persona o una comunidad. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en <http://d.rae.es/?d=H3xAc5s>, consultado en 19 de octubre de 2017.

⁸³ Gil Rendón, Raymundo, *El estado constitucional de derecho y los derechos humanos*, p. 14 consultable en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/historia/pdf/estadoconstitucionalderechoylosderechoshumanos.pdf>, consultado el 19 de octubre de 2017.

⁸⁴ Zagrebelski, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 2011, p. 110.

Por su parte Ronald Dworkin, en su obra *Los derechos en serio*, señaló a los principios como “*un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considere deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión*”.⁸⁵

En la revisión doctrinal de esta discusión, no se encontró precedentemente algún antecedente de la misma, sin embargo se identificó la revisión y propuesta del Doctor Carlos Alberto Burgoa Toledo, quien en su libro, *Principios tributarios, entre la igualdad y el conocimiento*, dedica un apartado para realizar un análisis profundo sobre principios, garantías y reglas, en relación con el contenido del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal. Al respecto define los principios, como “*los valores que señala la Constitución y que acotan la tarea del poder legislativo a respetar en su totalidad las garantías de las personas y la interacción del Estado con él, de tal forma que ambos, al ser parte integral de la Constitución,⁸⁶ coexisten en pleno beneficio común*”. Asimismo, sobre el tema señala que “*los principios junto a las garantías determinan la función legislativa. Ambos son límites y guía, respectivamente, para crear leyes/tratados. Los principios son inherentes al Estado y las garantías individuales o sociales inherentes al particular*”.⁸⁷ Adicionalmente, al proponer que no es lo mismo los principios y las garantías, expresa que para ello, que de ser considerados garantías, los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, esto implicaría que pudieran ser suspendidos en los términos del artículo 29 constitucional, lo cual a su parecer, y con lo cual cediendo, no sería o debería ser posible, ya que esto generaría que un poder tributario ilimitado que implicaría que en casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, el Estado podría imponer tributos confiscatorios, fuera de cualquier proporcionalidad y

⁸⁵ Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2002, pp. 72-73.

⁸⁶ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios tributarios, entre la igualdad y el conocimiento*, México, Thomson Reuters, 2015, p. 31.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 29.

equidad, induso a través de normas administrativas que se encuentren contenidas en ley.⁸⁸

Como parte del análisis, es indispensable repasar el criterio que ha tenido la jurisprudencia en nuestro país, en particular la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Revisando entonces las tesis que ha emitido el mencionado alto tribunal, no se encontró que se haya adentrado a la discusión objeto de análisis, es decir a sí la disposición contenida en el artículo 31 fracción IV, constitucional, constituyen cuatro derechos humanos, a saber, del egalidad, proporcionalidad, equidad y destino del gasto público, o bien constituyen meros principios que regulan las condiciones supremas a las que debe ajustarse todo el sistema fiscal mexicano, particularmente en relación con la creación de tributos.

No obstante que no se aprecia discusión sobre el tema, la Suprema Corte ha sido coherente en sus tesis, al señalar siempre como principios los aspectos mencionados en el artículo 31 referido. Es decir, cuando hace referencia a la legalidad, proporcionalidad, igualdad o equidad y destino del gasto público, reiteradamente los identifica como principios de justicia tributaria. Esto se puede identificar claramente de las siguientes jurisprudencias emitidas por el Pleno y ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resultan obligatorias para cualquier ente jurisdiccional del país⁸⁹ y que han sido expedidas en la 10ª época, es decir a partir de que se encuentra vigente la reforma constitucional en materia de derechos humanos. Para una más fácil identificación, se resalta en *negritas* el apartado de la tesis que indica estos principios:

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente

⁸⁸ *Ibidem* p. 36.

⁸⁹ Artículo 217 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

promocional, y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada. Así, este tipo de beneficios, como la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés pública. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga a propia Ley Suprema. Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciar se a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por **los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción V, de la Constitución Federal**, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que da lugar al tributo; si embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con el beneficio y su implementación, exduyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al **principio de igualdad**, y no al de equidad tributaria⁹⁰

ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD

⁹⁰ 2012227, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Renacimiento 33, Agosto de 2016; Tomo I; Pág. 9. P./J. 3/2016 (10a). "Condonación de deudas tributarias. Las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción v, de la Constitución política de los estados Unidos Mexicanos".

NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

El artículo citado otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, consistente en que podrán deducir la devención del monto del impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación de dicho combustible, el cual se trasladó en el pago por consumo final; prerrogativa que se condiciona al cumplimiento de diversos requisitos, entre los que destaca el relativo a que la tasa contenida en el artículo 2o.- A, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no sea cero o negativa. Ahora, el hecho de que el aludido beneficio se supedita a que la mencionada tasa resulte positiva, no incide en la mecánica del tributo de mérito, pues no se inserta en su metodología ni modifica o altera la forma en que se calcula la tasa respectiva ya que, por un lado, se dirige a los sujetos que se encuentran repercutidos económicamente en el pago del impuesto por haber adquirido diésel para destinarlo a las actividades aludidas y por otro, porque sólo establece la condición para que proceda la devención, la cual tiene su razón de ser en que aquellos causantes al ser consumidores finales en el costo del diésel, pagan no sólo la cuota por venta final al público, sino también el impuesto por la enajenación que se traslada. Por tanto, resulta claro que el diseño del estímulo no tiene relevancia impositiva y su constitutividad no puede analizarse conforme a los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁹¹

ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DE EGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO 2011 Y EN LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE APOYO EN MATERIA VEHICULAR A LA ECONOMÍA FAMILIAR DE LA MISMA ENTIDAD NO PUEDE ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

El beneficio en cuestión constituye un estímulo fiscal que no tiene relevancia impositiva en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos de donde surge el deber de pago, ya que no incide en alguno de sus elementos esenciales como

⁹¹ 2008035, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 12, Noviembre de 2014; Tomo I; Pág. 893. 2a./J. 128/2014. "Estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado a, fracción iii, del alay de ingresos del afederación para el ejercicio fiscal de 2013. No viola los principios de progresividad de los derechos humanos y de irretroactividad del alay".

objeto, base, tasa o tarifa, ni integra su mecánica, pues lo único que se pretende con su otorgamiento es apoyar la economía familiar mediante la entrega en dinero de un porcentaje del valor del vehículo respectivo para sufragar los costos que conlleva su uso; por tanto, al no medir la capacidad contributiva de los sujetos obligados ni pretender impedir que se cause el impuesto respectivo, dicho beneficio no puede analizarse a la luz de los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que no impide que su regularidad constitucional pueda examinarse al tenor del artículo 1o. de la Constitución Federal.^{9 2}

Una vez expuesto lo anterior, que implica la conceptualización de derechos humanos y de los principios, así como el análisis de las decisiones jurisprudenciales en el país, considero que la discusión doctrinal se encuentra en ciernes y amerita una disertación profunda en el ámbito jurídico fiscal. En tanto esto ocurre, en mi opinión es aventurado definir como derechos humanos a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino del gasto público, y en lo particular estimo que estos principios son sólo directrices bajo las cuales deben crearse las contribuciones en México y no constituyen en sí mismos derechos humanos, si no que en todo caso, éstos derivan o se refuerzan con las mencionadas directrices, de tal forma que por ejemplo el derecho humano al patrimonio, a la igualdad, al mínimo vital, al pago justo de tributos como parte de la dignidad humana, son derivados de los principios de justicia tributaria que se contienen en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución.

Tráigo a colación para esta discusión la afirmación que ha realizado el Maestro Fix Zamudio quien al referirse a la naturaleza de los derechos humanos indica que para poder acceder al plano legal de los derechos humanos:

Deben ser el objeto de un status particular; el status jurídico. Es necesario y suficiente, que la regulación sea sunderada de alguna y otra manera, ya sea por la aceptación, la limitación, la organización, la regulación, la obligación o la prohibición. Ninguna facultad jurídica sin derecho, y ninguna facultad jurídica

^{9 2} 2002148, Localización: [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época, 2a. Sala, Libro XLV, Noviembre de 2012, Tomo 2; Pág. 1243. 2a./J. 139/2012. "Estímulo fiscal previsto en el artículo 19 del al ey de egresos del estado de nuevo león para el año 2011 y en las reglas de operación del programa de apoyo en materia vehicular a la economía familiar de la misma entidad. No puede analizarse a la luz de los principios de justicia tributaria".

que no sea una prerrogativa; la inversa, sin embargo, no se da en forma necesaria. Pero si bien las prerrogativas “abrigadas y encubiertas” por el derecho son constitutivas de derechos, esto no quiere decir, que todos ellos puedan ser calificados como “derechos humanos”^{9 3}.

En este panorama, también es importante traer la idea de que los derechos humanos, para tener esa característica, desde una connotación doble. Una desde un aspecto de posesividad, es decir de derechos poseídos por el hombre, que le son inherentes y otro desde un aspecto de relatividad, esto es, aquellos derechos que se relacionan con el hombre, derechos exteriores a los elementos constitutivos del ser humano, pero relativos a todas sus condiciones de existencia, considerándose así como vitales, o por lo menos, como siendo imprescindibles.^{9 4}

Es decir, desde la naturaleza y conceptualización de los derechos humanos, los principios de justicia tributaria no cumplen con la esencia como derechos humanos, y debieran por tanto, analizarse desde una perspectiva de principios constitucionales que protegen a los contribuyentes como tales pero no como derechos. Este criterio es como lo he señalado, concordante con la posición que ha tenido y tiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que en ningún momento los refiere como derechos humanos y sin embargo lo enuncia reiteradamente como principios de justicia tributaria. De hecho la propia Suprema Corte mediante jurisprudencia ha realizado una diferenciación en relación a un principio de justicia tributaria como lo es el principio de equidad, que aplica especialmente a las contribuciones, y una garantía que puede aplicarse a cualquier disposición o acto que afecte al ser humano, como es el principio de igualdad.

EQUIDAD TRIBUTARIA CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE

^{9 3} Félix Zamudio Héctor, *Naturaleza de los derechos humanos y su validez en derecho internacional consuetudinario*, México, Porrúa, 2011, p. 112.

^{9 4} Gómez-Robledo, Verduzco, Alonso, *Derechos humanos en el sistema interamericano*, México, Ed. Porrúa, 2000, p. XXI-XXI.

AQUEL PRINCIPAL QUE LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE
A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, prediciendo que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que redaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.⁹⁵

El Doctor Burgoa Tledó al analizar la naturaleza de los principios de justicia tributaria, también refiere la disimilitud entre la igualdad y la equidad, pues, señala, parten de diversos rubros y arriban a diversos parámetros: mientras la igualdad envuelve una garantía, la equidad tributaria envuelve un principio para redactar la ley que debe ser obedecida por las personas en el entendido de que el legislador ya realizó las apreciaciones y diferencias correspondientes para el pago de las contribuciones.⁹⁶ Con base en lo expuesto y sujeto a que se continúe discutiendo doctrinalmente estos extremos, en la

⁹⁵ 173569, Localización [J]; 9a. Época; 1a. Sala S.J.F. y su Gaceta, Tomo XXV, Enero de 2007; Pág. 231. 1a./J. 97/2006. "Equidad tributaria. Cuando se redama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de aquel principio los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad".

⁹⁶ Burgoa Tledó, Carlos Alberto, *op. cit.*, p. 101.

act ualidad debemos referirnos a estas directrices como principios, a fin de ser acordes al sistema jurídico mexicano en la parte que define a la Suprema Corte a través de su jurisprudencia sobre este tema. No es óbice para lo anterior, el hecho de que la propia Suprema Corte haya aceptado desde hace años la procedencia del juicio de amparo en contra de aspectos fiscales, ya que en principio se hizo antes de la reforma constitucional de derechos humanos, pero sobre todo en ningún momento al aceptar la procedencia del juicio de amparo en estos casos, reconoció que ello implicaba que los principios de justicia tributaria eran verdaderos derechos humanos.

En efecto, hasta 1925 la Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo, ya que Ignacio L. Vallarta, entonces Presidente de la Suprema Corte de Justicia, impuso un criterio judicial que sostenía la opinión de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo, y que solamente por medio de su representante en el Poder Legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas injustas o iníquas.

Sin embargo en 1926, la Suprema Corte, en un acto reflexivo, se separa del anterior criterio y resuelve precedentemente considerar garantías individuales los principios del artículo 31 fracción IV, de la Constitución, y por tanto estimar precedentemente el juicio de amparo en contra de leyes tributarias; a partir de entonces, el mencionado criterio no fue definitivo, ya que esto se concretó como un criterio definitivo de la corte, hasta 1944 con motivo de la ponencia presentada por los ministros Manuel Bartlett B y Francisco Carreño.⁹⁷ Desde entonces ha sido tarea constante de ese altotribunal, ejercer el control de la constitucionalidad de las contribuciones en el país, revisando que se cumplan los principios plasmados en el 31, fracción IV, de la Carta Magna. De lo anterior surge la tesis jurisprudencial en la que se hace referencia a la proporcionalidad y equidad como requisitos constitucionales, derechos y garantías, identificada como: *Impuestos, equidad y proporcionalidad de los*.⁹⁸

⁹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 317-318.

⁹⁸ 389838, Localización [J]; 6a. Época, Renov. Ap. 1995; Tomo I, Parte HQ, Pág. 357. 385. "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los".

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remedarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales.

Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la procedencia federal de dicho amparo, que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Al respecto es importante que la Suprema Corte de aquel momento, es decir de la 6ª época, abrió una brecha trascendental para el justiciario fiscal, al determinar la procedencia del juicio de amparo por violaciones al artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, sin embargo la discusión en esta 10ª época amerita una nueva reflexión a la luz de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, a las nuevas acepciones de los principios y a las teorías actuales constitucionalistas y de derechos humanos.

A continuación se realizará un examen de cada uno de los principios de justiciario tributario a que he hecho referencia, incluyendo el criterio que sobre el tema ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. No obstante, es de condür que los principios de justiciario tributario constituyen meros principios que proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas, que establecen límites al poder tributario para la creación de contribuciones, sin que ello implique un derecho humano en sí mismo, pues más que ser

ati nent e a reconocer derechos de las personas, implicaría limit es al estado para crear tributos bajo principios constitucionales expresamente establecidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal.

3.3 Principio de proporcionalidad

Este principio, contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, como los demás principios de justicia tributaria, se tutela o reconoce expresamente en México desde la constitución de 1857. A nivel internacional, tiene su origen en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, al establecerse en su artículo 13, que *“para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”*.⁹⁹

Ahora bien, para el estudio de este principio, debo partir de la base de que hay diferentes tipos de contribuciones, y revisar si el principio tiene variantes dependiendo de las características de cada una de ellas. Doctrinalmente las contribuciones se han dividido en cuatro impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.¹⁰⁰ De esta misma forma se clasifican las contribuciones en el sistema jurídico fiscal del orden federal, ya que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece expresamente que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Asimismo, para efecto de análisis consideramos aplicable la forma en que el derecho positivo, plasmado en el citado artículo, define cada una de estas contribuciones. Así tenemos que:

- Los impuestos, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las otras contribuciones;

⁹⁹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana y otros, *Derechos humanos de los contribuyentes*, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, p. 4. Disponible en [http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes\(fac%C3%ADculo\).pdf](http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf), consultado en 19 de octubre de 2017.

¹⁰⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 320.

- Los derechos, son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado;
- Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado; y
- Las contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

En este contexto, parto del análisis del principio de proporcionalidad en forma general y en particular el relacionado con los impuestos, aunque gran parte del análisis del principio citado respecto de los impuestos resultará aplicable a las demás contribuciones. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó desde la 7ª época, que el principio de proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.¹⁰¹ Después de esta tesis, ha existido evidencia en lo que se refiere al término de capacidad económica, al modificarse por capacidad contributiva, como se desprende de la siguiente jurisprudencia reciente, que se enuncia sólo de referencia, por existir diversos ejemplos en los que se puede observar el tema.

¹⁰¹ 389838, Localización: [J]; 6a. Época; P enq; Ap. 1995; Tomo I, Parte HQ; Pág. 357. 385. "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los".

Cabe señalar que el uso de los términos capacidad económica y capacidad contributiva, han sido objeto de algunos debates, los cuales no están necesarios traerlos a reflexión, en virtud de que, el segundo de los términos es usado ya, de forma cónsona al referirse, la jurisprudencia y la doctrina, al principio de proporcionalidad

RENTA SONI NOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO A LA GENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectadas al gravamen, en el caso de la contribución de mérito que se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real, a la cual se arribar estando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención (deducciones estructurales); de ahí que las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como amoneras que el legislador deba contemplar forzadamente a fin de observar el principio de justicia tributaria en comento. Ahora, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, pues se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo. En consecuencia, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica. Por tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer

un límite para las deducciones personales, veda el principio de proporcionalidad tributaria¹⁰²

Ahora bien, para atender el punto de vista de la doctrina, parto de lo que pude entenderse por proporción, la cual es definida por el maestro Serra Rojas como *“la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”*.¹⁰³ En este contexto, puedo concluir que para la definición de proporcionalidad partimos de la correspondencia que debe existir entre el importe de la contribución que se cause, con la capacidad a cargo de quien se causa. Partiendo de este mismo razonamiento, Arriaga Vizcaíno la define como:

El principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de sus ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equitativamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.¹⁰⁴

Cabe señalar que para Sergio Francisco de la Garza la proporcionalidad *“consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (sic debe ser cuantitativa) superior a los de medianos y reducidos recursos, los que se logra a través de las tarifas progresivas”*.¹⁰⁵ Sustenta su definición en el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha sido superado, contenido en la jurisprudencia del

¹⁰² 2013878, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala, Libro 40, Marzo de 2017; Tomo II; Pág. 826. 2a./J. 24/2017. “Rent a. Son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 del al ey del impuesto el ctivo, vigente a partir del 1 de enero de 2014, al establecer un límite para las deducciones personales, veda el principio de proporcionalidad tributaria”.

¹⁰³ Vizcaíno, Adfo Arriaga *op. cit.*, p. 277.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 285.

¹⁰⁵ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 275.

Principio¹⁰⁶ que define la proporcionalidad de forma acertada en la generalidad del término, pero en lo relativo a las tarifas, indica que el impuesto para que sea proporcional debe aumentar cualitativamente conforme a la capacidad contributiva del sujeto, extremo que ha sido superado por nuevos criterios de la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, como puede identificarse en la jurisprudencia de la Segunda Sala que se identifica como:

PREDIC LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO RELATIVO
PUEDE GRAVARSE INDISTINTAMENTE A TRAVÉS DE TASAS FIJAS O
DE TARIFAS PROGRESIVAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).¹⁰⁷

En donde se define que no sólo las tarifas progresivas son proporcionales, sino que también las tasas fijas lo son, por lo que la definición transcrita ha quedado superada en base a los criterios jurisprudenciales actuales, mismos que en opinión son acertados en virtud de que una tributo que se paga con una tarifa fija también a la capacidad contributiva de quien paga.

Manuel Halli vis Pelayo, ha sostenido que este principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos eludidos tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.¹⁰⁸ Con base en lo anterior, conduyo que la proporcionalidad de las contribuciones se satisface en los tributos en los que se grava la manifestación de la riqueza de forma objetiva, de tal forma que de la simple lectura de la ley que los contiene, se desprenda que debe pagarse de acuerdo con la riqueza de cada contribuyente manifestado respecto del objeto del tributo.

¹⁰⁶ 389838, Localización [J]; 6a. Época; Reng. Ap. 1995; Tomo I, Parte HQ Pág. 357. 385. "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los".

¹⁰⁷ 165462, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta 9a. Época; 2a. Sala Tomo XXXI, Enero de 2010; Pág. 301. 2a./J. 222/2009. "Predic. La capacidad contributiva en el impuesto relativo, puede gravarse indistintamente a través de tasas fijas o de tarifas progresivas (legislación vigente en 2008)".

¹⁰⁸ Céd. In Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria* Tax Editores, México, p. 17.

Cabe resaltar, que tratándose de impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, la capacidad contributiva no se debe reflejar, necesariamente en relación al contribuyente del tributo, que es quien traslada el mismo a un tercero, sino que atiende al patrimonio que soporta esa operación, esto es, el del tercero consumidor, que de considerar que cuenta con el patrimonio suficiente para soportar el consumo, también lo es para absorber el impuesto. Esto ha sido confirmado recientemente por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien hizo la distinción en comentario a través de la siguiente jurisprudencia, a pesar de que con anterioridad había determinado que debía existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes:¹⁰⁹

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, inciso g), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

El precepto citado, al establecer la tasa fija de \$1.00 (un peso) por litro del impuesto especial sobre producción y servicios en la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcar agregada, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que si su base imponible se expresa en litros, por idoneidad la tasa debe fijarse por cada unidad de medida consumida para que al final, si es mayor el consumo, se pague una cuota más elevada. Además, ese impuesto es de carácter indirecto, lo que implica que *no se mide en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante, entantoque no grava el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que atiende al patrimonio que soporta esa operación, esto es, el del consumidor, que de considerar que cuenta con el patrimonio suficiente para soportar el consumo, también lo es para absorber el impuesto*¹¹⁰

¹⁰⁹ 184291, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a. Época, Renó; Tomo XVI, Mayo de 2003; Pág. 144. P./J. 10/2003. "Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes".

¹¹⁰ 2014505, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época, 2a. Sala, Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 708. 2a./J. 70/2017. "Producción y servicios. El artículo 2o., fracción i, inciso g), del al ley del impuesto especial relativo, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria".

Este es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con sustento del principio de proporcionalidad, ha determinado la inconstitucionalidad de los impuestos adicionales por considerar que no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fueron diseñados para gravar en un segundo nivel determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición, a través de un impuesto primario. Esta determinación trae un impacto importante en los fiscos estatales, en virtud de que la mayoría de los estados del país tienen vigentes impuestos de este tipo.¹¹¹ Se transcribe jurisprudencia en la que la segunda sala concluye la inconstitucionalidad de un impuesto adicional del Estado de Morelos, que sirve de base para considerar inconstitucional cualquier tributo adicional que mantenga las características contempladas en la misma:

IMPUESTO ADICIONAL. LOS ARTÍCULOS 119 A 125 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MORELOS QUE LO PREVÉN VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Los preceptos citados, al establecer un impuesto adicional a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos por concepto de impuestos y derechos municipales en la mencionada entidad federativa, ya sea en su carácter de responsables directos o solidarios, violan el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fue diseñado para gravar en un segundo nivel determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición, a través de un impuesto primario, como operan las "sobretasas" u otras contribuciones adicionales -cuyo hecho imponible gira en torno a una misma actividad denotativa de capacidad económica-, sino que fue estructurado para gravar globalmente todos los pagos de contribuciones municipales efectuados por los causantes, por lo que su hecho imponible se materializa al momento de cumplir con esa obligación tributaria. Por consiguiente, el adicional gravamen adicional no participa de la misma

¹¹¹ De la O Hernández, Xóchitl Liviér, "Revista Federalismo Hacendario", *Impuestos estatales vigentes para las entidades federativas para el ejercicio fiscal 2017*, México, INDETEC, abril-junio 2017, pp. 65-67.

naturalidad jurídica del impuesto púnigerio, pues no se circunscribe a una sola contribución mediante el pago de un doble porcentaje, sino que tiene por objeto gravar todos los pagos por concepto de impuestos y derechos municipales previstos en la Ley de Ingresos del Municipio de que se trate del Estado de Morelos, por lo que es inconcuso que dicho actuar no refleja la capacidad contributiva de los causantes.^{1 1 2}

Por otro lado, derivado del principio de proporcionalidad, la jurisprudencia y la doctrina han sido concordes en indicar al denominado derecho al mínimo vital de los contribuyentes. En este sentido, la Doctora Ríos Granados señala que *“el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, la salud, la educación, los alimentos. El derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional”*.^{1 1 3} Abordaré este tema con mayor amplitud en capítulos posteriores.

En relación con los derechos, a diferencia de los impuestos, en los que se debe gravar la capacidad contributiva, el principio de proporcionalidad se cumple cuando existe un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, por tanto debe atenderse al objeto real del servicio prestado, a fin de poder apreciar la razonable correlación mencionada que debe haber entre la prestación del servicio y el monto de la cuota, sin que el importe que el predio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares. Por tanto, a efecto de respetar el principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe existir un equilibrio razonable

^{1 1 2} 2004487, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época, 2a. Sala, Libro XXV, Septiembre de 2013; Tomo 2; Pág. 1288. 2a./J. 126/2013. “Impuesto ad valorem. Los artículos 119 a 125 del al ey general de hacienda municipal del estado de Morelos que lo prevén, violan el principio de proporcionalidad tributaria”.

^{1 1 3} Ríos Granados, Gabriela, *op.cit.*, p. 69.

entre la cuota y la prestación del servicio, según se define por jurisprudencia a continuación:

DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA. No obstante que la ley fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definiría como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecido en normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.¹¹⁴

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de las contribuciones de mejoras que son consideradas también contribuciones de acuerdo con el

¹¹⁴ 196933, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, Reng, Tomo VI, Enero de 1998, Pág. 54. P./J. 3/98. "Derechos por servicios. Subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota".

artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, los autores no se han pronunciado al respecto, sin embargo, considero que en las contribuciones de mejoras, el principio de proporcionalidad debe atenderse de acuerdo con la mejora o plusvalía que sobre el patrimonio del contribuyente, genere directa o indirectamente la obra pública que se derrama entre la población.

Respecto de las aportaciones de seguridad social, por ser contribuciones en los términos que ya he expuesto, le son aplicables los principios de justicia tributaria y por tanto el particular de proporcionalidad, el cual se cumple para este tipo de contribuciones, cuando se establece en función del ingreso del trabajador y al mismo tiempo, se ubica entre los límites mínimos y máximos que permitan conducir que se atienda a la potestad real de los trabajadores, para contribuir al financiamiento de pensiones y de más prestaciones en materia de seguridad social. En la doctrina no identifiqué algún análisis sobre este particular, sin embargo, las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresan lo aludido:

FONDO DE PENSIONES LA APORTACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 60 BIS B DE LA LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO DE SONORA ES DE SEGURIDAD SOCIAL Y, POR TANTO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN SUJETA A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA FISCAL.

El citado precepto, al establecer que quienes disfruten de una pensión o jubilación del Instituto referido aportarán mensualmente al Fondo de Pensiones el 10% de la cuantía de su pensión mensual, prevé un aporte a la seguridad social destinado al patrimonio de dicho Fondo, para otorgar a los trabajadores del servicio civil local y de los organismos que por ley o por disposición legal del Ejecutivo se incorporen a su régimen, a los pensionistas del propio Estado y de organismos públicos incorporados, así como a los familiares derechohabientes tanto de los trabajadores como de los pensionistas mencionados, pensiones por jubilación, vejez, cesantía por edad avanzada, invalidez, muerte, viudez y orfandad o pensiones a los ascendientes, las cuales se consideran prestaciones de seguridad social que tienen su origen en los riesgos de carácter natural a que el hombre está expuesto, como vejez, muerte e invalidez y que se otorgan mediante rentavitalicia, una vez satisfechos los requisitos legales. En ese sentido, tal aporte constituye una contribución, al tener la naturaleza jurídica de aportaciones de seguridad social y, por tanto,

está sujeto a los principios de justicia fiscal contemplados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹¹⁵

ISSSTE EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY RELATIVA AL NO INCLUIR LA COMPENSACIÓN GARANTIZADA COMO PARTE DEL SUELDO BASE DE COTIZACIÓN NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 17 de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado está sujeto a los principios contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dentro de los cuales se encuentra el de proporcionalidad tributaria, cuya aplicación, en materia de aportaciones de seguridad social, no puede valerse exclusivamente a partir de los ingresos obtenidos por el trabajador, sino atendiendo también -y principalmente- al diseño del régimen de seguridad social en que se encuentran inmersas. Ahora bien, el precepto legal indicado, al fijar un concepto de sueldo base de cotización que no integra todas las remuneraciones percibidas por los servidores públicos, sino que es equivalente al sueldo base de cotización del ai ndividual ley abrogada, en el cual únicamente se contemplaban el sueldo presupuestal, el sobresueldo y la compensación, sino que en este último concepto se incluye a "compensación garantizada", y tiene un límite máximo equivalente a 10 veces el salario mínimo del Distrito Federal, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. Por una parte, el mencionado principio no exige que en la base prevista en la ley se incluyan todas las prestaciones que percibe el trabajador en activo y, por otra, con base en el diseño del régimen de cotización, se observa que el monto expresado por la base tributaria para efectos de calcular las aportaciones de seguridad social, para ser proporcional, queda definido en correspondencia con los límites mínimos y máximos de cotización señalados para financiar las distintas prestaciones de seguridad social reguladas en la ley y, desde luego, en función del sueldo percibido por el trabajador para el mismo propósito. Así, la base para determinar las cuotas y aportaciones de seguridad social conforme a la normativa analizada, se constituye por un monto que toma en consideración su ingreso como trabajador y, al mismo tiempo, se ubica entre los límites mínimos

¹¹⁵ 2001919, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época, 2a. Sala Libro XII, Octubre de 2012; Tomo 3; Pág. 1622 2a./J. 111/2012 (10a). "Fondo de pensiones. La aportación prevista en el artículo 60 bis b de la ley del instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del estado de sonora es de seguridad social y, por tanto, constituye una contribución sujeta a los principios constitucionales de justicia fiscal".

y máximos aludidos, lo cual permite condicionar que atiende a la potencialidad real de los trabajadores al servicio del Estado, para contribuir al financiamiento de pensiones y demás prestaciones en materia de seguridad social. En ese sentido, el pronunciamiento relativo a que la referida norma legal no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, debe hacerse extensivo a las disposiciones de los Manuales de Percepciones de los Servidores Públicos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal vigentes de 2007 a 2013 y a cualquier otra de observancia general que se emita con sujeción a dicho precepto legal.¹¹⁶

En conclusión, el cumplimiento al principio de proporcionalidad varía de acuerdo con la naturaleza jurídica de la contribución que se crea, es decir considerando si es un impuesto, un derecho, aportaciones de seguridad social o contribuciones. Tratándose de impuestos, el principio implica que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos considerando su capacidad contributiva a través de tasas fijas o tarifas progresivas, o bien, tratándose de impuestos indirectos, con base en la manifestación de la riqueza que deriva de una operación a sí misma, diversa a la que soporta el patrimonio del sujeto pasivo.

En los derechos, la proporcionalidad se cumple cuando existe un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, sin que ello implique que la cuota deba corresponder exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos corresponden intereses generales.

Con relación a las aportaciones de seguridad social, el principio se cumple cuando, para su determinación se considera el ingreso del trabajador y al mismo tiempo se atiende a su potencialidad real de contribuir al financiamiento de pensiones y demás prestaciones en materia de seguridad social. Respecto de las contribuciones de mejoras, el principio de proporcionalidad debe atenderse de acuerdo con la mejora o plusvalía que sobre el patrimonio del contribuyente, genere directa o indirectamente la obra pública que se derrama entre la población.

¹¹⁶ 2011242, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época, 2a. Sala, Libro 28, Marzo de 2016; Tomo II; Pág. 1062. 2a./J. 35/2016, "Ilsste El artículo 17 de la ley relativa al no incluir la compensación garantizada como parte del sueldo base de cotización, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria".

3.4 Principio de equidad

El principio de equidad ha sido resumido por la Suprema Corte desde la 7ª época, como aquel que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, entre otros, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. Lo anterior, es acorde a la siguiente jurisprudencia, que desde la 7ª época emitió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para definir el principio de equidad y de proporcionalidad:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 el evaden tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más el evaden recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir

un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula¹¹⁷

Desde el punto de vista doctrinal, Margán Manautou estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico ‘‘sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación’’.¹¹⁸ Por su parte Adolfo Arriaga indica que este principio está constituido por la igualdad y lo define como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹¹⁹

Para Sergio Francisco de la Garza el principio de equidad radica medularmente en ‘‘la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idóneo en lo concerniente a hipótesis de causación’’.¹²⁰ Burgoa Toledo señala que:

La equidad implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales conforme al viejo adagio aristotélico, es decir, para efectos tributarios, las personas ubicadas dentro de una misma situación jurídica o condición económica deben ser tratadas normativamente de igual manera que sus similares,

¹¹⁷ 232197, Localización [J]; S.J.F.; *Volumen* 199-204, 7a. Época; R. enq; Primera Parte; Pág. 144.

“Impuestos, proporcionalidad y equidad de los”.

¹¹⁸ Vizcaino Arriaga, Adolfo, *op. cit.*, p. 280.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 286.

¹²⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 124.

entanto que no es posible tratar de igual forma a quienes cuentan con distintas condiciones, para lograr un equilibrio que conlleva a una armonización positiva^{1 2 1}

Como se aprecia de las diversas definiciones emitidas por la doctrina en el ámbito fiscal y la jurisprudencia, el principio de equidad no contiene en sí mismo, una complejidad de definición o aceptación, de tal forma que existe coincidencia e incluso propia, de considerar a este principio como aquel que debe respetarse al establecer una carga tributaria igual para las personas que se encuentran en una situación objetiva o subjetivamente similar, de tal forma que la contribución al gasto público sea equitativa para quienes se presentan ante la norma fiscal, en situaciones similares.

A mayor ahondamiento, este no necesariamente indica que existen dos formas de equidad, la subjetiva y la objetiva^{1 2 2}. La equidad subjetiva implica tratar igual o desigual, según corresponda, con base en las similitudes o diferencias patrimoniales de los sujetos del tributo, considerando la actividad del contribuyente, por ejemplo, distinguiendo, como lo hace la Ley del Impuesto Sobre la Renta, diferentes regímenes, de acuerdo con las actividades que realiza el contribuyente o a sus características particulares. En cambio, la equidad objetiva se basa, no en el contribuyente, sino en el objeto imponible, es decir, en la materia de tributación o el bien patrimonial sujeto de gravamen, como es la diferenciación en el impuesto al valor agregado respecto de tasas del 0% o 16% considerando el acto o actividad gravado, o bien en el establecimiento de una misma tasa para las bebidas saborizadas con azúcares en materia del impuesto especial sobre producción y servicios. En este último caso la Suprema Corte de Justicia de la Nación recientemente realiza un análisis de este supuesto para concluir la constitucionalidad de este tratamiento a la luz del principio de equidad. Veamos:

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE
BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA ES COMPATIBLE
CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

^{1 2 1} Burgoa Tledó, Carlos Alberto, *op. cit.*, p. 105

^{1 2 2} *Ibidem* pp. 119-121.

El trato equitativo tutelado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tiene como finalidad esd ar ecer si a dos d istintos grupos de contribuyentes se les otorga un trato diferente y si está constituido n a l m e n t e j u s t i f i c a d o . A s í , s i e l g o b e r n a d o p r e t e n d e l a c o m p a r a t i v a e n t r e b e b i d a s s a b o r i z a d a s c o n a z ú c a r r e s p e c t o d e o t r o s l í q u i d o s q u e n o l a t i e n e n (b e b i d a s s a b o r i z a d a s c o n a z ú c a r e s s u s t i t u t o s , t é s , i n f u s i o n e s o a g u a m i n e r a l) , o r e s p e c t o d e o t r o s a l i m e n t o s , t a l e s c o m o f r u t a s o l e c h e , c o n a l t o a p o r t e n u t r i d i o n a l , e n t o n c e s e s e v i d e n t e q u e s e t r a t a d e g r u p o s n o c o m p a r a b l e s e n t r e s í , p u e s e l i m p u e s t o e s p e c i a l s o b r e p r o d u c c i ó n y s e r v i d i o s p r e t e n d e j u s t a m e n t e d e s i n c e n t i v a r e l c o n s u m o d e a z ú c a r , p o r l o q u e e l p r i m e r g r u p o n o p u e d e c o m p a r a r s e c o n l o s q u e n o l a t i e n e n , a u n a d o a q u e l a f r u t a y l a l e c h e c u e n t a n c o n a z ú c a r e s n a t u r a l e s n o a g r e g a d a s i n d u s t r i a l m e n t e y a d e m á s s o n b e n e f i c a s p a r a l a s a l u d d a d o s u a l t o a p o r t e n u t r i d i o n a l . A h o r a , s i e l g o b e r n a d o p r e t e n d e c o m p a r a r l a s b e b i d a s s a b o r i z a d a s c o n l o s a l i m e n t o s q u e c a u s a n e s e m i s m o i m p u e s t o c o n f o r m e a l a r t í c u l o 2 o . , f r a c c i ó n I , l í n e a s J) , n ú m e r o s 8 y 9 , d e l a L e y d e l I m p u e s t o E s p e c i a l s o b r e P r o d u c c i ó n y S e r v i d i o s , e n t o n c e s d e b e c o n s i d e r a r s e q u e e s e t r a t o i n e q u i t a t i v o e s t á j u s t i f i c a d o , p u e s s i b i e n e s c i e r t o q u e a l a s p r i m e r a s s e l e s t a s a c o n \$ 1 . 0 0 (u n p e s o) p o r l i t r o y a l o s s e g u n d o s a l a t a s a d e l 8 % c u a n d o t e n g a n u n a d e n s i d a d c a l ó r i c a d e 2 7 5 k i l o c a l o r í a s o m a y o r p o r c a d a 1 0 0 g r a m o s , t a m b i é n l o e s q u e e l l o e m a n a d e u n e s q u e m a d i ñ a d o p o r e l l e g i s l a d o r e n e l q u e c o n s i d e r ó t a s a r b e b i d a s , p o r d e f i n i d ó n l í q u i d a s , a t r a v é s d e l a u n i d a d d e l i t r o s , y a l o s a l i m e n t o s , s ó d i o s o s e m i s d i d o s m e d i a n t e l a u n i d a d d e g r a m o s a e f e c t o d e f a c i l i t a r e l c á l c u l o d e l i m p u e s t o , l o q u e i m p l i c a q u e e s a d i f e r e n c i a d e t r a t o e s t á j u s t i f i c a d a . P o r o t r a p a r t e , t a m p o c o v u l n e r a e l p r i n c i p i o d e e q u i d a d t r i b u t a r i a e l h e c h o d e q u e e l l e g i s l a d o r t a s e p o r i g u a l t o d a s l a s b e b i d a s s a b o r i z a d a s c o n a z ú c a r e s , p u e s d e e s e m o d o l o g r a d e s i n c e n t i v a r s u c o n s u m o a l m i s m o u n i v e r s o d e c a u s a n t e s , s i n q u e s e a d e r e l v a n d o a l a c a n t i d a d d e a z ú c a r e s a ñ a d o s q u e c o n t e n g a n , y a q u e l o q u e p r e t e n d ó f u e i n h i b i r s u c o n s u m o ; n i e l q u e l o s r e s t a u r a n t e s y b a r e s e s t é n l i b e r a d o s d e l p a g o d e l i m p u e s t o , p u e s a l r e s p e c t o e l l e g i s l a d o r c o n s i d e r ó q u e e s o s c a s o s y a c a u s a n e l i m p u e s t o a l v a l o r a g r e g a d o a l p r e s t a r s e r v i d i o s , a u n a d o a q u e d a d a l a c o m p l e j i d a d p a r a c o n t r o l a r l a s v e n t a s d e e s t e t i p o d e p r o d u c t o s e n l o s e s t a b l e c i m i e n t o s , s e r í a p r o c e d e n t e g r a v a r ú n i c a m e n t e l o q u e e s t u v i e r a p o s i b i l i t a d o a f i s c a l i z a r , c i r c u n s t a n c i a q u e q u i e n e s e n a j e n a n e i m p o r t a n b e b i d a s s a b o r i z a d a s , s í t i e n e n p o s i b i l i d a d d e c o r t a b i l i z a r . ^{1 2 3}

^{1 2 3} 2014501, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época, 2a. Sala, Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 702. 2a./J. 74/2017, "Impuesto especial sobre producción y servicios sobre bebidas saborizadas con azúcar agregada. Es compatible con el principio de equidad tributaria".

En conclusión, el principio de equidad se refiere a aquel que debe respetarse, a fin de que la norma jurídica brinde un trato igual a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación frente a la ley, o desigual en los supuestos en los que existan diferencias subjetivas u objetivas que justifiquen el diverso tratamiento.

3.5 Principio de legalidad

Montesquieu consideró que *“Por la desmedida autoridad del príncipe y la extremada debilidad del pueblo, es preciso evitar causas de confusión en materia de tributos. El peñal de éstos debe ser fácil, para lo cual ha de establecerse con tanta precisión que no puedan los recaudadores aumentarlos ni disminuirlos”*^{1 2 4}. Con esta idea sobre la necesidad de que los tributos se establezcan de forma clara y sobre todo que no se deje al arbitrio de la autoridad administrativa la posibilidad de aumentarlos o disminuirlos, parte para el análisis sobre el principio de legalidad, considerando a éste como la obligación de que cualquier tributo se contenga en una ley, es decir una norma que haya seguido un proceso legislativo para su creación, ya sea a nivel federal o local. Esto se conoce en el ambiente fiscal con el latínismo: *nullum tributum sine lege*, es decir, que no hay tributo sin ley. Induso en el sistema jurídico mexicano, las disposiciones fiscales sancionan a los funcionarios públicos que exijan el pago de contribuciones o cualquier prestación, que no cumplan este principio tal y como se desprende del contenido del artículo 87 fracción III, del Código Fiscal de la Federación que señala

Artículo 87.- Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

...

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

^{1 2 4} Montesquieu, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Editorial Porrúa, 1977, p. 144.

El contenido de este principio se perfecciona aún más, con base en las decisiones que ha tenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que mediante jurisprudencia determinó que este principio no se cumple por el solo hecho de que el tributo se encuentre establecido en una ley, sino que es menester que todos sus elementos esenciales, es decir, el objeto, sujeto, base, tasa y la época de pago, se encuentren establecidos en ley, a fin de evitar la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias, es decir para no dar margen al arbitrio de las autoridades fiscales, ni permitir el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, tal y como lo propuso Montesquieu. En el mismo tenor, Sergio Francisco de la Garza señala que *“la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”*.^{1 2 5}

Estas condiciones se encuentran en las siguientes tesis del Pleno de la Suprema Corte, definidas desde la 7ª época:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la prestación

^{1 2 5} De la Garza, Sergio Francisco, *op cit*, pp. 265-266.

tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.^{1 2 6}

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY.

El artículo 31, fracción I V, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se construyan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción I V del artículo 31 constitucional.^{1 2 7}

El principio de legalidad entonces se cumple al establecerse en ley el tributo y cada uno de sus elementos esenciales, objeto, sujeto, base, tasa y época de pago. Respecto a estos elementos, para no violar el principio en cuestión, la norma no debe contener una estructura que deje la posibilidad de que la autoridad administrativa defina algún concepto que pueda tener injerencia en la determinación de cualquiera de los elementos señalados, es decir que no se permita un margen de arbitrariedad a favor de la autoridad administrativa en lo que respecta a la determinación de los mismos. En mi opinión, esto no implica que para cumplirse el principio de legalidad, la ley deba contener la definición de cada uno de los conceptos que se mencionan en ella, pues de ser así tendría el

^{1 2 6} 232796, Localización [J]; S.J.F.; *Volumen* 91-96, 7a. Época, Renacimiento, Primera Parte, Pág. 172. "Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley".

^{1 2 7} 232167, Localización [TA]; S.J.F.; *Volumen* 199-204, 7a. Época, Renacimiento, Primera Parte, Pág. 58. "Impuestos. Sus caracteres, forma contenido y alcances deben consignarse en la ley".

Legislador, la necesidad de crear leyes tan abultadas y complejas, que harían casi imposible el cumplimiento del principio citado, lo que en todo caso debe contener la ley al establecerse el tributo, es un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Este principio tampoco impide que mediante normas complementarias que no hayan seguido el proceso legislativo, como son los reglamentos, reglas de carácter general y resoluciones misceláneas, pueda la autoridad establecer especificaciones que adar en la ley o propongan opciones de cumplimiento del pago de contribuciones, de tal forma que mediante esta normatividad se por menoricen las disposiciones legales, sin modificar ningún concepto que influya en los elementos del tributo, ni establecer mayores obligaciones que las referidas en ley, es decir que exista subordinación jerárquica de éstas sobre aquellas. Esto implica que para la materia fiscal, en un marco doctrinal, la reserva de ley sea relativa, es decir, contrario a la reserva absoluta en la que la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal, en la relativa permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse.

En este contexto, la Suprema Corte ha resultado que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, si no que es suficiente con un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referencia materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria, y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Lo expuesto es acorde con criterios redictos emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de acuerdo con lo siguiente:

TABLAS DE VALORES UNITARIOS DE SUELO Y CONSTRUCCIÓN RESULTAN VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, CUANDO NO ESTABLECEN EL CRITERIO PARA CLASIFICAR LOS TIPOS DE CONSTRUCCIÓN, ATENDIENDO A SU CALIDAD DE LUJO SUPERIOR, MEDIA O ECONOMICA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

Conforme al antepenúltimo párrafo de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los Ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las Legislaturas Estadales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, las cuales revisten una importancia fundamental en la integración de los elementos que conforman el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, ya que impactan la base gravable de la contribución, por lo que las normas que contengan dichas tablas deben respetar los principios de justicia tributaria contenidos en el numeral 31, fracción IV, constitucional. En ese sentido, si en las propias tablas de valores unitarios de suelo y construcción, se establece como el elemento a considerar en la fijación de la base gravable del impuesto relativo a la clasificación del inmueble en atención a su calidad de construcción como de lujo superior, media, económica y austera, definiendo lo que debe entenderse sólo por la última de ellas, es claro que se permite un margen de arbitrariedad a favor de la autoridad administrativa en lo que respecta a la determinación de un elemento que incide en la base gravable del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, lo que viola el principio de legalidad tributaria. Cabe precisar que la inconstitucionalidad mencionada no implica que los contribuyentes dejen de pagar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sino que atendiendo a que la violación constitucional se genera por virtud de la falta de certeza en cuanto a la base aplicable a un determinado inmueble, el efecto de la declaratoria referida consiste en que se aplique el monto de menor cuantía.¹²⁸

¹²⁸ 2014654, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 800. 2a./J. 94/2017. "Tablas de valores unitarios de suelo y construcción. Resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, cuando no establecen el criterio para clasificar los tipos de construcción, atendiendo a su calidad de lujo superior, media o económica para efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales".

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 10, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, QUE CONTIENE LA LOCUCIÓN "FALTANTE DE BIENES EN LOS INVENTARIOS", NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA, LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS

La porción normativa aludida, al disponer que en el caso de faltante de bienes en los inventarios, consumo o autoconsumo, se considera que se efectúa la enajenación -de bebidas saborizadas- cuando el contribuyente o las autoridades fiscales conozcan que se realizaron los hechos mencionados, lo que ocurra primero, establece una ficción legal relativa al presupuesto del hecho imponible del tributo, como es enajenar; por ello, al no estar definida la locución "faltante de bienes en los inventarios", no vulnera los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria contenidos en los numerales 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues por lo que hace al principio de seguridad jurídica, por esa locución debe entenderse la falta de los bienes que deben registrarse o asentarse en un documento y, por lo que hace al de legalidad tributaria, el legislador no está obligado a definir todas las locuciones previstas en la ley. Además, ese precepto ampara y no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria ut elado en el último numeral citado, ya que si la finalidad del impuesto es combatir la obesidad y el sobrepeso, entonces el faltante de bienes o mercancías en los inventarios de bebidas saborizadas, aditivos no básicos o que sirvan para producirlos, guarda relación con dicha finalidad extrafiscal, pues por ficción legal ese faltante se considera enajenación, que es una de las hipótesis de causación del impuesto especial sobre producción y servicios.^{1 2 9}

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014. SU REGLA 1.5.1.6 ES ACORDE CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA, LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en sus artículos 2o., fracción I, inciso G) y 5o., párrafo segundo, dispone que tratándose de enajenaciones de bebidas saborizadas, concentrados, edulcorantes que se disuelvan en agua con azúcar añadida, los sujetos pasivos del impuesto lo calcularán por el total de litros enajenados en el mes o que se puedan obtener

^{1 2 9} 2014447, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época, 2a. Sala, Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 1441. 2a. LXXXI/2017. "Producción y servicios. El artículo 10, párrafo segundo, de la ley del impuesto especial relativo, que contiene la locución "faltante de bienes en los inventarios", no vulnera los principios de seguridad jurídica, legalidad y proporcionalidad tributaria".

por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes; mientras que de la regla 1.5.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el *Diario Oficial* de la Federación el 30 de diciembre de 2013, se aprenda que por las fracciones del litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a éstas, lo que evidencia que **sólo por menorial o establecido en la ley tratándose de litros incompletos, por lo que es acorde con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad tributaria** contenidos en los numerales 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al no exceder al aléy que le dio origen y, al a vez, con el de seguridad jurídica, pues la regla permite al contribuyente conocer con certeza la manera en que el impuesto se computa tratándose de fracciones de litro.¹³⁰

COMERCIO EXTERIOR LAS REGLAS EN LA MATERIA PARA 2011, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 64 DE LA LEY ADUANERA

El principio citado, 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 quienes establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones, **con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre el afórma en que deben atender sus obligaciones tributarias**. Así, ese principio general de legalidad constituye una exigencia conforme a la cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previamente previstos y autorizados por una disposición legal. En ese entendido, el artículo 64 de la Ley Aduanera establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable. Por su parte, la regla 3.5.1., fracción II, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011, publicadas en el *Diario Oficial* de la Federación el 29 de julio de 2011, sólo señala qué impuestos deben determinarse y pagarse al momento de importar vehículos; sin embargo, para su cálculo remite a las disposiciones legales aplicables. Igualmente, de la lectura de las reglas 3.5.3 a 3.5.7., de

¹³⁰ 2012984, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 36, Noviembre de 2016; Tomo II; Pág. 1125. 2a./J. 171/2016. "Renta. La regla 1.3.10.4 de la resolución miscelánea fiscal para 2014 que remite al artículo 145 del aléy del impuesto del ai vo para efectuar el cálculo del ar et end ón correspondiente al retiro de los recursos contenidos en las subcuentas de retiro a manera de ingreso esporádico, viola el principio de legalidad tributaria en su vertiente de reserva de ley y subordinación jerárquica".

ordenamiento en comento, se advierte que éstas no instituyen propiamente un elemento constitutivo del impuesto general de importación, como una regla general que derogue las disposiciones legales aplicables, sino que establecen la posibilidad de aplicar un arancel ad valorem como opción para no exhibir el certificado de origen ni el permiso previo de la Secretaría de Economía. De lo anterior deriva que, **tanto de la ley, como de las disposiciones complementarias** contenidas en las reglas mencionadas, se advierte que éstas únicamente se limitan a realizar una explicación minuciosa de la norma, sin que pueda condúirse que aumenten los requisitos o varíen el texto del al ey de la materia, por lo que no violan el principio de legalidad tributaria¹³¹

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra de aramento establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción V, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al del ar reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengana a regular parte del adó p i n a n o r m a t i v a de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este

¹³¹ 2008302, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala, Libro 14, Enero de 2015; Tomo I; Pág. 618. 1a./J. 2/2015. "Comercio exterior. Las reglas en la materia para 2011, no violan el principio de legalidad tributaria en los términos previstos por el artículo 64 de la ley aduanera".

supuesto que la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la delimitación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no predisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Predicho lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial del referido materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria, y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria¹³²

RENTA LA REGLA 1.3.10.4 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014 QUE REMITE AL ARTÍCULO 145 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO PARA EFECTUAR EL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN CORRESPONDIENTE AL RETIRO DE LOS RECURSOS CONTENIDOS EN LAS SUBCUENTAS DE RETIRO A MANERA DE INGRESO ESPORÁDICO VINCULA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN SU VERTIENTE DE RESERVA DE LEY Y SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA

Con la inobservancia del seguro de retiro en la Ley del Seguro Social, reformada mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de

¹³² 197375, Localización: [TA]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, Reng. Tomo V, Noviembre de 1997; Pág. 78. P. CXLVIII/97. "Legalidad tributaria. Acance del principio de reserva de ley".

febrero de 1992, se incorporó una prestación de seguridad social adicional a favor de los trabajadores, instrumentada a través de un sistema de ahorro que dio origen a la creación de las subcuentas del seguro de retiro ("SAR 92"), con la finalidad de que los recursos ahí acumulados se utilizaran en el momento más necesario, lo cual podría coincidir con el desempleo, la incapacidad o el retiro, perdurando esa misma razón al transformarse en subcuentas de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez ("RCV 97"), e incorporarse una prestación similar a favor de los trabajadores al servicio del Estado en la ley respectiva (cuenta individual del SAR). Tomando en cuenta lo anterior, desde la reforma de 1992 también se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículos 77, fracción X, 77-A, 79 y 80), para establecer que el tratamiento fiscal correspondiente a los ingresos provenientes de las subcuentas de retiro debía ser el relativo a los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado (Capítulo del Título V), situación que, no obstante modificaciones posteriores, la emisión de la ley tributaria aludida que estuvo vigente de 2002 a 2013 (artículos 109, fracción X, 110, 112 y 113) y la que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014 (artículos 93, fracción XII, 94, 95 y 96), continuó regulándose de igual forma, lo que de suyo excluye la posibilidad de que los recursos de referencia queden gravados a manera de "otros ingresos" (Capítulo IX del Título V), particularmente, en términos del artículo 145 de esta última ley, como si se tratara de ingresos esporádicos, dada la mecánica cedular con que opera el tributo para el caso de las personas físicas. En consecuencia, la Regla 3.10.4 señalada que remite al Capítulo IX del Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente a su artículo 145, para efectuar el cálculo del impuesto a retener (como pago provisional), una vez superado el monto exento indicado en el artículo 93, fracción XII, por la obtención en una sola exhibición de los recursos provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social, o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, **viola el principio de legalidad tributaria en su vertiente de reserva de ley y subordinación jerárquica**, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al hacerlo así, modifica el trato fiscal establecido para ese tipo de ingresos por concepto de

retiro u otros pagos por separación, los cuales, por decisión del legislador, no pueden quedar gravados como ingresos esporádicos u ocasionales.^{1 3 3}

Adicionalmente, existe en el sistema jurídico mexicano y en particular en la propia Constitución Federal, una excepción al principio de la igualdad con base en el cual es requisito *sine qua non* que las contribuciones y todos sus elementos se contengan en ley. Esta excepción es el denominado decreto delgado contenido en el artículo 131 constitucional, que prevé la facultad del Ejecutivo Federal de modificar un elemento del tributo como lo es la cuota, tasa o tarifa que en materia de los impuestos general de importación y exportación se le conoce como arancel, e incluso la facultad de crear nuevas tarifas en ese ámbito. Esto ya que el citado precepto mandata que, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país la atribución, el Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; de acuerdo con lo siguiente:

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

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al

^{1 3 3} 2012984, Localización [J]; Gaceta S.J.F.; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 36, Noviembre de 2016; Tomo II; Pág. 1125. 2a./J. 171/2016. "Renta. La regai. 3 10.4 del ar esd uón miscel ánea fiscal para 2014 que remite al artículo 145 del al ey del i mpuest or el ativo para a efectuar el cálculo de la retención correspondiente al retiro de los recursos contenidos en las subcuentas de retiro a manera de ingreso esporádico, viola el principio de igualdad tributaria en su vertiente de reserva de ley y subordinación jerárquica".

enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida

Por último en lo relativo a este principio, estimo importante mencionar que no debe confundirse el principio de legalidad con la legalidad como garantía, puesto que ambos conceptos son distintos, pues el primero implica, como lo hemos explicado, que los tributos y sus elementos esenciales se contengan en ley, mientras que la legalidad como garantía se refiere al sometimiento de todas las autoridades para emitir actos de molestia^{1 3 4} en los términos del primer párrafo del artículo 16 constitucional, que señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Con base en lo expuesto, conduyo que el principio de legalidad se perfecciona como la obligación de que se contenga en una o varias leyes la creación de cualquier contribución y sus elementos esenciales, como son el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa o cuota y época de pago, a fin de que no quede al arbitrio de la autoridad administrativa la configuración del tributo o una parte de éste, salvo que la propia Constitución Federal mandate expresamente una excepción a ello, y sin que tal principio implique que sin afectar los elementos mencionados se complemente su regulación a través de disposiciones reglamentarias que se subordinen a las leyes fiscales.

3.6 Principio de gasto público

La obligación de que los recursos obtenidos de las contribuciones se destinen únicamente al gasto público, es el principio conocido como destino del gasto público, respecto del cual, mediante jurisprudencia se ha definido que doctrinariamente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, y constituye el gasto público, el importe de lo recaudado por el fisco, a través de contribuciones, productos y aprovechamientos, que se destinen a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o

^{1 3 4} Burgoa Tleda, Carlos Alberto, *op cit*, p. 134.

sociales, o los servicios públicos. Esto es acorde, si entendemos el gasto público, como aquel que realiza el Estado para cumplir sus fines¹³⁵, entre los cuales no puede incluirse de forma alguna el satisfacer necesidades privadas o individuales. En efecto, los ingresos que obtengan los fiscos de los estados, municipios y el de la Federación deben tener como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, representando éstos un beneficio para el particular derivado del aporte de sus contribuciones.¹³⁶

Los argumentos presentados en relación con el gasto público, son atinentes con determinaciones que desde hace tiempo ha tenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se observa a continuación:

GASTO PÚBLICO NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL

La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado al mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los rengones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, et cetera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, y es y será siempre "gasto público", que el importe del o recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República establece que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del

¹³⁵ Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para Juristas*, Mayo ediciones, México, 1981, p. 629.

¹³⁶ Ariq'a Vzcaíno, *Adfca qat*, p. 273.

año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VI del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto, y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe del recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VI del artículo 73 de la Carta General de la República.¹³⁷

GASTO PÚBLICO EL PRINCIPAL 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 actividad 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, si no de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia inherente al gasto público, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y

¹³⁷ 388026, Localización [J]; *Referencias*; 7a. Época, Sala Aux.; Referencia 1969; Pág. 25. "Gasto público, naturaleza constitucional del".

aspiraciones que en ese ámbito describel a 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 entienda que también está cubierto a la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se cubren necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.¹³⁸

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 refiere 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.¹³⁹

Para entender mejor este principio, es importante señalar lo que comprende el gasto público de conformidad con las disposiciones en materia presupuestal, en virtud de que es precisamente a esto a lo que se destinarán las contribuciones que establezcan de forma proporcional y equitativa las leyes. Por ello, es de resaltar que el gasto público ejercido por los entes públicos se aplica a diversos rubros de gobierno; en el orden federal, en su artículo 4º señala que el gasto público comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realiza el Poder Legislativo, el Poder Judicial; los entes autónomos; los tribunales

¹³⁸ 167496, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a. Época; Reng; Tomo XXI X, Abril de 2009; Pág. 1116. P./J. 15/2009. "Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales".

¹³⁹ 179575, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a. Época; 2a. Sala, Tomo XXI, Enero de 2005; Pág. 605. 2a. IX 2005. "Gasto público".

administrativos; la Procuraduría General de la República; la Presidencia de la República; las dependencias de gobierno y entidades gubernamentales.

En el mismo orden, de acuerdo con el artículo 6º de esta Ley, al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde estar a cargo de la programación, presupuestación, evaluación y control presupuestario del gasto público federal relativa a las dependencias y entidades; y por su parte a la Secretaría de la Función Pública le corresponde el control, auditoría, inspección y vigilancia del cumplimiento de las disposiciones en materia presupuestal. Lo anterior de acuerdo con los siguientes artículos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria:

Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- I. El Poder Legislativo;
- II. El Poder Judicial;
- III. Los entes autónomos;
- IV. Los tribunales administrativos;
- V. La Procuraduría General de la República;
- VI. La Presidencia de la República;
- VII. Las dependencias, y
- VIII. Las entidades.

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente Ley y de más disposiciones aplicables.

Las disposiciones presupuestarias y administrativas fortalecerán la operación y la toma de decisiones de los ejecutores, procurando que exista un adecuado equilibrio entre el control, el costo del afianzamiento, el costo del cumplimiento y la obtención de resultados en los programas y proyectos.

La Presidencia de la República se sujetará a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias. Asimismo, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos se sujetarán a las disposiciones aplicables a las dependencias, así como a lo dispuesto en sus leyes específicas dentro del margen de autonomía previsto en el artículo 5 de esta Ley.

Los ejecutores de gasto contarán con una unidad de administración, encargada de planear, programar, presupuestar, en su caso establecer medidas para la

administración interna, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público

Artículo 6.- El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, estará a cargo de la programación, presupuestación, evaluación y control presupuestario del gasto público federal correspondiente a las dependencias y entidades. Asimismo, la Fundación Pública, en términos de las disposiciones jurídicas que rigen sus funciones de control y auditoría, inspeccionará y vigilará el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley y de las que de ella emanen, respecto de dicho gasto por parte de las dependencias y entidades.

Los Poderes Legislativo y Judicial y los entes autónomos, por conducto de sus respectivas unidades de administración, deberán coordinarse con la Secretaría para efectos de la programación y presupuestación en los términos previstos en esta Ley. El control y la evaluación de dicho gasto corresponderán a los órganos competentes, en los términos previstos en sus respectivas leyes orgánicas.

Con base en lo anterior, el gasto público se ejerce por los gobiernos a través de la ejecución del mismo en los diversos rubros señalados, y el único mecanismo constitucional para establecer en qué se va a gastar anualmente el recurso público es el presupuesto de egresos o alguna ley posterior a éste. Ello con sustento en el artículo 126 constitucional, el cual expresamente manda a que “No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior”. Por lo tanto, en mi opinión, cualquier ejercicio de recursos públicos obtenidos por medio de contribuciones como son los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social, sin que se encuentre previsto en un presupuesto de egresos o ley posterior, implica que una violación dual a la Constitución, ya que por un lado se transgrede el mencionado artículo 126 por hacerse pagos sin estar comprendidos en presupuesto, y por el otro lado por violar el principio del destino de gasto público.

Respecto a esto último, debo predecir que no necesariamente debe existir al momento de aprobarse una contribución el presupuesto en el que se va a gastar lo que se recaude de aquel. Este debe existir cuando menos al momento en que se inicia la ejecución o aplicación de los recursos recaudados, lo cual no

necesariamente se realizar en el momento en que se crea el tributo o se irid a captar su beneficio. La Suprema Corte ha condudo en este tenor, que la Constituci3n 3nicamente exige que los tributos sean destinados al gasto p3blico, no que se destinen a sufragar los gastos de un presupuesto aprobado antes del establecimiento del gravamen, seg3n se aprende a conti nuaci3n.

EGRESOS, PRESUPUESTO DE. NO ES INCONSTITUCIONAL UNA CONTRIBUCION PORQUE SE ESTABLEZCA ANTES DE QUE SE APRUEBE EL

No es exacto que s3lo proceda establecer una contribuci3n cuando se haya aprobado el presupuesto de los gastos p3blicos a los cuales se destinar3 la recaudaci3n, porque el requisito de que las contribuciones se destinen al gasto p3blico previsto en el art3culo 31 constitucional, fracci3n IV, no implica que el3rgano legislativo expida, previamente a la creaci3n del impuesto, el presupuesto de egresos respectivo, pues la Constituci3n 3nicamente exige que los tributos sean destinados al gasto p3blico, no que se destinen a sufragar los gastos de un presupuesto aprobado antes del establecimiento del gravamen; por ello, se debe considerar que no se viola el requisito constitucional referido aunque se establezca un impuesto sin que a3n se haya aprobado el presupuesto anual de egresos, ya que la contravenci3n al mismo s3lo se actuar3a si se demostrara que las cantidades recaudadas tienen previsto en la ley un destino diferente al de sufragar los gastos p3blicos.¹⁴⁰

Tambi3n se requiere hacer menci3n, que para cumplir con este principio no es necesario que en la ley en que se crea una contribuci3n o posteriormente deba indicarse por parte del legislador el destino espec3fico que se le dar3 a lo que se recaude por ella, pues el principio que protege es, entodo caso, que el recurso se destine al gasto p3blico, pero no que se diga a que parte del gasto p3blico se va a aplicar. Tampoco es necesario que cuando el legislador decida aumentar la tasa, cuota o tarifa de alguna contribuci3n, deba indicar el destino exacto que se le dar3 al incremento y la justificaci3n precisa de la necesidad del mismo. Estas ideas son acordes al o se3alado en las siguientes tesis:

¹⁴⁰ 200339, Localizaci3n [TA]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. 3poca, Ren3, Tomo II, Agosto de 1995; P3g. 70. P. LV95. "Egresos, presupuesto de. No es inconstitucional una contribuci3n porque se establezca antes de que se apruebe el".

ALIMENTOS NO BÁSICOS CON UNA DENSIDAD CALÓRICA DE 275 KILocalorías O MAYOR POR CADA 100 GRAMOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, (INCLUSO J), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE LOS GRAVA, RESPETA EL DERECHO DE DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES.

Conforme al artículo 73, fracción VI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Esa necesidad en el establecimiento de la contribución responde, por lo general, a exigencias fácticas de carácter social, económico o de política pública que requieren ser satisfechas mediante la obtención de recursos, lo que implica que, tanto las contribuciones -con independencia de sus fines fiscales o no- como los recursos que se obtienen de ellas deben destinarse a cubrir el presupuesto de egresos, que constituye el instrumento normativo a través del cual se realiza el gasto público, en términos del artículo 31, fracción V, constitucional. En el caso del impuesto especial sobre producción y servicios no debe confundirse el fin extrafiscal que persigue (combatir la obesidad y el sobrepeso), con el destino de los recursos que se recauden por aquél, los cuales están destinados a cubrir el gasto público de conformidad con el Presupuesto de Egresos de la Federación. De ahí que si lo recaudado por la norma en cuestión se destina a ese fin, es claro que respeta el derecho de destino de las contribuciones.

Esta tesis se publicó el viernes 23 de junio de 2017 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación.¹⁴¹

VALOR AGREGADO EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DERIVÓ EN LA REFORMA DEL ARTÍCULO 1o., SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY RELATIVA, ESTÁ DEBIDAMENTE JUSTIFICADO Y NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009).

Del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de 20 de octubre de 2009, se advierte que el legislador consideró que la modificación de la tasa del 15% a la del 16% del impuesto al valor agregado, tenía como intención dotar de recursos públicos a los programas de combate a la pobreza y a los demás del gasto público, de donde resulta que

¹⁴¹ 2014587, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 1426. 2a. CVI/2017. "Alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos. El artículo 2o., fracción i, (incluso j), de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios que los grava, respeta el derecho de destino de las contribuciones".

quedó debidamente justificado el incremento de dicha tasa porcentual, por lo que no viola el principio de destino al gasto público contenido en el artículo 31, fracción I V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se tomó en cuenta la necesidad de contar con dichos recursos públicos, sin que obstaculice para ello que no se haya aprobado la Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza propuesta por el titular del Ejecutivo Federal.^{1 4 2}

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOSPEDAJE EL ARTÍCULO 51 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE GUERRERO, NÚMERO 428, A PARTIR DE SU REFORMA PUBLICADA EN EL PERIÓDICO OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2008, QUE AUMENTÓ EN UN PUNTO PORCENTUAL LA TASA DEL IMPUESTO RELATIVO QUE RESPETA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

En atención a la concepción del principio constitucional del destino al gasto público, previsto en el artículo 31, fracción I V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme lo describe la tesis 2a. IX/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 605, de rubro "GASTO PÚBLICO", se advierte que el artículo 51 de la Ley de Hacienda del Estado de Guerrero, Número 428, a partir de su reforma publicada en el Periódico Oficial de la entidad el 18 de noviembre de 2008, que aumentó en un punto porcentual la tasa del impuesto sobre la prestación de servicios de hospedaje, respeta el señalado principio, pues para determinar el apego a éste, basta que en el decreto correspondiente se especifique como finalidad de la modificación, fortalecer las políticas públicas tendientes a combatir la inseguridad pública, si endo irredervante que se prevean o no cuestiones vinculadas con la aplicación de los recursos económicos captados para ello, la existencia de programas públicos para ejercerlos, y que se garanticen resultados favorables, habida cuenta que esos son temas de los que no puede derivar la oposición de una norma con la Carta Magna, sobre todo porque para cumplir con el principio de destino al gasto

^{1 4 2} 161154, Localización [TA]; 9a. Época, 1a. Sala S.J.F. y su Gaceta, Tomo XXXV, Agosto de 2011; Pág. 231. 1a. CXLVIII/2011. "Valor agregado. El proceso legislativo que derivó en la reforma del artículo 1o., segundo párrafo, de la ley relativa, está debidamente justificado y no viola el principio de destino al gasto público (decreto publicado en el diario oficial el 7 de diciembre de 2009)".

público basta que los recursos se vinculen con un rubro que beneficie a la actividad y sea de interés general, al margen del resultado final.^{1 4 3}

En el orden de lo que se ha expuesto, el principio del destino de gasto público se cumple cuando los recursos obtenidos por los fiscos a través de contribuciones, se aplica al gasto público, por lo que es de resaltar que el artículo 134 de la Constitución Federal establece los principios bajo los cuales debe ejercerse este gasto, es decir los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en virtud de que mandata a que tales recursos se administren con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados, en los términos siguientes:

Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

Los resultados del ejercicio de dichos recursos serán evaluados por las instancias técnicas que establezcan, respectivamente, la Federación y las entidades federativas, con el objeto de propiciar que los recursos económicos se asignen en los respectivos presupuestos en los términos del párrafo precedente. Lo anterior, sin menoscabo de lo dispuesto en los artículos 26, Apartado C, 74, fracción V y 79 de esta Constitución.

Las adquisiciones, arrendamientos y enajenaciones de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realicen, se adjudicarán o llevarán a cabo a través de licitaciones públicas mediante convocatoria pública para que libremente se presenten proposiciones solventes en sobre cerrado, que será abierto públicamente, a fin de asegurar al Estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y de más circunstancias pertinentes.

^{1 4 3} 163302, Localización [TA]; 9a. Época, T. C. C.; *S.J.F. y su Gaceta*, Tomo XXXI, Diciembre de 2010; Pág. 1813. XXI. 1o. P. A 132 A "Prestación de servicios de hospedaje. El artículo 51 de la Ley de hacienda del estado de Guerrero, número 428, a partir de su reforma publicada en el periódico oficial del estado el 18 de noviembre de 2008, que aumentó en un punto porcentual la tasa del impuesto relativo, respecta el principio de destino al gasto público".

Cuando las limitaciones a que hace referencia el párrafo anterior no sean idóneas para asegurar dichas condiciones, las leyes establecerán las bases, procedimientos, reglas, requisitos y demás elementos para acreditar la economía, eficacia, eficiencia, imparcialidad y honradez que aseguren las mejores condiciones para el Estado.

El manejo de recursos económicos federales por parte de las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se sujetará a las bases de este artículo y a las leyes reglamentarias. La evaluación sobre el ejercicio de dichos recursos se realizará por las instancias técnicas de las entidades federativas a que se refiere el párrafo segundo de este artículo.

Los servidores públicos serán responsables del cumplimiento de estas bases en los términos del Título Cuarto de esta Constitución.

Los servidores públicos de la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, tienen en todo tiempo la obligación de aplicar con imparcialidad los recursos públicos que están bajo su responsabilidad, sin influir en la equidad de la competencia entre los partidos políticos.

La propaganda, bajo cualquier modalidad de comunicación social, que difundan como tales, los poderes públicos, los órganos autónomos, las dependencias y entidades de la administración pública y cualquier otro ente de los tres órdenes de gobierno, deberá tener carácter institucional y fines informativos, educativos o de orientación social. En ningún caso esta propaganda incluirá nombres, imágenes, voces o símbolos que impliquen promoción personalizada de cualquier servidor público.

Las leyes, en sus respectivos ámbitos de aplicación, garantizarán el estricto cumplimiento de lo previsto en los dos párrafos anteriores, incluyendo el régimen de sanciones a que haya lugar.

Al respecto la Suprema Corte ha concluido que en términos del artículo 134 citado, el correcto ejercicio del gasto público se salvaguarda por los principios legalidad, honradez, eficiencia, eficacia, economía y transparencia, definiendo cada uno de ellos de la siguiente forma:

- Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido.

- Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado.
- Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estén convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó.
- Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas establecidas.
- Economía, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos si empre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; y
- Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.

Esto, de acuerdo con la siguiente tesis de la Primera Sala de la Suprema

Corte de Justicia de la Nación:

GASTO PÚBLICO EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA

Del citado precepto constitucional se advierte que el correcto ejercicio del gasto público se salvaguarda por los siguientes principios: 1. Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido. 2. Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado. 3. Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estén convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó. 4. Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas establecidas. 5. Economía, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos si empre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado;

y, 6. Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal.^{1 4 4}

Esta regulación constitucional del aforro en la que debe administrarse el gasto público, relacionado con el principio en análisis, deriva en mi opinión, la posibilidad de un debate consistente en que para cumplirse ese principio, no solo debiera destinarse al gasto público, sino que ese destino debiera realizarse en pleno apego a la Constitución, con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados. En este sentido, cumplir con el principio de gasto público, sería desde una visión positiva, benéfico para el combate a la corrupción, ya que, de no aplicarse adecuadamente, el gobierno no debería devolver por inconstitucional lo recaudado por la contribución que específicamente se deduce contradictoria de la Constitución, y darlo solo a aquellos que obtuvieran sentencias de amparo a su favor.

No obstante ello, cumplir con tal extremo generaría también una obligación gubernamental extremadamente compleja de acreditar, que pondría en riesgo la recaudación fiscal del país y el cumplimiento de programas públicos; por lo que, a pesar de lo positivo en términos de transparencia y combate a la corrupción que pudiera significar esto, estimo que no sería práctico obligar al sector gubernamental a acreditar la correcta administración de cada peso obtenido a través de contribuciones, o más bien, no sería adecuado vincular el principio fiscal de destino de gasto público con la obligación constitucional de administrar los recursos públicos con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez. Ello no debe considerarse de forma alguna, que no deba atacarse a la corrupción y la transgresión de el correcto uso y administración de los recursos, pero en todo caso, eso debiera ser, a través de mecanismos diversos a los de los principios fiscales, como lo son las acciones que comprende el sistema anticorrupción recientemente aprobado en México y

^{1 4 4} 166422, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a. Época, 1a. Sala, Tomo XXX, Septiembre de 2009; Pág. 2712. 1a. CXLV/2009. "Gasto público. El artículo 134 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos eleva a rango constitucional los principios del egaldad, eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez en esta materia".

del cual ahondaré más adelante. La Suprema Corte ha revisado en diversos momentos el alcance del principio del destino de gasto público y con cierta visión de lo que he expresado, señala que el citado principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional. Esto de acuerdo con lo siguiente:

GASTO PÚBLICO ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO

Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional.¹⁴⁵

Con base en lo expuesto, conduyo que el principio del destino de gasto público se cumple cuando los recursos obtenidos por los fiscos a través de la recaudación de contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras) se aplican al gasto público, ya sea de la Federación, de los estados, Ciudad de México o de los Municipios del país, sin que deba acreditarse para cumplir este principio que el ejercicio de tales recursos se realizó con la legalidad, honradez, eficiencia, eficacia, economía y transparencia que refiere el artículo 134 de la Constitución Federal.

3.7 Otros principios aplicables a las contribuciones

¹⁴⁵ 161306, Localización [TA]; *SJF y su Gaceta*, 9a. Época, 1a. Sala, Tomo XXXV, Agosto de 2011; Pág. 225. 1a. CXLI X/2011. "Gasto público. Alcance del principio relativo".

He referido en los apartados anteriores que los principios que se derivan de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, son los de destino del gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad, ya que éstos son acordes a la idea de la mayoría de los doctrinistas y a los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. No obstante ello algunos otros autores refieren que además de esos cuatro principios, existen otros, como el de la generalidad de las contribuciones y el principio de obligatoriedad de las mismas.

En este sentido, se ha expuesto que el principio de generalidad, es aquel que deviene del inciso del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece que es obligación de todo mexicano, es decir, refiere al principio de que los tributos deben crearse para que sean pagados por todas aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo se ubiquen en alguna hipótesis normativa prevista en las leyes tributarias, generándose en consecuencia el hecho generados de la contribución respectiva.¹⁴⁶

Al respecto cabe resaltar lo expresado por Flores Zavala, el cual indica que:

El principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, si no que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación concuerda con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción.¹⁴⁷

El principio de obligatoriedad, se propone como la obligación pública de pagar las contribuciones que se generen por el hecho de encuadrar en el supuesto hipotético de la norma que prevé ese tributo y la correlativa facultad de la hacienda pública de emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica le confiere, incluyendo la denominada ejecución forzosa.¹⁴⁸

Doctrinalmente se han expresado otros principios que, si bien no se expresan en el mencionado artículo 31 fracción IV, sirven de base o

¹⁴⁶ Adolfo Arija Vizcaino, *op.cit.*, pp. 268-271.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 269.

¹⁴⁸ *Ibidem*, pp. 271-273.

referencia para regular el actuar del sujeto activo de la relación tributaria, mismos que han sido referidos por diversos tratadistas, entre los que destaca Adam Smith, que en su libro V de su obra *Riqueza de las Naciones*¹⁴⁹ señala que son aceptados generalmente por respeto y protección de los contribuyentes. Entre estos principios, sólo de manera de referencia, es de resaltarse el de Certidumbre, que refiere a que el tributo debe ser **dar a m e n t e d e t e r m i n a d o o d e t e r m i n a b l e** en cuanto a su cantidad, forma y época de pago a fin de dar seguridad jurídica al gobierno y evitar actos arbitrarios de la autoridad; de Economía, debe disminuir el diferencial que existe entre lo que se recauda y lo que en realidad se aplica al gasto público; de Simplicidad, debe utilizarse un lenguaje simple, claro y accesible al público en general, y de Generalidad, el tributo debe comprender a las personas, físicas y morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa; este último se abordó más exhaustivamente en conjunto con la obligatoriedad de los tributos.

En mi opinión, los principios de justicia tributaria implican una limitación al poder público al momento de crear contribuciones, sin embargo la obligatoriedad y la generalidad no implican en sí mismos principios que contengan esa limitación que caracteriza a los principios de destino del gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad; por tanto, este no que le importará de referirlos en esta investigación deriva de que a pesar de no gozar de la misma naturaleza de los principios de justicia tributaria, la certidumbre, economía, simplicidad, generalidad y obligatoriedad, implican características de las contribuciones que deben cumplirse en ellas.

¹⁴⁹ Margáñ, Enriqu, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, 21ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 27.

CAPÍTULO IV. DERECHOS HUMANOS Y SU EVOLUCIÓN EN MÉXICO

4.1 Natural eza y transcendencia de los derechos humanos

Una vez analizados los aspectos principales del derecho fiscal, incluyendo los principales de justicia tributaria, y a fin de estar en la posibilidad de investigar y determinar la posición de la relación jurídico-tributaria frente a los derechos humanos, parto de la idea de entender la naturaleza y conceptualización de los derechos humanos. Para el Doctor Jorge Carpizo,¹⁵⁰ en la naturaleza de los derechos humanos existen dos perspectivas principales desde hace muchos siglos. Una sostiene que los derechos humanos son aquellos que el Estado otorga en su orden jurídico, es decir con visión positivista¹⁵¹ La segunda manifiesta que el Estado sólo los reconoce y los garantiza en alguna medida; con perspectiva más deliusnaturalismo.¹⁵²

Lo anterior a pesar de que para Héctor Fix Zamudio¹⁵³ los derechos humanos no son susceptibles de analizarse más que mediante la descripción de su naturaleza y su contenido, fuera de toda interpretación teórica e incluso filosófica. Dentro de su naturaleza, no podemos, por su interconexión, separarlo de dos conceptos fundamentales como son el estado de derecho y la democracia,¹⁵⁴ si n embargo, estos conceptos se escapan del análisis del objeto del presente estudio, pero esto importante cuando menos dejar la referencia de ellos. En lo personal coincido con la segunda perspectiva, es decir con aquella que los derechos humanos corresponden a cada persona por el sólo

¹⁵⁰ Carpizo, Jorge, "Revista mexicana de Derecho Constitucional", *Los derechos humanos naturaleza, denominación y características*, México, Núm 25, julio-diciembre 2011, pp. 4-5

¹⁵¹ *Idem*

Se expresa que es el orden jurídico que otorga calidad de persona al ser humano; es decir, persona es una categoría jurídica que se puede conceder o no, o de la cual se puede excluir a un ser humano o a un grupo de ellos, como pueden ser los eslavos, los extranjeros, las mujeres, por razones de raza o por preferencias sexuales.

¹⁵² Se entiende que el ser humano, por el sólo hecho de existir, es persona y posee derechos y obligaciones; o sea, el Estado no puede desconocer esta situación, lo único que realiza es el reconocimiento de este hecho, y a partir de él se garantizan diversas series de derechos, a los cuales es en la actualidad se les denomina derechos humanos. el ser humano, por el sólo hecho de existir, es persona y posee derechos y obligaciones; o sea, el Estado no puede desconocer esta situación, lo único que realiza es el reconocimiento de este hecho, y a partir de él se garantizan diversas series de derechos, a los cuales es en la actualidad se les denomina derechos humanos, denominación sobre la que reflexiono más adelante

¹⁵³ Fix Zamudio, Héctor, *Naturaleza de los derechos humanos y su validez en derecho internacional consuetudinario*, México, Porrúa, 2011, p. 25.

¹⁵⁴ Así s Rafael de, Bondía David, Maza, Elena, (coord.), *Los desafíos de los derechos humano hoy*, España, Dykinson S L, 2007, pp. 131-134.

hecho de ser persona, y por el uso de la dignidad humana como sustento de ella.

Después de la segunda guerra mundial y en especial en las últimas décadas del siglo pasado, ha surgido una nueva cultura jurídica mundial a partir de un entendimiento trasnacional del sufrimiento humano y de la opresión social, la cual ha evolucionado progresivamente hacia un régimen de impulso de derechos humanos, impulsado principalmente por organizaciones no gubernamentales locales, nacionales y transnacionales. Esto ha logrado que los derechos humanos se logren concebir como parte de una más amplia de luchas y discursos de resistencia y emancipación frente a las muy diversas formas de opresión, explotación y dominación.¹⁵⁵

En el contexto anterior, a continuación, procedo a realizar un análisis de la conceptualización de los derechos humanos, partiendo de diversas definiciones expuestas por doctriistas destacados en la materia que analizo para concluir con una idea propia que sirve de interrelación con el derecho fiscal. No es óbice para ello, el partir de la denominación que utilizo en el transcurso de esta investigación, incluso en el título de la misma, al referirme a los *derechos humanos*, pues no existe en el ámbito de la doctrina, ni en el del derecho positivo, coincidencia al respecto, pues para referirse a ellos se utilizan diversas denominaciones como son derechos naturales, derechos fundamentales, derechos públicos subjetivos, derechos políticos, derechos del hombre, libertades públicas subjetivas y garantías individuales, entre otras.

Condujo entonces la utilización de la denominación de derechos humanos, en virtud de que a pesar de la divergencia de acepciones, a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, la propia Constitución utiliza la denominación de derechos humanos, al igual que la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Como ejemplo me refiero al artículo 1º de la Constitución que señala que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los *derechos humanos* reconocidos en esta Constitución y en los tratados

¹⁵⁵ Arias Marín, Alán, "Revista del centro nacional de derechos humanos", *Derecho Humano a la protección de la Familia principales problemáticas en la jurisprudencia latinoamericana*, *Derechos Humanos*, México, año 10 núm 24, mayo-agosto, 2015, p. 16.

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.

Fix Zamudio define los derechos humanos como *‘‘aquellas prerrogativas, gobernadas por un conjunto de reglas, que la persona detenta para sí misma, en sus relaciones con los gobernantes y con el poder’’*.¹⁵⁶ Para Juventino Castro *‘‘se hace referencia a los derechos humanos para referirse a los derechos fundamentales que en el nivel constitucional se basa - entre otras deducciones - en el reconocimiento de principios referidos al ser humano que el Estado Mexicano está dispuesto en todo momento a defender y proteger mediante acciones procesales interpuestas ante tribunales federales que permiten reiterar atributos y facultades en forma prioritaria’’*.¹⁵⁷

Antonio Carrillo define los derechos humanos como *‘‘aquellos que reconoce el ordenamiento jurídico de un país determinado, dándoles normalmente un rango especial, bien sea por las normas que los definen o por los sistemas que se establecen para su salvaguarda’’*.¹⁵⁸

Héctor Gros señala que son *‘‘aquellas facultades, atribuciones o exigencias fundamentales que el ser humano posee, deducidas, reconocidas o atribuidas por el orden jurídico y que, derivadas de la dignidad eminentemente que todo hombre tiene, constituyen hoy el presupuesto indispensable y necesario de cualquier organización o sistema político nacional y de la misma Comunidad Internacional’’*.¹⁵⁹

Para Pedro Nikken *‘‘la sociedad contemporánea reconoce que todo ser humano, por el hecho de serlo, tiene derechos frente al Estado, derechos que éste, o bien tiene el deber de respetar y garantizar o bien está llamado a*

¹⁵⁶ Wyzanski, Charles E. et al., Estudios relativos a los orígenes de los derechos humanos, *Human Dignity, the Internationalization of Human Rights*, Nueva York, Ocean Publication, 1979, pp. 1-23.

¹⁵⁷ Castro, Juventino, *Biblioteca de Amparo y Derecho Constitucional*, México, Oxford, 2005, pp. 5-7.

¹⁵⁸ Carrillo Flores, Antonio, *¿Qué son los derechos del hombre?*, Antología de clásicos mexicanos de los derechos humanos, México, CNDH, 1993, p. 8.

¹⁵⁹ Gros Spiel, Héctor, *Derechos humanos, derecho humanitario y derecho internacional de los refugiados*, México, Anuario Mexicano de Relaciones Internacionales, UNAM, 1982, p. 234.

organizar su acción a fin de satisfacer su plena realización. Estos derechos, atributos de toda persona e inherentes a su dignidad, que el Estado está en el deber de respetar, garantizar o satisfacer son los que hoy conocemos como derechos humanos'.¹⁶⁰

Jorge Carpi zol os define como el *'conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en las constituciones para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas y, en consecuencia, que puedan conducir una existencia realmente humana desde los ámbitos más diversos, los que se interrelacionan, como el individual, el social, el político, el económico y el cultural*'.¹⁶¹

Para Enrique Sánchez Bringas los derechos humanos son *'las prerrogativas del gobernado que el orden normativo establece para que el hombre disponga libremente y dignamente de las condiciones y oportunidades que requiere su existencia y desarrollo como persona, con base en el valor fundamental de todo ser humano a tener una vida digna, culta, estable, plena y respetada*'.¹⁶²

Por último, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM define a los derechos humanos como *'el conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico y social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantías de todas ellas que se reconocen al ser humano, considerado individual o colectivamente*'.¹⁶³

Con base en las definiciones expuestas y revisando el contexto doctrinal de los derechos humanos y vinculándolo con el derecho fiscal, en mi opinión éstos pueden definirse como conjunto de prerrogativas que posee el ser

¹⁶⁰ Nken, Pedro, *El concepto de derechos humanos*, Cuba, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1997, p. 15 disponible en: <http://www.comunidadjuridica.mx/derechoshumanos/sidh/Lectura%203.pdf>, consultado en 23 de septiembre de 2016.

¹⁶¹ Carpi zol, Jorge, *Los Derechos Humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2011, p. 13.

¹⁶² Sánchez Bringas, Enrique, *Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales*, México, Porrúa, 2001, p. 64.

¹⁶³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa - Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo D-H, 2000, pp. 1268-1270.

humano (en el ámbito fiscal serían los contribuyentes y todo aquel obligado a cumplir las disposiciones fiscales de cualquier orden de gobierno) por el solo hecho de serlo en virtud de su dignidad humana, frente al Estado, quien tiene el deber de protegerlos y respetarlos.

4.2 Momentos históricos de los derechos humanos

4.2.1 Primeros indicios de los derechos humanos

Los que hoy conocemos como derechos humanos, no siempre se han considerado como tales, ya que en el mundo actual lo que pudiera entenderse, de forma generalizada, violaciones a los derechos humanos, pudieron no haberse considerado como tales en otros tiempos. Existen opiniones de que la conciencia universal por los derechos de las personas despierta, crece y se consolida en unos cuatrocientos años.¹⁶⁴ Partiendo de esa idea, los derechos humanos han tenido un importante avance en la historia universal y en su reconocimiento por parte de los gobiernos del mundo.

Para Pedro Nikken¹⁶⁵ las manifestaciones originales de las garantías a los derechos humanos se centraron en lo que hoy se califica como derechos civiles y políticos, que por esa razón son conocidos como "la primera generación" de los derechos humanos. Su objeto es la tutela de la libertad, la seguridad y la integridad física y moral de la persona, así como de su derecho a participar en la vida pública. Las primeras manifestaciones tendientes a establecer un sistema jurídico general de protección a los seres humanos no se presentaron en lo que hoy se conoce, en sentido estricto, como el Derecho internacional de los derechos humanos, sino en el denominado Derecho internacional humanitario.

Así pues, cualquiera sea el fundamento filosófico de la inherencia de los derechos humanos a la persona, el reconocimiento de la misma por el poder y su plasmar en instrumentos legales de protección en el ámbito doméstico y en el internacional, han sido el producto de un sostenido desarrollo histórico, dentro del cual las ideas, el sufrimiento de los pueblos, la movilización de la opinión pública y una determinación universal de la lucha por la dignidad humana,

¹⁶⁴ Specter, Harold, *La filosofía de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2007, p. 45.

¹⁶⁵ Nikken, Pedro, *op cit*, p. 79.

han ido forzando la voluntad política necesaria para consagrar una gran conquista de la humanidad, como lo es el reconocimiento universal de que toda persona tiene derechos por el mero hecho de serlo.

Otro antecedente importante de los derechos humanos lo es la Carta Magna Inglesa, que fue arrancada por los barones al Rey Juan sin Tierra el 15 de julio de 1215, al constituir una limitación a su poder. ‘‘*En ella, no se prodaman derechos con alcance universal, pero constituyen un gran avance, es la pauta histórica del camino del hombre hacia un efectivo respeto de sus derechos fundamentales*’.¹⁶⁶

En 1628 aparece la *Petition of Rights*, documento que también sustentó a la base de los derechos humanos que confirmó y amplió las garantías reconocidas en la Carta Magna de Inglaterra. En 1689 aparece la *Bill of Rights* que establece el principio de los derechos de la persona además de sentar las bases del parlamentarismo británico.¹⁶⁷ El 4 de julio de 1776, aparece la declaración de independencia de los Estados Unidos de América, ‘‘*redactada por Jefferson en el Congreso Continental de las trece Colonias Británicas reunido en Filadelfia. Esta declaración dice: Sosteneamos como verdades evidentes que todos los hombres nacen iguales y a todos los profiere su creador ciertos derechos inalienables como la vida, la libertad y la consecución de la felicidad*’.¹⁶⁸

En 1789, se emite la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que reconoce una serie de derechos inherentes al hombre que, por su misma condición de tal, son anteriores a todo gobierno, inalienables e imprescriptibles, como son los derechos de libertad, propiedad, seguridad, igualdad ante la ley, garantías procesales, resistencia a la opresión, libertad de expresión, libertad de conciencia y culto y ciertos derechos políticos’.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Guzmán Carrasco, Marco Antonio, *La Intervención y Protección Internacional de los Derechos Humanos*, 3ª edición, Quito Ecuador, Editorial Universitaria 2003, p. 3.

¹⁶⁷ Etienne Lano, Alejandro, *La protección de la Persona Humana en el Derecho Comparado*, 3ª edición, México, Editorial Sgo XX, 2000, p. 88.

¹⁶⁸ Camargo, Pedro, *La Protección Jurídica de los Derechos Humanos y la Democracia en América*, México, Periódico Excelsior año LXXV. V Sección A, 13 de Agosto del 2000, p. 10.

¹⁶⁹ Uribe Vargas, Diego, *Los Derechos Humanos y el Sistema Interamericano*, 5ª edición, España, Editorial Hispánica, 2001, p. 213.

En el año de 1929 el Instituto de Derecho Internacional aprobó una Declaración de Derechos Internacionales del Hombre, en la que por primera ocasión se plantea la cuestión de que el individuo como tal puede ser ente protegido por el derecho internacional, deja de ser la materia de derechos humanos sólo competencia exclusiva de los Estados para convertirse en materia de Derecho Internacional. En el año de 1945, tras los crímenes nazis de la segunda guerra mundial y bajo la necesidad de crear un orden mundial, es firmada el 26 de junio, en San Francisco, la Carta Constitutiva de la Organización de las Naciones Unidas a partir de la cual aparece una verdadera acción internacional por la protección y defensa de los derechos de la persona humana. Los redactores de dicha carta indujeron dentro de sus fines, *‘conseguir la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico, social y humanitario y en la promoción y fomento del respeto de los derechos humanos y libertades fundamentales para todos, sin distinción de raza, sexo, lengua o religión’*.¹⁷⁰

En 1948, gracias a esta acción internacional a favor de los derechos del hombre, se logró suscribir a nivel mundial un documento enunciativo de derechos de una enorme trascendencia para el mundo: la Declaración Universal de los Derechos Humanos proclamada por la Asamblea General de la Organización el 10 de diciembre de 1948. A partir de este momento hay una incorporación del Derecho Internacional al derecho interno en esta materia por los Estados que sean parte y aprueben dicho instrumento, los cuales deberán sujetar su legislación interna en la materia a los tratados internacionales vigentes para ellos, *so pena* de que, en caso de incumplimiento, se origine responsabilidad internacional en su contra. En los apartados posteriores analizaré a detalle los diversos instrumentos jurídicos que han dado cabida y promovido el respeto de los derechos humanos en el mundo, en América Latina y en particular en México.

Otro momento histórico internacional de fecha reciente es la adopción en 2003 de la Declaración sobre el Entendimiento Común entre las Agencias y

¹⁷⁰ Díaz Muller, Luis, *Carta Constitutiva de la Organización de las Naciones Unidas*, 2ª edición, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2002. p. 13.

Organismos de las Naciones Unidas, documento que se refiere al enfoque basado en los derechos humanos aplicado a la cooperación y a los programas de desarrollo por los organismos de la ONU. En esta Declaración resalta lo siguiente:

1. Todos los programas las políticas y la asistencia técnica al servicio de la cooperación de los derechos humanos en la forma establecida en la Declaración Universal de Derechos Humanos y otros instrumentos internacionales de derechos humanos.
2. Los estándares y principios de derechos humanos contenidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos, así como en otros instrumentos internacionales de derechos humanos, y los principios derivados de los mismos, guían la cooperación y programación para el desarrollo en todos los sectores y en todas las fases del proceso de programación.
3. La cooperación para el desarrollo contribuye al impulso de las capacidades de los ‘deudores de deberes’ para cumplir con sus obligaciones y/o las capacidades de los ‘titulares de derechos’ para redamar sus derechos.¹⁷¹

Por otro lado, es importante resaltar la décima segunda Conferencia Internacional del Comité Internacional de Coordinación de Instituciones Nacionales para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos (CIC), que se llevó en Mérida, Yucatán, México, del 8 al 10 de octubre de 2015, y que fue auspiciada por la Comisión Nacional de Derechos Humanos de México (CNDH) y organizada en colaboración con la Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos (OACDH) y el CIC, con el objetivo principal de ‘Los Objetivos de Desarrollo Sostenible ¿cuál será el papel de las Instituciones Nacionales de Derechos Humanos?’.

Al respecto la Décima Segunda Conferencia Internacional adoptó la Declaración de Mérida, el Papel de las Instituciones Nacionales de Derechos Humanos en la Ejecución de la Agenda de 2030 para el Desarrollo Sostenible, en la que resalta:

El reconocimiento a la dignidad, igualdad y derechos inherentes congénitos de todos los seres humanos y la universalidad, indivisibilidad, interdependencia

¹⁷¹ Comisión Nacional de Derechos Humanos, *La Cooperación Internacional desde un enfoque en Derechos Humanos y la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, México, CNDH, 2016, p. 9.

de interrelación de dichos derechos humanos, tal como se expresó en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en la Declaración y Programa de Acción de Viena, adoptado por la Conferencia Mundial de Derechos Humanos de 1993.¹⁷²

4.2.2 Constituciones, tratados y declaraciones en los derechos humanos

Como parte de la evolución de los derechos humanos en el mundo, se han expedido desde tiempo atrás diversos instrumentos a través de los cuales, de forma universal o de estados en lo particular. Ello se ha concretado mediante Constituciones o Cartas Magnas que a pesar de tener jurisdicción solo en el país en el que se expiden, han trascendido por fortaleza y novedad en la protección a los derechos humanos. Otros se han concretado mediante declaraciones o pactos universales o continentales promovidos generalmente por organismos internacionales. Para Bartomé Senzano, estas declaraciones provienen de la adopción en Inglaterra de una combinación entre producción expresa mediante una carta de derechos y la evolución del *common law* e implican declaraciones expresas y sólidas de los derechos humanos y libertades y de su posición privilegiada como fundamento de la legitimidad del poder público.¹⁷³

Este mismo autor señala la predicción que al respecto realiza la Doctora Mariana del Pilar Omeda García sobre la coexistencia de dos teorías que sobre la validez jurídica de estos instrumentos sustentan la doctrina francesa. La tesis negativa estima que las declaraciones universales carecen de valor jurídico ya que contienen meras expresiones de dogmas políticos o suma de preceptos de derecho natural sin fuerza jurídica, que a diferencia de las normas de derecho positivo, al ser tan abstractos no pueden ser objeto de aplicación. La tesis

¹⁷² Overa Treviño, Consuelo, *Conferencia Internacional del Comité Internacional de Coordinación de Instituciones Nacionales para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos*, México, CNDH, 2016, pp. 169-170.

¹⁷³ Bartomé Senzano, José Carlos, *Derechos fundamentales y libertades públicas*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2003, pp. 42-43.

positiva reconoce el valor jurídico de estas declaraciones, considerando que son creadas bajo un principio de validez¹⁷⁴.

Respecto a los tratados, su definición ha ido variando a lo largo del tiempo y en relación con el derecho internacional. Originalmente se estimaba que los Estados eran los únicos sujetos capaces de celebrar tratados, sin embargo, debido a la evolución misma del orden y del derecho internacional, así como con el surgimiento de nuevos actores internacionales con personalidad jurídica internacional, hubo de revisarse la definición dada en la Convención de Viena de 1969 y hacerse un ajuste en sus elementos y caracteres, así como en la concepción de los mismos en la Convención de Viena de 1986, para incluir a las organizaciones internacionales.

Actualmente, conforme a las convenciones de 1969 y de 1986, un tratado internacional constituye un acuerdo de voluntades entre estos principales sujetos de Derechos Internacionales, Estados y organizaciones internacionales para crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones internacionales entre las Partes, así como entre terceros, según el contenido de sus normas. De acuerdo con la costumbre internacional y con la Convención de Viena de 1969, los principios de los tratados son: La soberanía estatal y libre consentimiento (*Consensu Advenit Vinculum*), el *Pacta sunt servanda*, la Buena fe o *Bona Fide*, el *Res inter alios acta* y el *Rebus sic stantibus*, entre los más relevantes.¹⁷⁵

Al respecto es importante transcribir la siguiente tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que refiere al cumplimiento de buena fe de los tratados:

TRATADOS INTERNACIONALES SU INTERPRETACIÓN DEBE SER CONFORME AL TEXTO DE LOS MISMOS CUANDO EL SENTIDO DE LAS PALABRAS SEA CLARO Y VAYAN DE ACUERDO A SU OBJETO Y FIN

De conformidad con el artículo 31, numeral 1, de la Convención de Viena, un tratado internacional debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. Así, la interpretación de buena fe de los

¹⁷⁴ Omeda García, Mariana del Pilar, *Universalización de los derechos humanos*, México, Bosch-UABC, 2014, pp. 93-95.

¹⁷⁵ Jiménez Sotares, Elba, *Tratados Internacionales de derechos humanos*, México, Ed. Flores, 2015, pp. 263-268.

tratados se concentra en su texto mismo y enfatiza en el significado de las palabras empleadas, esto es, se basa en su propio texto por considerarlo como la expresión auténtica de la interpretación de las partes, por lo que el punto de partida y el objeto de la interpretación es el uñdar el sentido del texto, no investigar el significado de las partes. Así, cuando el significado natural y ordinario de las palabras está claro, un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuírse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin, por lo que no hay por qué recurrir a otros medios o principios de interpretación.¹⁷⁶

En México el artículo 133 de la Constitución Federal expresamente manda a que esa Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. En lo referente a derechos humanos en especial, el artículo 1º de la mencionada Carta Magna ordena que todas las personas deben gozar 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. Por tanto, en mi opinión, este país ha adoptado la tesis positiva a la que nos hemos referido, y ello implica la obligatoriedad de los derechos humanos reconocidos en los tratados que hayan obtenido las características que la propia Constitución indica.

En este sentido, el primer párrafo del artículo 1º constitucional reformado el 10 de junio de 2011 señala que 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

¹⁷⁶ 2009868, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala Libro 22, Septiembre de 2015; Tomo I; Pág. 324. 1a. CCLX/2015. "Tratados internacionales. Su interpretación debe ser conforme al texto de los mismos cuando el sentido de las palabras sea claro y vayan de acuerdo a su objeto y fin".

establece. Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió jurisprudencia por contradicción de tesis en la que definió la jerarquía entre la Constitución Federal y los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

En dicha tesis jurisprudencial la Corte afirmó que no existen jerarquías entre los derechos humanos, ya sea que se encuentren reconocidos en la Constitución o en tratados internacionales, y que los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano. No obstante ello, en la misma jurisprudencia conduye que cuando en la Constitución Federal exista una limitación expresa al ejercicio de algún derechos humanos (restricción), debe respetarse lo establecido en el texto constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano. Lo anterior se aprecia en la siguiente tesis de jurisprudencia:

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUELLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL.

El primer párrafo del artículo 1o. constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originista del contenido de las reformas constitucionales de ses y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado del apartefinal del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como

mat erial, circunst ancia que no ha cambi ado; lo que sí ha evd uído nado a raíz de las ref ormas constit ucionales en coment o es la configuraci ón del conj unto de normas jur íd cas respect o de las cuales puede pred carse dicha sup remacía en el orden jur íd co mexi cano. Esta transf ormaci ón se explica por la ampl iaci ón del cat álogo de derechos humanos previ sto dentro de la Constit uci ón Pol ítica de los Estados Uni dos Mexi canos, el cual evi dent emente puede califi carse como parte del conj unto nor mativo que goza de esta sup remacía constit ucional. En este senti do, los derechos humanos, en su conj unto, constit uyen el par ámetro de contrd de regul aridad constit ucional, confor me al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jur íd co mexi cano.¹⁷⁷

En este cont ext o, es de resaltar que Méxi co ha ratifi cado un gran nú mero de trat ados en los que se reconocen derechos humanos. Al a fecha, el Estado mexi cano ha suscrito 210 trat ados que contienen derechos humanos. Como ej empl o de trat ados internaci onales en mat eria de derechos humanos que han sido ratifi cados por Méxi co se destacan los sigui ent es:

- o Convenci ón Am ericana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica
- o Protocolo adici onal a la Convenci ón Am ericana sobre Derechos Humanos en mat eria de Derechos Económicos, Soci ales y Culturales, Protocolo de San Salvador.
- o Pacto Internaci onal de Derechos Cíviles y Pol íticos.
- o Pacto Internaci onal de Derechos Económicos, Soci ales y Culturales.
- o Convenci ón sobre los Derechos de las Personas con Discapaci dad.
- o Convenci ón sobre los Derechos del Ni ño.
- o Convenio 169 sobre Pueblos Ind ígenas y Tribales en Países Independi ent es de la Organizaci ón Internaci onal del Trabajo.
- o Convenci ón Interam ericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violenci a contra la Mujer ‘Convenci ón de Belém do Pará’.¹⁷⁸

¹⁷⁷ 2006224, Localizaci ón [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Renó; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 202. P./J. 20/2014. “Derechos humanos cont eridos en la constit uci ón y en los trat ados internaci onales. Constit uyen el par ámetro de contrd de regul aridad constit ucional, pero cuando en la constit uci ón haya una restricci ón expresa al ej ercicio de aquéllos, se debe estar al o que est abece el texto constit ucional”.

¹⁷⁸ Comisi ón Naci onal de Derechos Humanos, *Derechos humanos en el art ículo 1o. constit ucional: obligaci ones, pri nci pios y trat ados*, Méxi co, CNDH, 2015, pp. 14-16.

A continuación, presento un esbozo de los principales documentos defensores o promotores de los derechos humanos en la historia, contenidos en cartas magnas o declaraciones.

4.23 Carta Magna Inglesa

La Carta Magna Inglesa expedida en 1215, fue la influencia primitiva más significativa en el proceso histórico que condujo a la ley constitucional actual en el mundo de habla inglesa. En 1215, después de que el rey Juan de Inglaterra diera un número de leyes y tradiciones antiguas con que se había gobernado Inglaterra, sus súbditos lo forzaron a firmar la Carta Magna, la cual enumeraba lo que después vino a ser considerado como los derechos humanos.¹⁷⁹ Esta Carta Magna afirmó Juan sin Tierra ante los barones ingleses y es considerada por la doctrina como una constitución expedida por el monarca sin la participación del pueblo, pero que puede considerarse como el antecedente más cercano a una ley fundamental por el reconocimiento que realizó a la libertad como seguridad jurídica.¹⁸⁰

Ade más, esta Carta Magna reconoce principios de igualdad ante la ley, así como el derecho del ciudadano a estar libre de la intervención del gobierno, los derechos de todos los ciudadanos libres a poseer y heredar propiedades y que se les protegiera de impuestos excesivos, el derecho de las viudas que poseían propiedades para decidir no volver a casarse.

4.24 Petition of Right

La *Petition of Right* o Petición del Derecho fue expedida en 1628 por el Parlamento Inglés y enviada a Carlos I (duque de Buckingham) como una declaración de libertades civiles, promovida por Sr Edward Coke con motivo de la hostilidad evidente por parte del Parlamento Inglés derivado del arresto y

¹⁷⁹ Tunnerman, Carlos B, *Los Derechos Humanos: evolución histórica y reto educativo*, Caracas, UNESCO 1997, p. 10.

¹⁸⁰ Orreda García, Marina del Pilar, *op. cit.*, p. 100.

encarcelamiento arbitrarios ordenados por Carlos I a quienes se oponían a sus políticas.¹⁸¹ Esta petición implicó entre otras, las siguientes prohibiciones:

- No se podrá recaudar ningún impuesto sin el consentimiento del Parlamento;
- No se puede encarcelar a ningún súbdito sin una causa probada (reafirmación del derecho de habeas corpus);
- A ningún súbdito se le puede acuartelar debido a su ciudadanía, y
- No puede usarse la ley marcial en tiempos de paz.

El 6 de mayo de 1628 la Cámara de Representantes o Parlamento votó la Petición de Derechos para proceder por vía de demanda de derecho y no por ley, por lo que, después de evasivas, el 7 de junio del citado año, el Rey Carlos I prestó su consentimiento a las peticiones señaladas, convirtiéndose en el más importante instrumento de oposición a la monarquía.¹⁸² Es de resaltar que esta aceptación de derechos implica, como se ha dicho, la obligación de que no se podrá recaudar ningún impuesto sin el consentimiento del Parlamento, es decir, puede decirse que constituye un antecedente del principio de justicia tributaria de la igualdad previsto en México en el artículo 31 fracción I V, de la Constitución federal, y que refiere a que no podrá cobrarse tributo alguno que no se encuentre sujeto a un proceso legislativo mediante el cual la legislatura respectiva apruebe la contribución y sus elementos.

4.2.5 Declaración de Independencia y Constitución de Estados

Unidos de América

La historia reconoce como el inicio de las trece colonias americanas, el año de 1607, en el cual la primera colonia fue fundada, es decir la de Virginia. En ella se aplicaba el *common law* recibido de la legislación inglesa. Lo anterior de acuerdo con el denominado caso *Calvin*,¹⁸³ resuelto en 1608 en el que se determinó que el *common law* de Inglaterra es en principio aplicable ya que este

¹⁸¹ Tunnerman, Carlos B. *op cit*, p. 12

¹⁸² Orreda García, Mariana del R. *op cit*, p. 108

¹⁸³ W. Wengler, *Die Anpassung des englischen Rechts durch die Judikatur in den Vereinigten Staaten*, Festschrift für Ernst Rabel, 1954, t. I, pp. 39-65.

derecho nígra con los súbdtos íngeses, quienes lo portan con ellos, en especial cuando los súbdtos íngeses se establecen en territorios que no están sometidos a naciones civilizadas como lo eran las cd ori asi íngesas en América. Este criterio induía la restricción de que el *common law* de Inglaterra era aplicable en la medida en que estas reglas fuesen apropiadas a las condiciones de vida preval e ierte en esas cd ori as.¹⁸⁴

No obstante lo anterior, el *common law* era inaplicable en territorios donde no existía prácticamente ningún jurista, ni el interés de hacerle venir a ningún de ellos, además de que estas reglas habían sido elaboradas por y para una sociedad feudal, respecto de la cual los primeros asentamientos humanos americanos estaban distantes. Los problemas que emergían entre los cd onos americanos eran totalmente nuevos y respecto a los cuales *common law* no proveía de respuestas satisfactorias por lo que este sistema no era aceptado con agrado por los cd onos americanos. Por ello, se aplicaba en la práctica un derecho rud ment ari q, que se fundaba en algunas cd ori as en el texto bíblico y en donde campeaba la d scredi onalidad de los jueces. Como una reacción en contra de la arbitrariedad de éstos, a partir de 1634 en Massachusetts se inició en d versas cd ori as un movimiento de codificación del derecho en las cd ori as a fin de establecer una ley escrita divergente a las normas de los íngeses.¹⁸⁵

Posterior a diversos debates y posicionamientos de las cd ori as y después de los estados, el hecho de la lengua íngesa y la población originaria de Inglaterra en los Estados Unidos de América, mantuvieron a ese país en el *common law* con características propias, que incluso podían relacionarse en ciertos aspectos con los derechos de la familia romano-germánica. Esta incorporación del *common law* tuvo algunas excepciones, debido a que diversos territorios no se adhirieron de inmediato a este sistema, como el de Nueva Orleans, que se convirtió en 1812 en el Estado de Louisiana y de otros como California y Texas, quienes finalmente adoptaron el *common law* junto con todos

¹⁸⁴ Works, Bertram J, *Constitutional Code*, vd. IV, USA, Philip Schfield, 1843, pp. 459 y 460.

¹⁸⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Historia de los derechos de los Estados Unidos de Norteamérica*, p. 285-286, consultable en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2792/41.pdf>, consultado en 19 de octubre de 2017.

Los demás estados de la unión americana. Este derecho se adoptó con la peculiaridad de que el derecho inglés recibido en América fue el derecho que era vigente en Inglaterra, en la época de la dominación inglesa en América.¹⁸⁶

El 2 de julio de 1776 el Congreso de Estados Unidos declaró su Independencia de Gran Bretaña, al anunciar, después de una guerra, que las trece Colonias Americanas ya no eran parte del Imperio Británico. Con motivo de esto, el 4 de julio del mismo año, el Congreso de Estados Unidos aprobó la Declaración de Independencia de Estados Unidos, con la principal influencia de Thomas Jefferson, y en la que se hizo énfasis en dos temas: derechos individuales y el derecho de revocación.¹⁸⁷ Para Ferrádi, si bien el ejercicio de la autonomía, hasta llegar a la secesión no encaja del todo en el entendimiento moderno de los derechos fundamentales, la Declaración de Independencia de los Estados Unidos constituye una especie de derecho fundamental colectivo que es la autodeterminación de los pueblos.¹⁸⁸

Como antecedente de esta declaración y de la guerra que suscitó la misma, resalta el hecho de que en 1765 la Corona Inglesa representada por Jorge III incrementó impuestos que tenían aplicación en las trece colonias como los del timbre y el del té, lo que tensó la relación con la corona, y entre otras acciones, provocó la elaboración de la Declaración de Independencia por una comisión en la que participaron destacados personajes en la vida política de las colonias, como John Adams, Benjamín Franklin y sobre todo Thomas Jefferson. La Declaración se integró por cinco apartados, i) Introducción, ii) el Preámbulo, iii) Acusación a Jorge III, iv) Denuncia de los británicos, y v) Conclusiones.¹⁸⁹

En 1787 se expide en Filadelfia la Constitución de Estados Unidos de América que se constituye como la ley fundamental del sistema federal estadounidense y la Constitución nacional escrita más antigua en uso. Contiene los derechos básicos de los ciudadanos, residentes y visitantes en territorio estadounidense como el de la libertad de expresión, la libertad religiosa, el derecho de reunirse, la libertad de petición y el derecho a un juicio público

¹⁸⁶ *Ibidem* pp. 287-288.

¹⁸⁷ Tunnerman, Carlos B. *op.cit.*, p. 14.

¹⁸⁸ Ferrádi, Lúg, *Derechos y Garantías, La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999, pp. 52-55.

¹⁸⁹ Omeda García, Mariana del Pilar, *op.cit.*, pp. 118-119.

expedto con un jurado imparcial en el distrito en el cual el crimen ocurri3. Alavez limita los poderes del gobierno federal, por ejemplo prohíbe al Congreso hacer cualquier ley respecto al establecimiento de religión y le prohíbe al gobierno federal privar a cualquier persona de la vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal. Asimismo, prohíbe el doble enjuiciamiento y la búsqueda e incautación irrazonable, castigo cruel e inusual y la autoincriminación obligada.¹⁹⁰

4.26 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano

Tras la revolución inglesa de 1640, se empieza a gestar en Francia una propia revolución, como rechazo a la corrupción, coincidiendo la irrupción de la vida en la popular. Uno de los primeros ejemplos de esa corriente son los acontecimientos sobrevenidos en Córcega, donde Padi trata de fundar un régimen político en nombre del pueblo soberano, tras haber liberado la isla de la dominación de los genoveses. A partir de 1764, acude a Jean-Jacques Rousseau para que proponga instituciones políticas. La iniciativa se difunde enseguida por toda Europa, haciendo de Córcega un laboratorio de las Constituciones modernas. En 1769, el rey de Francia somete la isla, obligando a Padi y a sus fieles a exiliarse en Inglaterra, patria de la libertad.

En Inglaterra, Padi recibe un importante apoyo, considerándolo la encarnación del espíritu de libertad y cristaliza las esperanzas de todos los partidarios de dotar de una Constitución al Estado. En 1774 el publicista genovés residente en Londres, Jean-Paul Marat, publica un panfleto titulado Las cadenas de la esclavitud, que denuncia el despotismo en nombre de un republicanism inspirado en la Antigüedad y recuperado por los pensadores ingleses, constituyéndose en el horizonte de expectativas para numerosos europeos nutridos por las reflexiones republicanas de los pensadores inspirados por la primera Ilustración de finales del sigloXVI.¹⁹¹

El primero de octubre, a propuesta de Mirabeau, la Asamblea decidirá presentar a la aceptación del rey la Declaración de Derechos, así como los

¹⁹⁰ Tunnerman, Carlos B. *op.cit.*, p. 15

¹⁹¹ Gement Martiñ, Jean, *La revolución francesa*, Tróta, España, 2009, pp. 21-22

primeros artículos de la Constitución. El término aceptación elegido por la Asamblea pretende evitar el más prediso de sanción, como si el Rey tuviera una corresponsabilidad constituyente. Se intenta con esa decisión, tomar posición contra el mantenimiento de la prerrogativa regia, que existía en el régimen constitucional inglés, con la fórmula del Rey en el Parlamento, y por supuesto contra la teoría tradicional de la soberanía en la Monarquía Francesa de Bodino.¹⁹²

Después del ataque a la Bastilla, y tres semanas después de la abdicación del feudalismo y la monarquía, el 26 de agosto de 1789 la Asamblea Nacional Constituyente adoptó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*, como base para la constitución de la República Francesa,¹⁹³ que significó la inauguración de una nueva época en la historia del hombre¹⁹⁴. Esta declaración ha sido calificada por la doctrina como la más conocida e influyente de todas las declaraciones,¹⁹⁵ a pesar de la influencia de la declaración de independencia de las trece colonias y los documentos fundacionales donde ésta se plasmasó, que generó en Francia el interés de adoptar una Constitución y una declaración de derechos siguiendo el ejemplo de Estados Unidos; motivo por el cual en plena revolución francesa, el 9 de julio de 1789 se resuelve emitir una Constitución, iridiando con una Declaración de Derechos en la que se prescindiera del Rey.¹⁹⁶

La Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se conformó por un preámbulo y 17 artículos. Respecto al primero, es de resaltar la afirmación contenida en él, que indica en relación con los derechos del hombre lo siguiente: *‘la ignorancia, el dolo o el menosprecio de los derechos del hombre, son las únicas causas de los males públicos y de la corrupción de los gobiernos...’*. El artículo 1º se refiere a la igualdad y libertades, el artículo 2º a los derechos naturales e imprescriptibles, el 3º a la soberanía, el artículo 4º

¹⁹² Carré de Malberg, *Contribution à la Théorie Générale de l'Etat*. Tomo I. «Centre National de la Recherche Scientifique», reimpresión de la edición de Sirey, París, 1920, pp. 76 - 79.

¹⁹³ Tunnerman, Carlos B. *op cit*, p. 17.

¹⁹⁴ García de Enterría, Eduardo, *La lengua de los derechos, La formación del derecho público europeo tras la Revolución francesa*, Madrid, Alianza, 1994, p. 67.

¹⁹⁵ Atienza, Miguel, *Los derechos del hombre*, Madrid, Alianza, 1996, p. 10.

¹⁹⁶ Orreda García, Mariña del Pilar, *op cit*, pp. 121-123.

refiere a la libertad y sus límites, el 5º a las prohibiciones legales, el artículo 6 sobre el papel de la ley, el 7º a la legalidad penal, el artículo 8º a las características de las penas, el artículo 9º a la presunción de inocencia, el 10º sobre la libertad de opinión y libertad religiosa, el artículo 11º refiere a la libertad de expresión, el artículo 12º a la fuerza pública, el 13º a los principios fiscales, el artículo 14º a la supervisión de la recaudación y características de las contribuciones, el 15º refiere sobre el arrendamiento de cuentas, el artículo 16º sobre las garantías de los derechos y separación de poderes y por último el artículo 17 habla sobre el derecho a la propiedad¹⁹⁷.

Resalta en la estructura de la Declaración francesa, el contenido en el artículo 13 por su vinculación en los derechos de los contribuyentes de aquella época, ya que establece como medio para costear los gastos de las fuerzas públicas una contribución común, fijada por los ciudadanos. Asimismo, traslade al respecto su artículo 14 que plasma el derecho de los ciudadanos de determinar la contribución pública referida en el artículo anterior.

La vigencia de la Declaración Francesa sigue aún a estas fechas, ya que la misma tiene fuerza vinculante por formar parte de la Constitución Francesa de 1958, según lo reconoce su preámbulo y la propia jurisprudencia francesa del *Conseil Constitutionnel*¹⁹⁸. Ello y la influencia que ha tenido desde su promulgación, ha hecho que la Declaración Francesa sea un punto de referencia indispensable para hablar de los derechos humanos en el mundo, ha sido pues un parteaguas del reconocimiento de estos derechos, que ha impulsado su reconocimiento en cada vez más países.

4.27 Declaración Universal de los Derechos Humanos

En 1945 cincuenta y una naciones se reunieron en San Francisco, Estados Unidos de América, con la finalidad de crear un organismo internacional para promover la paz y evitar guerras futuras, derivado de lo cual se crea la Organización de las Naciones Unidas mediante acta constitutiva que entró en

¹⁹⁷ *Ibidem*, pp. 125-126.

¹⁹⁸ Carbonell, Miguel, *Una historia de los derechos fundamentales*, México, Porrúa, 2010, pp. 145-146.

vigencia el 24 de octubre de 1945. Desde la creación de esta organización se estableció la necesidad de crear una Declaración de los derechos humanos que debería integrarse como anexo a la Carta de las Naciones Unidas. La nueva Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas se planteó como objetivo, entre otros, aprobar una declaración para la adecuada protección internacional de los derechos humanos.

En este contexto, para 1948, la Comisión se dispuso a redactar el documento que se convirtió en la Declaración Universal de los Derechos Humanos,¹⁹⁹ la cual fue adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A(III), de 10 de diciembre de 1948, como ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, a fin de que tanto los individuos como las instituciones, inspirándose constantemente en ella, promuevan, mediante la enseñanza y la educación, el respeto a estos derechos y libertades, y aseguren, por medidas progresivas de carácter nacional e internacional, su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto entre los pueblos de los Estados Miembros como entre los de los territorios colocados bajo su jurisdicción.

Esta declaración, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, forman la llamada Carta Internacional de los Derechos Humanos. Una serie de tratados internacionales y otros instrumentos adoptados desde 1945 han aumentado la legislación internacional de derechos humanos.²⁰⁰

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, en su preámbulo indica como sustento de su emisión, entre otros considerandos, la necesidad de que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de Derecho, a fin de que el hombre no se vea compelido al supremo recurso de la rebelión contra la tiranía y la opresión. En su estructura se compone de 30 artículos en los que se reconocen los derechos humanos civiles y políticos, y los económicos, sociales y culturales, que pertenecen a todas las personas, sin discriminación alguna,

¹⁹⁹ *Ibidem* pp. 131-132.

²⁰⁰ Naciones Unidas, disponible en: <http://www.un.org/es/sections/what-we-do/index.html>, consultado en 12 de octubre de 2017.

resultando además lo establecido en su artículo 1º que manda que todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

4.28 Declaración y Convención sobre derechos humanos en América Latina

El derecho sustantivo del sistema interamericano se integra principalmente por la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, emitida el 2 de mayo de 1948 en Bogotá, Colombia, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, para entrar en vigor el 18 de julio de 1978. El primero de estos dos instrumentos, a pesar de no ser un tratado, surte efectos jurídicos para quienes la suscribieron, según la opinión consultiva número 10 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. La convención contiene dos protocolos, en materia de derechos económicos, sociales y culturales, aprobado en San Salvador el 17 de noviembre de 1988 y otro relativo a la abolición de la pena de muerte, suscrito en Asunción, Paraguay, el 8 de junio de 1990.²⁰¹

La fuente principal en el proyecto del Comité Jurídico Interamericano para la redacción de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre fueron: las resoluciones y proyectos presentados a la Conferencia de Chapultepec en 1945, el proyecto del Instituto de Derecho Internacional de 1929, el proyecto del "American Law Institute" de 1942, el proyecto de la Comisión de Estudio para la Organización de la Paz y la Declaración de Filadelfia de 1944 de la Conferencia de la Organización Internacional del Trabajo.²⁰²

El autor Héctor Gross Spidel, sostiene que:

No puede haber duda que la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se inscribe en un proceso histórico americano en el que a

²⁰¹ H del go Ballina, Antonio, *Los derechos humanos. Protección de grupos discapacitados*, México, Porrúa, 2006, pp. 36-37.

²⁰² Comité Jurídico Interamericano, *Recomendaciones e Informes, Documentos Oficiales, 1945-1947*, Río de Janeiro, 1960, pp. 64-69.

idea de que el ser humano es titular de derechos consustanciales con su naturaleza, inalienables e imprescriptibles, de que estos derechos coexisten con deberes correlativos y que el Estado, y más aún, la autoridad y el poder, son medios para garantizar el bien común, que necesariamente se integra con el respeto y la existencia efectiva de esos derechos, ha sido una constante invariable de nuestra evolución política y jurídica.²⁰³

Derivado de la Declaración Americana se crea en 1960 la Comisión Interamericana de Derechos Humanos con base en la resolución de la Quinta Reunión de Consulta de Ministros de Relaciones Exteriores de la Organización de Estados Americanos, reunidos en Santiago de Chile. Entre sus atribuciones se encuentran las de promover los derechos humanos, recibir reclamaciones individuales y formular recomendaciones a los Estados miembros, realizar estudios sobre situación general de los derechos humanos, brindar asesoría y redactar proyectos de declaraciones y tratados, entre otros.

Asimismo, en 1979 se crea la Corte Interamericana de Derechos Humanos concebida como un órgano jurisdiccional del sistema interamericano, para la protección de los derechos humanos en el continente. Su organización, procedimiento y función se encuentran regulados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en su Estatuto y Reglamento. El artículo 2º de su Estatuto señala que la Corte ejerce dos funciones, una jurisdiccional y otra consultiva. Mediante esta última la Corte Interamericana tiene competencia para atender consultas de los Estados miembros de la Organización de los Estados Americanos, y de diversos órganos de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, que desahoga a través de opiniones consultivas, dotadas de fuerza moral y jurídica, aunque no sean inmediatamente vinculantes en los términos característicos de una sentencia.²⁰⁴

4.3 Reforma en materia de derechos humanos en México

²⁰³ Gross Spiel, Héctor, *La declaración Americana: Raíces Conceptuales y Políticas en la Historia, la Filosofía y el Derecho Americano*, Costa Rica, 2010, pp. 5-10 y 16-24.

²⁰⁴ García Ramírez, Sergio y Del Toro Huerta, Mauricio, *México y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Veintidós años de jurisprudencia*, México, IIJ-UNAM, 2012, p. 20.

Como antecedente de la reforma constitucional de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, es importante resaltar que a partir de la suscripción y ratificación por parte de México de tratados internacionales e interamericanos de derechos humanos y la incorporación en el país de figuras en esta materia, como el sistema de tutela no jurisdiccional y la creación de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos en 1990 y su constitucionalización en 1992, el Estado mexicano ha asumido como tema de ocupación y atención prioritario a los derechos humanos.²⁰⁵

En América Latina desde mediados de los años ochenta y en especial a partir de los noventa, se ha visto un período de cambios constitucionales, pues una gran parte de los países adoptaron nuevas constituciones, o bien introdujeron reformas importantes a sus Constituciones para ampliar el cuerpo normativo en favor de la persona. Al hacer estas incorporaciones los Estados asumieron que la fuente garante de los derechos humanos no se encontraría más exclusivamente en los ordenamientos constitucionales, sino también en las garantías ampliadas del sistema internacional e interamericano de derechos humanos. Esto contribuyó también a la promoción de algunos cambios internacionales relevantes para el adecuado funcionamiento de los sistemas democráticos.²⁰⁶

En diciembre de 2002, México suscribió el acuerdo de cooperación técnica con la Oficina del Alto Comisionado para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos de Naciones Unidas, y en julio de 2003 el acuerdo para la instalación de una oficina del Alto Comisionado; además, aceptó la competencia jurisdiccional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y a su vez firmó y ratificó la mayoría de los tratados de derechos humanos, tanto del sistema interamericano como del sistema universal de la Organización de las Naciones Unidas.²⁰⁷

²⁰⁵ Bulle-Goyri, Víctor M. Martínez *Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos*, México, IIJ-UNAM, 2014, p. 12.

²⁰⁶ Steiner, Christian, y otros, *Convención americana sobre los derechos humanos*, comentada, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2015, pp. 9-10.

²⁰⁷ Peláyo Miller, Carlos María, *Las reformas constitucionales en materia de Derechos Humanos*, México, CNDH, 2012, pp. 13-16.

Un asunto que ha sido decisivo en la implementación de los derechos humanos en México ha sido el caso de Rosendo Radilla Pacheco, el cual se genera por la detención y desaparición forzada de Rosendo por parte de militares con la excusa de que componía corridos para Ludio Cabañas y por tener vínculos con Ludio y Genaro Vázquez Rojas ambos guerrilleros en 1974. Desde 1992 la señora Andrea Radilla Martínez interpuso diversas denuncias y acciones legales por la desaparición forzada de su padre y en contra de quien resultase responsable. Después de un sinnúmero de acciones, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos emite la Recomendación 026/2001, derivada de la cual, mediante el Acuerdo Presidencial de 27 de noviembre de 2001, se creó una Fiscalía Especial. En esta Fiscalía se inició la Averiguación Previa PGR/FEMOSPP/001/2002, relativa, entre otros, a las denuncias presentadas ante la Comisión Nacional de los Derechos Humanos por desapariciones forzadas ocurridas durante la década de los 70 y principios de los años 80 en México.

Ante la falta de determinación de fondo de este caso, y después de seguir los procesos respectivos, el asunto de la violación de derechos humanos llega a la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Ahí el Gobierno Mexicano alega incompetencia *ratione temporis* para conocer los méritos del caso debido a la fecha de depósito del instrumento de adhesión de México a la Convención Americana. La Corte considera que la Convención Americana produce efectos vinculantes respecto de un Estado una vez que se obligó al mismo. En el caso de México, al momento en que se adhirió a ella, es decir, el 24 de marzo de 1981, y no antes, sin embargo, resulta aplicable ya que los hechos constituyen violaciones de carácter continuo o permanente, es decir, a los que tuvieron lugar antes de la entrada en vigor del tratado y persisten aún después de esa fecha, puesto que ellas se siguen cometiendo, ya que la desaparición forzada del señor Radilla Pacheco continúa ejecutándose.

En este contexto, la Corte Interamericana consideró que el Gobierno Mexicano violó los siguientes derechos humanos: derechos a la libertad personal, integridad personal, vida y al reconocimiento de la personalidad jurídica; derecho a la integridad personal de los familiares del señor Rosendo

Radilla Pacheco, y derecho de acceso a la justicia y la obligación de realizar investigaciones efectivas.

Por ello, el Estado mexicano es condenado por la desaparición forzada del Sr. Rosendo Radilla en el periodo conocido como la Guerra Sucia, agravado también por la existencia de violaciones sistemáticas y masivas a los derechos humanos, ante lo cual, resulta necesario la implementación de las normas de derechos humanos en México.

Ade más, la sentenci a obliga a este país, a las siguientes reparaciones:

- El Estado deberá conducir eficazmente, con la debida diligencia y dentro de un plazo razonable la investigación y, en su caso, los procesos penales que tramiten en relación con la detención y posterior desaparición forzada del señor Rosendo Radilla Pacheco, para determinar las correspondientes responsabilidades penales y aplicar efectivamente las sanciones y consecuencias que la ley prevea.
- El Estado deberá continuar con la búsqueda efectiva y la localización inmediata del señor Rosendo Radilla Pacheco o, en su caso, de sus restos mortales.
- El Estado deberá adoptar, en un plazo razonable, las reformas legislativas pertinentes para compatibilizar el artículo 57 del Código de Justicia Militar con los estándares internacionales en la materia y de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El Estado deberá adoptar, en un plazo razonable, las reformas legislativas pertinentes para compatibilizar el artículo 215 A del Código Penal Federal con los estándares internacionales en la materia y de la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas.
- El Estado deberá implementar, en un plazo razonable y con la respectiva disposición presupuestaria, programas o cursos permanentes relativos al análisis de la jurisprudencia del Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos en relación con los límites de la jurisdicción penal militar, así como un programa de formación sobre la debida investigación

y juzgamiento de hechos constitutivos de desaparición forzada de personas.

- El Estado deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en otro diario de amplia circulación nacional, por una sola vez, los párrafos 1 a 7, 52 a 66, 114 a 358 de la presente Sentencia, sin las notas al pie de página, y la parte resolutiva de la misma, y publicar íntegramente este Fallo en el sitio web oficial de la Procuraduría General de la República, en un plazo de seis y dos meses, respectivamente, a partir de la notificación de este Fallo.
- El Estado deberá realizar un acto público de reconocimiento de responsabilidad en relación con los hechos del presente caso y en desagravio a la memoria del señor Rosendo Radilla Pacheco.
- El Estado deberá realizar una semblanza de la vida del señor Rosendo Radilla Pacheco.
- El Estado deberá brindar atención psicológica y/o psiquiátrica gratuita y de forma inmediata, adecuada y efectiva, a través de sus instituciones públicas de salud especializadas, a las víctimas de las presentes Fallos que así lo soliciten.
- El Estado deberá pagar las cantidades fijadas en los párrafos 365, 370, 375 y 385 de la presente Sentencia, por concepto de indemnización por daño material e inmaterial, y el reintegro de costas y gastos, según corresponda, dentro del plazo de un año, contado a partir de la notificación del presente Fallo.

Cabe resaltar que la sentencia referida, no solo ha sido un parteaguas en el tratamiento de derechos humanos que debe darse en México, sino que, a raíz de ella, la Suprema Corte ha determinado diversos criterios relacionados con la aplicación de los derechos humanos y los tratados internacionales en esa materia. Ello, se contiene en el expediente Varios 912/2010 "Caso Rosendo Radilla Pacheco", de la Suprema Corte, el cual tuvo como finalidad determinar cuáles fueron las obligaciones concretas que correspondían al Poder Judicial de

La Federación y la forma de instrumentarlas, establecidas en la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Rosendo Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos. En esta resolución se determina de forma destacada lo siguiente:

- Las sentencias condenatorias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos son obligatorias para el Poder Judicial en sus términos.
- Los criterios interpretativos contenidos en la jurisprudencia de la citada Corte son orientadores para el Poder Judicial de la Federación cuando México no sea parte de los casos en los que se generó dicha jurisprudencia.
- El Poder Judicial de la Federación debe ejercer el control de convencionalidad *ex officio* entre las normas internas y la Convención Americana en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes.
- La obligación de realizar el control de convencionalidad es para todos los jueces del Estado Mexicano.
- Existe obligación para los jueces del Estado mexicano de ejercer el control de convencionalidad y deberán replicar en casos futuros el criterio de restricción del fuero militar, en cumplimiento de la sentencia del caso Radilla y en aplicación del artículo 1º constitucional.
- La Suprema Corte deberá reasumir su competencia originaria para conocer de los conflictos competenciales entre la jurisdicción militar y la civil para la efectividad del cumplimiento y en aplicación del artículo 1º constitucional.
- Los jueces del Estado mexicano están obligados a inaplicar las normas contrarias a la Constitución y a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.²⁰⁸

En este contexto, se fueron presentando por diversas bancadas y legisladores del país, sendas propuestas de modificación de la Constitución Federal, a fin de reconocer de manera expresa las referencias a los derechos

²⁰⁸ Asuntos Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en: <http://www2.sjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=121589&SeguimientoID=225>, consultado en 20 de octubre de 2017.

humanos acorde al ambiente internacional que sobre el tema se habían venido manejando. Asimismo, el 27 de febrero de 2004 el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reforma constitucional en materia de derechos humanos. A este planteamiento siguieron diversas iniciativas de diputados y senadores, resaltando la del presidente de la Comisión de Derechos Humanos del Senado que propuso la modificación del capítulo primero de la constitución para incluir la denominación de los derechos humanos. Del análisis de las iniciativas presentadas la Cámara de Diputados conformó un Dictamen de fecha 23 de abril de 2009 identificado como DD-IV-2009. Este dictamen fue revisado y repunteado por el Senado de la República para su análisis posterior de nuevo de la Cámara de Diputados.²⁰⁹

Finalmente después de la definición en el Congreso de la Unión y la aprobación de la mayoría de los estados, se publica en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el decreto que modifica la denominación del Capítulo Primero del Título Primero; el primero y quinto párrafos del artículo 1o.; el segundo párrafo del artículo 3o.; el primer párrafo del artículo 11; el artículo 15; el segundo párrafo del artículo 18; el primer párrafo del artículo 29; el primer párrafo del artículo 33; la fracción décima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del apartado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 1o. y recorriéndose los actuales en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en su orden, al artículo 102 del Apartado B todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Definitivamente esta reforma ha sido la principal modificación en el país en materia de derechos humanos, que trajo consigo, entre otras cosas, un nuevo catálogo de derechos humanos, una nueva forma de protegerlos e interpretarlos, colocando a México en un nuevo paradigma como Estado

²⁰⁹ García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos 2009-2011*, México, Porrúa, 2015, pp. 52-65.

Constitución. Esta reforma surge como consecuencia del o que se ha indicado en párrafos anteriores y sobre todo por la sentencia condenatoria al Estado mexicano, dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Radilla Pacheco, respecto de la responsabilidad internacional del Estado por la desaparición forzada de Rosendo Radilla por parte de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como por la falta de investigación y sanción a los responsables.²¹⁰

Uno de los principales cambios de la reforma mencionada fue la modificación de la denominación del Capítulo I del Título Primero de la Constitución, el cual nombraba como Garantías Individuales y ahora se denomina De los Derechos Humanos y sus Garantías, lo cual marca una nueva etapa en el reconocimiento de los derechos en el ámbito nacional e internacional.²¹¹ Si bien, los conceptos mencionados tienen como fin referirse a los derechos, existen diferencias importantes entre ellas. Por una parte, la idea del concepto de garantías individuales señala que en principio es un derecho del hombre generalmente aceptado, pero que por circunstancias de lugar y tiempo, y por su devenir histórico, un país o otorga como garantía en una cierta medida a quienes habitan o se encuentran en su territorio.

El peso que le otorga la Constitución a los derechos humanos hace imperativo el estudio a profundidad de los tratados internacionales en la materia y sobre todo su interpretación auténtica por parte de los órganos internacionales encargados de hacerlo. Esto debido a que, como menciona Ferrajoli: *“en la actualidad ninguno de los problemas que afectan al futuro de la humanidad puede ser resuelto, y ninguno de los valores de nuestro tiempo puede ser realizado, fuera del horizonte del derecho internacional”*.²¹²

Otro de los aspectos que derivan de la reforma es el denominado control difuso de convencionalidad, que consiste en el examen de compatibilidad que

²¹⁰ Montoya Zamora, Raul y Gil Carreón, Ramón, *Derechos humanos: su evolución en México en el siglo XX*, México, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Juárez del Estado de Durango, Tomo II, 2017, p. 54.

²¹¹ Pelayo Miller, Carlos María, *op. cit.*, pp. 17-18.

²¹² Saiz Arnaiz, Alejandro, *La apertura constitucional al derecho internacional y europeo de los derechos humanos. Artículo 10.2 de la Constitución española*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 1999, pp. 50 y 51.

siempre debe realizarse entre los actos y normas nacionales, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, sus protocolos adicionales, y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos como órgano jurisdiccional del sistema interamericano de protección de los derechos humanos, que interpreta de manera definitiva el Pacto de San José.²¹³

Asimismo, la reforma implica la obligación para las autoridades mexicanas de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos consagrados en la Constitución y en los tratados internacionales aprobados por el Estado mexicano, para lo cual es necesario conocer el *corpus iuris*, conformado tanto por normas de producción interna, como aquellas de producción externa, que conforman el bloque de constitucionalidad, para posteriormente estar en condiciones de interpretar y aplicar el nuevo sistema jurídico, que se integra por normas, enunciadas ya sea en forma de reglas o de principios, tales como: el principio pro persona y el principio de interpretación conforme, contenidos en el artículo 1º, párrafo segundo de la Constitución.²¹⁴

En conclusión, considero que la reforma constitucional en materia de derechos humanos en México no deviene solo de una decisión del Congreso de la Unión y la iniciativa del Poder Ejecutivo Federal, sino que ella deriva de un conjunto de actos, sucesos y corrientes ideológicas que impulsaron que en México fuera necesaria una reforma de la trascendencia que ha sido la publicada en el diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011. Entre los antecedentes de la reforma puedo resaltar la creación del sistema de tutela jurisdiccional, y la creación de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos en 1990 y su constitución en 1992, la suscripción en el 2002 por parte de México del acuerdo de cooperación técnica con la Oficina del Alto Comisionado para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos de Naciones Unidas, y en 2003 el acuerdo para la instalación de una oficina de ese Alto Comisionado; además, del caso de Rosendo Radilla y el reconocimiento de

²¹³ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *Interpretación Conforme y Control de uso de convencionalidad, el nuevo paradigma del juez*, México, IIJ-UNAM, 2012, pp. 5-8.

²¹⁴ Bahena Villalobos, Alma Rosa, "Revista Universidad de Guanajuato", *El principio pro persona en el estado de constitucional y democrático de derecho*, México, año 4, núm. 7, 2015, p. 35.

La competencia jurisdiccional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y la firma y ratificación de tratados de derechos humanos.

Las iniciativas que desde el 2004 se presentaron por el Ejecutivo Federal y diputados y Senadores sobre el caso, fueron el origen formal de las discusiones en el Congreso de la Unión que, acordes a una tendencia inspirada en el neoconstitucionalismo que se explicará adelante, devinieron en la reforma constitucional que reconoce actualmente los derechos humanos y sus garantías.

La reforma constitucional impactó al sistema jurídico mexicano de manera trascendente, incluyendo el correlativo al derecho fiscal, ya que ella insertó a este sistema, aspectos que le son aplicables a los contribuyentes de una rama jurídica tributaria, como el reconocimiento y no concesión de derechos humanos (antes referidas como garantías individuales) y su debida protección; la inducción de la interpretación conforme; el principio *pro personae*; la obligación a cargo de las autoridades de cualquier orden de gobierno de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, así como la de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a estos derechos y el mandato de que los derechos humanos deberán cumplirse a la luz de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos

4.4 Principios de los derechos humanos en México

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, implicó la modificación de diversos preceptos constitucionales, entre ellos, de forma relevante, la reforma al artículo 1º, en el cual, además de regular y reconocer diversos aspectos relacionados con los derechos humanos, en su tercer párrafo mandata que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, y señala también que esta obligación debe cumplirse de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, de acuerdo con la siguiente redacción:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados

internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

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

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

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

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.²¹⁵

En virtud del mandato del tercer párrafo del artículo 1º mencionado, en México a partir de la entrada en vigor del reforma constitucional en materia de derechos humanos, éstos deben promoverse, respetarse, protegerse y garantizarse con base en los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, motivo por el cual, a continuación haré un análisis de los que debe entenderse por tales principios, a fin de entender de forma clara el contexto de los derechos humanos y su relación con el derecho fiscal. El antecedente de la positivación de estos principios en la Constitución Federal, lo podemos encontrar en diversos instrumentos del ámbito internacional.

En el proceso de creación del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, ambos aprobados en 1966 y obligatorios para México desde 1981, la

²¹⁵ Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asamblea General de Naciones Unidas, en su Resolución 421 E (V), señaló que el goce de derechos civiles y políticos y de los derechos económicos, sociales y culturales ‘están vinculados entre sí y se condicionan mutuamente’. También se desprende que todas las personas son titulares de los derechos humanos, y por tanto la concepción del principio de universalidad. Por su parte, del artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, se desprende el principio de progresividad, al indicar la obligación ‘a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados...’. En 1993, en la Convención Mundial de Derechos Humanos se aprobó la Declaración y Programa de Venia, que en su numeral 5 precisó ‘*Todos los derechos humanos son universales, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí*’²¹⁶.

Con base en los instrumentos internacionales mencionados, es posible concluir el antecedente del reconocimiento en el sistema jurídico mexicano de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos.

Ahora bien, para el análisis de los principios iri d o r e f i r i e n d o que una vez revisadas las tesis y jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no se identificó ninguna de ellas que refiera o explique estos principios. No obstante ello, se identificaron un par de tesis de Tribunales Colegiados que explican estos principios, las cuales se transcriben a continuación:

P R I N C I P I O S D E U N I V E R S A L I D A D , I N T E R D E P E N D E N C I A I N D I V I S I B I L I D A D Y P R O G R E S I V I D A D D E L O S D E R E C H O S H U M A N O S . E N Q U É C O N S I S T E N
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 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

²¹⁶ Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos*, México, CNDH, 2016, pp. 3-5.

condiciones a la comunidad internacional en su totalidad, en esta medida, son invidables, lo que no quiere decir que sean absurdos, 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 adaptarse a las contingencias, siempre estén con la persona. En relación con lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Caso de la "Masacre de Mapiripán vs Colombia") ha señalado que los tratados de derechos humanos son instrumentos vivos, cuya interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales, interpretación evolutiva que es consecuente con las reglas generales de interpretación consagradas en el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como las establecidas por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. De ahí que dichos derechos, dentro de sus límites, son inalterables, es decir, que su núcleo esencial es intangible, por ello la Norma Fundamental señala que ni aun en los estados de excepción se "suspenden", pues en todo caso, siempre se estará de conformidad con los principios del derecho internacional humanitario 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 todos los derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.²¹⁷

²¹⁷ 2003350, Localización: [TA]; S.J.F. y su Gaceta, 10a. Época, T. C. C.; Libro XX, Abril de 2013,

PRI NCI P I OS DE UN IVERSALI DAD, I NTERDEPENDENCI A, I NDI VI S I B I L I DAD Y PROGRES I V I DAD ESTABLEC I DOS EN LA CONSTI TUC I ÓN FEDERAL REPRESENTAN CR I TEROS DE OPTI M I ZAC I ÓN I NTERPRETATI VA 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 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, prescindiendo o excluyendo 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 exdúdo 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 individuos

derechos son una tarea no sólo de la jurisdicción federal, sino también de la ordinaria en el conocimiento de los asuntos de su competencia.²¹⁸

Con base en las citadas tesis y la doctrina, expondré las implicaciones de cada uno de los principios referidos, es decir de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

4.4.1 Principio de Universalidad

La Comisión Nacional de Derechos Humanos, de forma muy clara y sencilla describe cada uno de los principios de los derechos humanos, y al referirse al de universalidad señala que éste significa que los derechos humanos corresponden a todas las personas por igual, es decir, los derechos humanos tienen tanta importancia que toda persona debe disfrutar de ellos. Todos somos iguales y por lo tanto todos tenemos exactamente los mismos derechos.²¹⁹

En los debates en el Congreso de la Unión para definir la reforma constitucional en materia de derechos humanos, se discutieron cada uno de los aspectos inducidos en la misma, así al emitir su Dictamen, el Senado de la República consideró importante señalar lo que se entiende por cada uno de los principios que en ese momento se pretendían incluir en la reforma, indicando que la Universalidad implica que los derechos humanos corresponden a todas las personas por igual. Es el principio fundamental por el que se reconoce igualdad de dignidad a todas las personas.²²⁰

Para Prieto Sanchís un derecho satisface el requisito de la universalidad cuando *“cualquier persona, situada en la posición descrita por la norma, puede disfrutar del derecho (...) ello no impide que el derecho esté formulado en términos discriminatorios, de modo que no toda persona pueda ejercerlo por el mero hecho de ser persona, sino que su ejercicio se condicione a la*

²¹⁸ 2003881, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época, T. C. C.; Libro XXI, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I.V.2o.A 15 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales”.

²¹⁹ Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Derechos humanos en el artículo 1o. constitucional: obligaciones, principios y tratados*, México, CNDH, 2015, p. 19.

²²⁰ García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos 2009-2011*, México, Porrúa, 2015, pp. 99-100.

concurrencia de determinados requisitos, o a la posesión de ciertos estatus^{2 2 1}. No obstante ello, Hugo Saul Ramírez y Pedro de Jesús Pallares refieren que ‘la universalidad de los derechos humanos quiere decir que el único requisito necesario para la titularidad de los mismos es la condición de pertenecer al género humano, lo que podría denominarse *universalidad en el título* la garantía de tales derechos es completamente independiente de las situaciones y circunstancias en que los seres humanos vivan y de las de las posiciones jurídicas que eventualmente desempeñen’.^{2 2 2}

El Cuarto Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mediante la tesis transcrita refiere que la universalidad de los derechos humanos significa que éstos, ‘*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*’.^{2 2 3}

Por su parte el Segundo Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró en la tesis referida, que respecto al principio de Universalidad, ‘*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*’.^{2 2 4}

Por su parte Ferrádi sostiene la identidad entre este principio y la igualdad al señalar que ‘*universalismo de los derechos fundamentales e*

^{2 2 1} Ramírez García, Hugo y Pallares, Pedro de Jesús, *Derechos Humanos*, Ed. Oxford, México, 2011, p. 58.

^{2 2 2} Ramírez García, Hugo y Pallares, Pedro de Jesús, *op. cit.*, p. 58-59.

^{2 2 3} 2003350, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 10a. Época; T. C. C.; Libro XX, Abril de 2013; Tomo 3; Pág. 2254. I. 4a. A9 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos. En qué consisten”.

^{2 2 4} 2003881, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 10a. Época; T. C. C.; Libro XXI, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I. V. 2a. A 15 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales”.

igualdad jurídica son exactamente la misma cosa’.^{2 2 5} En este contexto, cond uyo que el principio de Universalidad comprende el rasgo que determina que los derechos humanos corresponden a todas las personas por igual, cual quier que sea la circunstancia en la que se encuentre.

4. 4 2 Pri ncipi o de I nter dependenci a

El prefijo *inter* significa entre o en medio, el prefijo *in* indica negación, por lo que la palabra *interdependientes* expresa vinculación entre ellos. Por lo tanto, puede indicarse que los derechos humanos ‘ *son interdependientes en tanto establecen relaciones recíprocas entre ellos, y son indivisibles en la medida en que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto*’.^{2 2 6}

La interdependencia de los derechos humanos, según la Comisión Nacional de Derechos Humanos, ‘ *implica que éstos se encuentran ligados entre sí, de tal manera que todos tus derechos tienen el mismo valor y, por tanto, no se puede dar preferencia a uno sobre otro, es decir, el Estado debe garantizar integralmente todos los derechos*’.^{2 2 7}

La interdependencia según el dictamen del Senado, materia del referenda constituyente a que he hecho referencia, consiste en que ‘ *cada uno de los derechos humanos se encuentran (sic) ligados unos a otros y entre sí, de tal manera que el reconocimiento de un derecho humano cualquiera, así como su ejercicio implica necesariamente que se respeten y protejan multiplicidad de derechos que se encuentran vinculados (entre sí)*’.^{2 2 8}

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito refiere de manera conjunta a los principios de interdependencia e indivisibilidad, al señalar en su tesis que:

^{2 2 5} Ferráji, Lúg, *El principio de igualdad y la diferencia de género* en Cruz Parcerá, Juan A. y Vázquez, Rodolfo (coor ds.), *Debat es constitucionales sobre derechos humanos de las mujeres*, México, Fontamara- SCJN 2010, pp. 13 y 14.

^{2 2 6} Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coor ds.), *La Reforma Constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma*, México, Porrúa, 2012, pp. 152- 153.

^{2 2 7} Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Derechos humanos en el artículo 1o. constitucional: obligaciones, principios y tratados*, México, CNDH, 2015, p. 20.

^{2 2 8} García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *op. cit.*, pp. 24- 39.

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.²²⁹

De la misma forma el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito define conjuntamente los principios de indivisibilidad e interdependencia, al indicar en su tesis que los derechos humanos:

Han de apreciarse como relacionados de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas independientes, prescindiendo 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.²³⁰

Con base en los conceptos e ideas expuestos, en lo personal estimo que el principio de interdependencia en los derechos humanos puede resumirse en la característica que expresa vinculación entre todos los derechos humanos, los cuales se encuentran ligados entre sí y con el mismo valor.

4.4.3 Principio de Indivisibilidad

La interrelación entre los principios de interdependencia y de indivisibilidad ha hecho que en ocasiones se estudien o definan conjuntamente. Para efecto de este análisis no hemos explicado por separado, sino que el objetivo que de forma alguna que se niegue su vinculación doctrinal para su explicación. En este

²²⁹ 2003350, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época; T.C.C.; Libro XX, Abril de 2013; Tomo 3; Pág. 2254. I.4a. A9 K "Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos. En qué consisten".

²³⁰ 2003881, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época; T.C.C.; Libro XXI, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I.V.2a.A 15 K "Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales".

sentido expliqué en el apartado anterior el principio de interdependencia y a continuación realizare el análisis del principio de indivisibilidad de los derechos humanos. Según la Comisión Nacional de Derechos Humanos la indivisibilidad de los derechos humanos “se refiere a que todos ellos poseen un carácter inseparable pues son parte del ser humano y derivan de la dignidad de éste”.²³¹

Por su parte, en el dictamen respectivo del Senado se definió este principio como aquel que refiere a que “los derechos humanos son en sí mismo irfragmentables, ya sean de naturaleza civil, cultural, económica, política o social, pues son todos ellos inherentes al ser humano y derivan de su dignidad”.²³² Por su parte Luis Darío Vazquez y Sandra Serrano, en su ensayo sobre Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica, al definir este principio señalan que el mismo “implica una visión holística de los derechos humanos, en la que todos los derechos se encuentran unidos, ya no por razones de dependencia, sino porque de una forma u otra ellos forman una sola construcción. Por tanto, si se realiza o se viola un derecho, impactará en los otros derechos, más allá de si existe o no una relación de dependencia inmediata entre ellos. La idea central es que la concreción de los derechos sólo puede alcanzarse mediante la realización conjunta de todos ellos”.²³³

El Cuarto Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Primer Circuito, como lo mencioné, define de manera conjunta los principios de interdependencia e indivisibilidad, y señala al respecto 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

²³¹ Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Derechos humanos en el artículo 1o. constitucional: obligaciones, principios y tratados*, México, CNDH, 2015, p. 20.

²³² García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, op. cit., p. 73.

²³³ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro, op. cit., p. 155.

de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente.^{2 3 4}

También referí que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, define igualmente de forma conjunta los principios de indivisibilidad e interdependencia, señalando que los derechos humanos:

Han de apreciarse como relacionados de forma que no sería posible distinguirlos en orden de importancia o como prerrogativas independientes, prescindiendo 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 exdúdo definitivamente.^{2 3 5}

Expuesto lo anterior, en mi opinión el principio de indivisibilidad de los derechos humanos puede entenderse como aquel que caracteriza a estos derechos al poseer todos ellos un carácter inseparable y además ser inherentes al ser humano y su dignidad, unidos entre sí y no aislados entre ellos, sin excluirse unos de otros.

4.4.4 Principio de Progresividad

Según la Comisión Nacional de Derechos Humanos “*este principio puede explicarse con la siguiente frase: siempre caminar hacia adelante y nunca retroceder*” en materia de derechos humanos. Se debe entender como una obligación del Estado para asegurar el progreso en el desarrollo de los derechos humanos; es, al mismo tiempo, una prohibición para que no se retroceda en la protección de tus derechos. El Estado debe brindar las condiciones más óptimas

^{2 3 4} 2003350, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época; T. C. C.; Libro XX, Abril de 2013; Tomo 3; Pág. 2254. I. 4o. A9 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos. En qué consisten”.

^{2 3 5} 2003881, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta 10a. Época; T. C. C.; Libro XXI, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I.V.2o.A 15 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales es”.

de goce y ejercicio de tus derechos, y no disminuir los niveles de satisfacción alcanzados.²³⁶

La progresividad de los derechos humanos *“ establece la obligación del Estado de procurar todos los medios posibles para satisfacer en cada momento histórico y la prohibición de cualquier retroceso o involución en esta tarea”*,²³⁷ según se definió en el Dictamen del Senado para la reforma constitucional en materia de derechos humanos. Para Luis Darío Vázquez y Sandra Serrano la progresividad implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad la consideran como que la efectividad de los derechos no va a lograrse de una vez y para siempre, sino que se trata de un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo y el progreso patentiza que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar.²³⁸

La tesis del Cuarto Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Primer Circuito refiere que el principio de 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, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.²³⁹

En relación con este mismo principio de progresividad, el Segundo Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, refiere que *“ cada uno de esos derechos, otodos en su conjunt o, obedecen a un contexto de*

²³⁶ Comisión Nacional de Derechos Humanos, *op. cit.*, pp. 20-21.

²³⁷ García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta *op. cit.*, p. 160.

²³⁸ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coords), *op. cit.*, p. 159.

²³⁹ 2003881, Localización [TA]; S.J.F. y su Gaceta, 10a. Época, T. C.C.; Libro XXI, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I.V.2o.A.15 K “Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales”.

necesidades pasadas y actuales, más 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.²⁴⁰

Con base en lo expuesto, en mi opinión, el principio de progresividad puede entenderse como aquel principio que implica la obligación de los países de procurar los medios posibles para que, conforme a las necesidades de cada momento histórico y las condiciones sociales vigentes, se vaya expandiendo el catálogo de los derechos humanos reconocidos y mejorando su cumplimiento, a fin de generar un progreso en las condiciones óptimas de goce y ejercicio de los citados derechos.

4.5 Derechos humanos desde el Neoliberalismo

La tutela de los derechos humanos y en especial de los contribuyentes, puede abordarse desde diversas corrientes científicas en la necesidad de limitar el poder público, a fin de garantizar derechos de los seres humanos. En este tenor, es dable referirme al neoliberalismo o constitucionalismo contemporáneo, que surge de los nuevos modelos políticos y jurídicos del Estado constitucional, creados principalmente después de la Segunda Guerra Mundial.²⁴¹ Al respecto, como eventos trascendentales en el contexto jurídico resultan en Alemania, la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y el Tribunal Federal Constitucional Alemán (1951), en Italia en la Constitución de 1947 y la Corte Constitucional de 1956, y luego la de España (1976) y Portugal (1978).

Como principales exponentes del neoliberalismo se tiene a juristas italianos como Susana Pozzo, quien, junto con Paolo Comanducci y Riccardo Guastini, comenzaron con los intentos de sistematización de este nuevo paradigma. Al referirme al neoliberalismo, es ineludible resaltar la clasificación que realiza Comanducci respecto de tres diversas formas de neoliberalismo, basada analógicamente en la clasificación formulada por Bobbio, entre los tres tipos, otras acepciones, de positivismo jurídico, que divide

²⁴⁰ *Idem*

²⁴¹ Carbonell, Miguel, *Neoliberalismo*, Madrid, Trotá, 2009, p. 9.

ent eórica y metodológica, por lo que se considerará las aportaciones de esta rama para el análisis del tema.²⁴² Busca, como un nuevo paradigma interpretar el derecho no sólo como un conjunto de normas jurídicas, sino en base a principios, valores y reglas.²⁴³

La denominación de neoconstitucionalismo ha sido atribuida a la jurista italiana Susana Pozzolo, quien, junto con Paolo Comanducci y Riccardo Guastini, comenzaron con los intentos de sistematización de este nuevo paradigma.²⁴⁴ Pozzolo propone llamar neoconstitucionalismo a cierto enfoque del derecho, compartido por un grupo de filósofos que centran en poner el acento en ciertas nociones (principios vs. normas, ponderación vs. subsunción) y en desplazar su atención de la ley a la Constitución y del legislador al juez. Para el Doctor Pedro Salazar el neoconstitucionalismo constituye una mera noción creada por los miembros de una escuela del pensamiento para dar nombre y agrupar la obra de un conjunto de teorías, en la que agrupan incluso autores como Dworkin, Robert Alexy y Carlos Nino, sin ellos mismos saberlo.²⁴⁵

Susanna Pozzolo al respecto señala que 'si bien es cierto que la tesis sobre la especificidad de la interpretación constitucional encuentra partidarios en diversas disciplinas, en el ámbito de la filosofía del derecho viene defendida, en particular, por un grupo de filósofos que comparten un peculiar modo de acercarse al derecho. He llamado a tal corriente de pensamiento neoconstitucionalismo. Me refiero, en particular, a autores como Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustavo Zagrebelsky y, sólo en parte, Carlos S. Nino. Probablemente estos filósofos no se reconocen dentro de un movimiento unitario, pero, en favor de mi tesis, en sus argumentaciones es posible encontrar el uso de algunas nociones peculiares que posibilita que sean agrupados dentro de una única corriente filosófica.²⁴⁶

²⁴² Comanducci, Paolo "Insonorità, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho", *Formas de (neo) constitucionalismo: un análisis metateórico*, México, No. 16, 2002, pp. 89-112.

²⁴³ Aguilera Portales, Rafael, *Teoría Política y Jurídica*, México, Porrúa, 2008, p. 93.

²⁴⁴ Aguilera Portales, Rafael y otros, *Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales*, México, Porrúa, 2010, p. 4.

²⁴⁵ Salazar Ugarte, Pedro, *Política y derecho. Derechos y garantías*, México, Fontamara, 2013, pp. 148-149.

²⁴⁶ Pozzolo, Susanna, *Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional*, Cuadernos de Filosofía del Derecho. Actas del XVII Congreso Mundial de la Asociación

Las características que para Susanna Pozzdo²⁴⁷ significan la base para agrupar teorías dentro del neoconstitucionalismo, son las siguientes:

- Principios versus normas. Sostienen que el ordenamiento jurídico no se compone sólo de normas, sino de normas y principios. Los jueces deberían servirse en mayor medida de tales principios en la interpretación y en la argumentación jurídica, con el uso de justificaciones basadas en argumentos de justicia y una interpretación de la Constitución, considerando la extracción de su texto de normas y principios idóneos para regular directamente las controversias.
- Ponderación versus subsunción. Proponen que los principios no sean interpretables o aplicables según el común método llamado subsunción, sino que se requiere un método llamado de ponderación o balanceo. Según Guastri, este método consta de tres pasos:²⁴⁸ una operación interpretativa tendiente a localizar los principios aplicables al caso concreto; los principios así localizados son internamente sopesados para poder ponerlos en relación jerárquica, en donde el principio de mayor peso prevalece sobre el principio de menor peso; y, la jerarquía axiológica instaurada por el intérprete, caracterizada por no estar construida en abstracto, sino en concreto. O sea, se construye en relación al caso examinado y tiende, por tanto, a presentarse cambiante en el sentido de que dependerá de las características peculiares de cada caso específica.
- Constitución versus independencia del legislador. Se sostiene como una penetración general del texto constitucional, que no puede tener por objeto únicamente la distribución y la organización de los poderes, sino que presenta un contenido sustancial que condiciona la validez de las normas subconstitucionales, convirtiéndose en un instrumento de mediación entre exigencias prácticas y exigencias constitucionales.
- Jueces versus libertad del legislador. Refiere a una tesis favorable a la interpretación creativa de la jurisprudencia, situando en primer plano la

Internacional de Filosofía Jurídica y Social (Buenos Aires, 1977), núm 21, vd. II (1998), pp. 339-340.

²⁴⁷ *Ibidem* pp. 340-342.

²⁴⁸ Guastri, Ricardo, *Distinguendo: estudio de teoría e metateoría*, Venezuela, Toriño, 1996, p. 14.

consideración de las exigencias de justicia sustancial que el caso concreto trae consigo.

Para Comanducci, el neoconstitucionalismo no es sólo una corriente doctrinal que teoriza y define la nueva forma de constitucionalismo a partir de la segunda postguerra, sino que esta corriente contiene una declaración de principios como el proclamar el cambio de paradigma jurídico y postular como la teoría del derecho de la nueva era que deja atrás el positivismo jurídico y el iusnaturalismo. El neoconstitucionalismo hace una diferencia entre lo que es el Estado de Derecho y el nuevo paradigma del Estado Constitucional, al indicar que mientras el primero muestra un sometimiento del Estado a un conjunto de normas e instituciones jurídicas como principio de igualdad, división de poderes, seguridad jurídica, el segundo considera que debe ser la Constitución a lo que, ante todo y primordialmente se somete el Estado. En este contexto, para el neoconstitucionalismo la garantía de los derechos fundamentales se convierte en el gran y principal objetivo.

A continuación identifico, para una mayor claridad, las características de la visión que se han venido conjugando como parte de esta escuela o teoría del neoconstitucionalismo, desde el punto de vista de diversos autores. Prieto Sanchís²⁴⁹ ha resumido las principales características del neoconstitucionalismo de la siguiente manera:

- Carácter normativo o fuerza vinculante. La Constitución no es un catecismo político o una guía moral, sino una norma como cualquier otra que incorpora la pretensión de que la realidad se ajuste a lo que ella prescribe;
- Supremacía o superioridad jerárquica en el sistema de fuentes. La Constitución no sólo es una norma sino que es la norma suprema, y ello significa que condiciona la validez de todos los demás componentes del orden jurídico y que representa frente a ellos un criterio de interpretación prioritario;
- Eficacia o aplicación directa. No requiere de ningún otro acto jurídico o ley para desplegar su fuerza vinculante;

²⁴⁹ Prieto Sanchís, Luis, *Justicia Constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003, pp. 116-117.

- Garantía judicial. Las posibilidades son amplias: concreto y abstracto, a priori y a posteriori, encomendado a órganos especiales o a jueces ordinarios;
- Presencia de un denso contenido normativo, formado por principios, derechos y directrices, y
- La rigidez constitucional.

Por su parte, Jaime Cárdenas identifica las siguientes características de la visión del neoconstitucionalismo:

- Se reconoce por algunos una conexión débil entre derecho y moral.
- Se admite que el derecho no sólo está conformado por reglas sino por principios y otro tipo de normas.
- El derecho no sólo consiste en la estructura normativa sino también en la argumentativa, contextual y procedimental.
- La legalidad se sujeta a la constitucionalidad en un sentido fuerte.
- Las normas que nos son reglas no pueden interpretarse con los métodos tradicionales. Se debe acudir al principio de proporcionalidad, la teoría del contenido esencial, la razonabilidad, entre otras.
- Más que hablar de interpretación se destaca el papel de la argumentación no sólo en su faceta retórica sino en sus ámbitos hermenéuticos, contextuales y procedimentales.
- La búsqueda de la certeza jurídica se vuelve más exigente y difícil; se apoya, principalmente, en la calidad de la argumentación.
- Las normas jurídicas se interpretan desde la Constitución.
- El juez constitucional en ocasiones se cede a por encima del legislador y lo desplaza, lo que pone en cuestión su legitimidad democrática.
- Se intenta poner fin con las técnicas de la argumentación a la discredibilidad judicial en el sentido en que había sido entendida por Kel sen o Hart, y
- No hay neutralidad ni avaloratividad en el derecho.

Al referir me al neoconstitucionalismo, es innegable resaltar la clasificación que realiza Comanducci respecto de tres diversas formas de neoconstitucionalismo, basada analógicamente en la clasificación formulada por Bobbio, entre las tres acepciones de positivismo jurídico, que clasifica en neoconstitucionalismo *teórico i dedógico* y *metodológico*²⁵⁰. En sus términos, el neoconstitucionalismo teórico expresa que, como teoría del derecho, éste se caracteriza por diversos aspectos, como son: una Constitución invasora; por la positivización de un catálogo de derechos fundamentales; por la omnipresencia en la Constitución de principios y reglas, y por algunas peculiaridades de la interpretación y de la aplicación de las normas constitucionales respecto a la interpretación y a la aplicación del al ey. El neoconstitucionalismo teórico, acepta la tesis de la conexión sólo contingente entre derecho y moral.

Respecto del neoconstitucionalismo i dedógico indica que esta corriente pone en primer plano el objetivo de garantizar los derechos fundamentales, y lo distingue del constitucionalismo al afirmar que a diferencia de esta corriente, el neoconstitucionalismo i dedógico pone en un segundo plano el objetivo de la limitación del poder estatal, que era por el contrario centralista en el constitucionalismo de los siglos XVIII y XIX. Igualmente, esta teoría resalta la importancia de los mecanismos institucionales de tutela de los derechos fundamentales como un neoconstitucionalismo de contrapoderes, así la exigencia de que las actividades del legislativo y del judicial estén directamente encaminadas a la concretización, la actuación y la garantía de los derechos fundamentales previstos en la Constitución como un neoconstitucionalismo de las reglas. Se resalta también que el neoconstitucionalismo i dedógico se muestra indinado en aceptar que puede subsistir una obligación moral de obedecer a la Constitución y a las leyes que son conformes a ella.

El neoconstitucionalismo metodológico, afirma, se opone al positivismo metodológico y conceptual, que afirma la tesis según la cual es siempre posible identificar y describir el derecho como es, y distinguirlo por tanto del derecho como debería ser. En este sentido, a diferencia del positivismo metodológico, el

²⁵⁰ Comanducci, Pad q op át., pp. 89-112.

neoconstitucionalismo en esta vertiente sostiene que los principios constitucionales y los derechos fundamentales constituirían un puente entre derecho y moral.

Por otro lado, en relación a los pensamientos que se vinculan con los derechos humanos y la protección de las personas, incluyendo a los contribuyentes, para finalizar este capítulo me refiero al *Garantismo* impulsado por Luigi Ferrajoli, como uno de los ejes cruciales en su pensamiento jurídico, a través del cual pretende tutelar y establecer mecanismos para proteger los derechos o bienes individuales frente a otras intrusiones tanto del ejecutivo como de otros poderes, así mismo apuesta por la justificación de un Estado democrático de derecho, sustentado en una concepción normativa que apunta a las garantías de los derechos como vínculos y límites del legislador.²⁵¹ El Garantismo tiene por núcleo central o articulador a predicamentel de 'garantía'. Ferrajoli define en términos generales a una garantía como '*cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo*'.²⁵² Podría decirse entonces, como mera aproximación del garantismo, que éste impulsa los mecanismos para la defensa de los derechos de los individuos frente a su eventual agresión por parte del Estado, a través del establecimiento de límites y vínculos al poder estatal, a fin de maximizar la relación de estos derechos y disminuir sus amenazas.

Ferrajoli utiliza el término '*garantismo*' bajo tres acepciones: i) designa un modelo normativo de Derecho (Estado de Derecho), ii) el garantismo como teoría jurídica (iuspositivismo crítico en oposición al iuspositivismo dogmático), y iii) el garantismo como filosofía política (la que funda el Estado en el reconocimiento y la protección de los derechos).²⁵³

Como un límite al poder se presenta esta corriente, misma que al respecto Ferrajoli indica que "*en el Estado constitucional de derecho no existen*

²⁵¹ Durango Álvarez, Gerardo, *Aproximaciones conceptuales a la Democracia constitucional y a los Derechos fundamentales en la Teoría de L. Ferrajoli*, *Opinión Jurídica*, Medellín, Universidad de Medellín, Vd. 6, No. 12, 2007, p. 198.

²⁵² Ferrajoli, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías* (trad. Miguel Carbonell y otros), México, CNDH, 2006, p. 29.

²⁵³ Ferrajoli, Luigi, *Teoría y Razón*, trad. Ibañez, Andrés y otros, Madrid Trotta, 1995, p. 851.

*poderes soberanos, ya que todos están sujetos a la ley constitucional*²⁵⁴. Así mismo menciona que existen dos modelos de ‘Estado de Derecho’, i) El denominado ‘Estado Legislativo de Derecho’, con la afirmación del principio de legalidad como criterio exclusivo de identificación del Derecho válido, con independencia de su valoración como justa, una norma jurídica es válida no por ser justa, sino exclusivamente por haber sido puesta por una autoridad dotada de competencia normativa, y ii) el Estado Constitucional de Derecho, que sería el nuevo modelo en formación teórica y práctica, que promueve constituciones rígidas y el control de la constitucionalidad de las Leyes ordinarias.

En conclusión, estimo que el neoconstitucionalismo o constitucionalismo contemporáneo que ha surgido con motivo de los nuevos modelos políticos y jurídicos del Estado constitucional, creados principalmente después de la Segunda Guerra Mundial, ha sido una corriente cuya influencia internacional ha permeado en decisiones que se han tomado en México, de las que sobresale la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, en la que, acorde a los postulados del neoconstitucionalismo, ha considerado un sistema jurídico compuesto no sólo de normas, sino de normas y principios, bajo un método llamado de ponderación o balanceo, y promueve la tesis favorable a la interpretación creativa de la jurisprudencia, situando en primer plano la consideración de las exigencias de justicia sustancial. La Constitución reformada contiene no sólo la distribución y la organización de los poderes, sino que presenta un contenido sustancial que condiciona la validez de sus leyes reglamentarias y deja atrás el positivismo jurídico y el iusnaturalismo.

²⁵⁴ *Ibidem* p. 115.

**CAPÍTULO V. AVANCE DE LOS DERECHOS
HUMANOS EN LAS
RELACIONES JURÍDICAS
TRIBUTARIAS EN MÉXICO**

5.1 Concepción introductoria de los derechos humanos en las relaciones jurídico-tributarias

Los derechos humanos de los cuales hemos hablado, tienen vigencia en cualquier ámbito del ser humano, por lo que, con la finalidad de destacar su presencia en las relaciones jurídico-tributarias, así como promover la relevancia dentro del ámbito fiscal, a continuación realizo un análisis a diversos derechos humanos en las principales dimensiones en las que se ve involucrado el contribuyente frente al poder público, y en las cuales debe estar presente la protección del derecho humano que para cada una de ellas existe.

Es de resaltar que en la doctrina se indica la clasificación de los derechos humanos de acuerdo con generaciones de derechos,²⁵⁵ así tenemos que esta clasificación los divide en derechos de primera, segunda y tercera generación, e incluso recientemente se ha considerado una cuarta generación misma que se encuentra relacionada con el acceso a las tecnologías de la información y el ciberespacio.²⁵⁶

Dentro de la primera generación se contemplan los derechos civiles y políticos, en la segunda generación se encuentran a los derechos económicos, sociales y culturales, en la tercera generación son considerados los que corresponden a grupos de personas o colectividades que comparten intereses comunes,²⁵⁷ y dentro de la cuarta generación, y más recientemente, se refiere al que ya hemos mencionado, y comprende las denominadas tecnologías de la información y el ciberespacio.

No obstante ello, para efectos de esta investigación, no considero esta clasificación, ya que estimó la misma secciona los derechos humanos con cierta tendencia a diferenciar en forma ascendente la importancia de los mismos, por lo que a mi parecer resulta inapropiado e incluso intrascendente considerar tal clasificación acorde incluso a la progresividad de los derechos humanos.

²⁵⁵ Gómez Lara, Griano, "Revista Universitaria de Derecho Procesal", *La protección procesal de los derechos fundamentales*, Madrid, España, Universidad Nacional de Educación a Distancia, No. 12, 1990, p. 47.

²⁵⁶ Quintana Rodan, Carlos y Sabido Periche, Norma, *Derechos humanos*, 7ª edición, México, Porrúa, 2016, pp. 17-18.

²⁵⁷ Comisión Nacional de Derechos Humanos, disponible en http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos, consultado en 20 de octubre de 2017.

Asimismo, es aceptado clasificar los derechos humanos únicamente en civiles, económicos, sociales, culturales y ambientales.²⁵⁸ En el tenor anterior, procedo a exponer una propuesta sobre la presencia de los derechos humanos en las relaciones jurídico-tributarias, considerando los principales actos y proceso dentro se ha presentado de forma importante un progreso o avance representativo en el reconocimiento y protección de los derechos humanos, para lo cual irido con la dignidad humana. Por lo que a continuación expongo algunos de estos derechos y su protección en tratados internacionales y en la propia Constitución Federal.

5.2 Dignidad humana

Este apartado lo irido considerando los aspectos importantes de los derechos humanos en una dimensión personal, ya que considero que en ella se comprenden los derechos vinculados a la protección de la salud, al alimento, a la integridad personal, a la intimidad y al derecho a pertenecer a una familia, pero sobre todo se induce el derecho humano al albertad personal, al albertad de expresión, a la no discriminación y a la base de los derechos humanos, es decir a la dignidad humana.

En el contexto de la dignidad humana, en el preámbulo de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, fue establecido expresadamente que: *‘‘ Todos los hombres nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, como son dotados por la naturaleza de razón y conciencia, deben proceder fraternalmente unos con los otros.’’*²⁵⁹ Por su parte, el artículo 1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos proclamada el diez de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho por la Asamblea General de la Organización de Naciones Unidas, mandata que *‘‘ Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros’*.

Desde antes, también Emmanuel Kant señaló que *‘ los seres racionales, están todos bajo el ley de que cada uno debe tratarse así mismo, y debe tratar a*

²⁵⁸ *Idem*

²⁵⁹ Lawson, E., *Encyclopedia of Human Rights*, 2ª ed, Washington, Taylor & Francis, 1999, p. 71.

todos los demás, nunca meramente como medio, sino siempre a la vez como fin en sí mismo'. Esta afirmación permite entender la dignidad humana, que el trato a todos por parte de los entes públicos debe partir de la premisa de considerar a las personas como el ser principal en el contexto de las cosas y los seres vivos. Es decir considerar a los seres humanos partiendo de la premisa de su diferencia del resto de los demás seres, por sus cualidades de inteligencia, razón, voluntad, libre albedrío y tendencia a la libertad, que lo hace único e irrepetible²⁶⁰

La teoría del iusnaturalismo permite entender mejor la importancia de este derecho humano, pues una de las visiones que considera esta teoría está enfocada precisamente a considerar los derechos humanos como producto de la propia naturaleza humana que la diferencia del resto de los seres y objetos.

En este sentido, la dignidad humana vista como el derecho a ser tratado y reconocido como persona humana,²⁶¹ no puede omitirse ante cualquier ser humano, luego entonces tampoco puede excluirse en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, máxime que en diversos procesos y etapas de esta relación,²⁶² los contribuyentes se encuentran sujetos al poder público y bajo el riesgo de sufrir por parte de éste, transgresiones a su dignidad como ser humano. Por esto, el derecho humano de la dignidad, debe ser, de entrada el primer aspecto que debe considerar el legislador al crear tributos y establecer procedimientos y obligaciones, y las autoridades fiscales al recaudar, fiscalizar, cobrar y sancionar a los contribuyentes.

5.3 Derecho a la no discriminación

El artículo 2º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos indica que toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Asimismo, manda que además, no se

²⁶⁰ Quirana Rodan, Carlos y Sabido, Periche, *Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2014, p. 25.

²⁶¹ Hidalgo Ballina, Antonio, *Los derechos humanos, Protección de grupos discriminados*, México, Porrúa, 2006, p. 197

²⁶² Dentro de los procesos de fiscalización, cobros forzados, embargos precautorios y de sanciones.

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

En México, el artículo 1º de la Constitución Federal establece expresamente la salvaguarda del derecho humano a la no discriminación, al establecer en su último párrafo lo siguiente:

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.

El propio texto universal y el constitucional en México, reconocen expresamente el derecho a la no discriminación de persona alguna por cualquier situación que atente contra la dignidad humana, de tal forma que en la relación jurídica-tributaria la no discriminación a los contribuyentes se encuentra protegida desde el ámbito constitucional. Dentro de la citada relación jurídica-tributaria los sujetos pasivos se encuentran de frente con la autoridad fiscal en diferentes momentos e instancias, así, como la dignidad humana, el derecho humano a la no discriminación del contribuyente se debe proteger en ese trato cotidiano que puede presentarse al momento de estar sujeto a los actos de fiscalización o de ejecución por parte de la autoridad fiscal.

En el orden federal, la función de recaudación de impuestos corresponde esencialmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien desde julio de 1997,²⁶³ desconcentró estas funciones a una oficina dedicada exclusivamente a la obtención de recursos a través de las contribuciones, denominado Servicio de Administración Tributaria creado mediante la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, como un órgano desconcentrado de la

²⁶³ Artículo Primero Transitorio del Decreto que crea la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

mencionada Secretaría, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la citada Ley.

De conformidad con la estructura del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, existen oficinas denominadas Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente,²⁶⁴ en las cuales se atienden diariamente a miles de contribuyentes en el país, para la realización de diversos trámites relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes y cumplimiento de obligaciones, en las que se incluyen el alta al citado registro y el apoyo para la presentación de declaraciones y el pago de impuestos, sobre todo a quienes tributan bajo el régimen denominado Régimen de Incorporación Fiscal.²⁶⁵

La modernización de la citada entidad federal y de los trámites que se deben realizar entre ella, así como las diversas adecuaciones a las disposiciones legales de la fiscal, la atención a contribuyentes se ha ido modificando a fin de realizarse con base en las nuevas tecnologías. No obstante ello, aún existe una gran diversidad de trámites en los cuales los contribuyentes deben acudir a realizarlos o condúcirlos de manera presencial, tales como lo que a continuación se describen:²⁶⁶

- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes
- Avisos relacionados con el citado registro
- Devoluciones y compensaciones
- Trámite de firma electrónica
- Contraseña
- Factura
- Declaraciones, pagos y garantías
- Trámites para padrones
- Actuaciones, quejas, denuncias, reconocimientos y sugerencias
- Terceros autorizados que colaboran con el SAT
- Monederos electrónicos

²⁶⁴ Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria, Título I, Disposiciones Generales, Capítulo I, De la Organización, artículos 1, 2, 3, 4 y 5, Capítulo II, Del Nombre y Sede de las Unidades Administrativas Desconcentradas y de las Aduanas, artículos 6 y 7, Título II, De la Competencia, Capítulo I, Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, 8, 9, 10, y 11.

²⁶⁵ Sección II del Capítulo II del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

²⁶⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, disponible en http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/Paginas/default.aspx, consultado en 20 de octubre de 2017.

Solitudes, avisos y documentos diversos
 Trámites preventivos de operaciones ilícitas
 Opinión y asesoría al cumplimiento de obligaciones fiscales
 Tramitación Única de Registro de Población
 Exploración y extracción de hidrocarburos
 Documentos digitales

En estas oficinas en las que existe un trato personal diario a los contribuyentes, toma relevancia este derecho humano a la no discriminación debido a que los servidores públicos que se encuentran en las Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente, pueden en cualquier momento realizar alguna discriminación al usuario por el origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales o el estado civil de las personas que atienden diariamente. El riesgo a esta discriminación se disminuye en la medida en la que el citado personal se encuentra capacitado e informado adecuadamente sobre la obligación de brindar un trato digno y sin discriminación de cualquier tipo. De la plantilla laboral del Servicio de Administración Tributaria²⁶⁷ el 21% del personal cuenta con formación de educación media superior (bachillerato o equivalente) y 73% superior (licenciatura, maestrías, doctorados y diversas especialidades). Cerca del 17% de las personas que laboran ahí tienen más de 20 años de trabajo, como se muestra a continuación:

Número de empleados del SAT por años de servicio

Años de servicio	Empleados	Participación respecto al total (%)
0-5	11,764	32.4
6-10	9,041	24.9
11-15	4,022	11.1
16-20	5,512	15.2
21-en adelante	6,023	16.6
Total	36,362	100.0

²⁶⁷ Secretaría de Hacienda y Crédito Público disponible en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documentos/itg2014_t4/Reporte_Anuar2013_Reportos2014.pdf, consultado en 23 de octubre de 2017.

Asimismo, otra área del Servicio de Administración Tributaria que atiende diariamente a miles de personas son las Aduanas, en las que se realizan principalmente los cruces fronterizos, trámites de importación y exportación, despacho de mercancías, la verificación aduanera y los procedimientos administrativos en materia aduanera. En México existen 49 aduanas en diferentes partes de la República, que comprenden aduanas en la frontera norte y en la sur del país, marítimas y aduanas interiores. Además poseen 64 salas internacionales de pasajeros y 276 puntos de revisión.²⁶⁸

En cada una de las aduanas, salas internacionales y puntos de revisión, esta área del gobierno federal recibe, atiende, verifica y audita a miles de personas, incluso la aduana en la que se realiza el mayor tráfico en el mundo, aproximadamente 80 millones de cruces de pasajeros, poco más de 30 millones de vehículos, en el mismo periodo, es en la de la frontera de Tijuana, Baja California, donde se realizan en promedio 2,000 operaciones diarias, y en el de exportación 1,500.²⁶⁹ Las aduanas en México representan un apartado importante del sistema fiscal del país, por la gran cantidad de operaciones que anualmente se realizan y que derivan en la recaudación de contribuciones, principalmente por los impuestos generales de importación y exportación,²⁷⁰ así como por los derechos de trámite aduanero.²⁷¹

A diferencia de varios de los trámites ante el Servicio de Administración Tributaria que se realizan de manera electrónica, las operaciones ante las aduanas deben, por sus características, realizarse presencialmente a fin de exhibir las mercancías que en su caso se someterán a algún trámite o despacho

²⁶⁸ Secretaría de Hacienda y Crédito Público disponible en http://www.sat.gob.mx/contacto/contactenos/Paginas/d_r_adu.aspx, consultado en 25 de octubre de 2017.

²⁶⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público disponible en http://www.sat.gob.mx/contacto/contactenos/Paginas/d_r_adu.aspx, consultado en 25 de octubre de 2017.

²⁷⁰ Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2007.

²⁷¹ Reglados en el artículo 49 de la Ley Federal de Derechos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Última reforma publicada Diario Oficial de la Federación del 07 de diciembre de 2016.

aduanas.²⁷² En el segundo trimestre del 2017, solo por recaudación de contribuciones en materia de comercio exterior, el Servicio de Administración Tributaria recaudó un poco más de 412 mil millones de pesos, que representó un incremento del 9.6% respecto del mismo trimestre del 2016,²⁷³ lo cual disminuyó la magnitud del volumen de trámites y de personas que se atienden en las aduanas.

Por lo señalado, los funcionarios de las aduanas atienden personalmente, para los trámites descritos, a una gran cantidad de mexicanos y extranjeros, residentes del país o connacionales, esto debido a que en los puertos fronterizos entre México y los Estados Unidos constituyen una infraestructura de carácter bilateral estratégica.

En virtud del trato personal a miles de contribuyentes que diariamente se lleva a cabo por las autoridades fiscales en los diversos trámites fiscales a que se ha hecho referencia, el riesgo al trato discriminatorio es importante, por lo que, el derecho humano a la no discriminación debe promoverse y asegurarse su protección, a fin de evitar su transgresión en cualquier momento de la relación jurídica tributaria.

5.4 Derecho a la libre manifestación de las ideas

La Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 19 señala que, todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión. Por su parte el artículo 13 de la Convención Americana de los Derechos Humanos indica que, toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho

²⁷² La Ley Aduanera desde la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 09 de diciembre de 2017, regula los trámites en línea soportados en documentos digitales y electrónicos, incluyendo en éstos los procedimientos de importación y exportación (artículo 2 fracciones XI, XV y XVI), sin embargo, para el despacho de mercancías y el cruce fronterizo, debe, necesariamente realizarse ante la presencia del personal de las aduanas.

²⁷³ Servicio de Administración Tributaria, Transparencia focalizada, informe tributario disponible en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/informe_tributario_gestion.aspx, consultado en 20 de octubre de 2017.

comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.

La Constitución Federal en su artículo 6º mandata que la manifestación de las ideas no será objeto de ninguna injerencia judicial o administrativa, si no en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado. En su artículo 7º se regulatambi én este derecho a la libre expresión de las ideas, al ordenar que, es inviolable la libertad de difundir opiniones, información e ideas, a través de cualquier medio. No se puede restringir este derecho por vías o medios indirectos, tales como el abuso de controles oficiales o particulares, de papel para periódicos, de frecuencias radioeléctricas o de enseres y aparatos usados en la difusión de información o por cualesquiera otros medios y tecnologías de la información y comunicación encaminados a impedir la transmisión y circulación de ideas y opiniones. Ninguna ley ni autoridad puede establecer la previa censura, ni coartar la libertad de difusión, que no tiene más límites que los previstos en el primer párrafo del artículo 6o. de esta Constitución. En ningún caso podrán secuestrarse los bienes utilizados para la difusión de información, opiniones e ideas, como instrumento del delito.

En el contexto de las citadas disposiciones garantistas de los derechos humanos, el derecho a la libertad de expresión, se encuentra protegido internadonal y nacional mente, de tal forma que cualquier persona en nuestro país debe tener el derecho a expresar sus ideas de forma libre, con las únicas limitantes expresamente mandata das por el mencionado artículo 6º Constitucional. Por lo tanto, este derecho debe constituir un pilar fundamental de ideas indispensables para la formación de la opinión pública, necesario para el fundonamiento de una democracia representativa. Lo anterior, ha sido reconocido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la siguiente jurisprudencia:

LIBERTAD DE EXPRESIÓN LOS ARTÍCULOS 6o. Y 7o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECEN DERECHOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO

Los derechos fundamentales previstos en los preceptos constitucionales citados garantizan que: a) La manifestación de las ideas no sea objeto de injerencia administrativa, sino en el caso de que se ataquela moral, los derechos de tercero, se provoque algún delito o perturbe el orden público; b) El derecho al aforación sea salvaguardado por el Estado; c) No se viole la libertad de escribir y publicar sobre cualquier materia; d) Ninguna ley ni autoridad establezcan censura, ni exijan fianza a los autores o impresores, ni coartentelalibertad de imprenta; e) Los límites alalibertad de escribir y publicar sobre cualquier materia sean el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. En ese sentido, estos derechos fundamentales de libre expresión de ideas y de comunicación y acceso al aforación son indispensables para la formación de la opinión pública, componente necesario para el funcionamiento de una democracia representativa.²⁷⁴

Por su parte, acorde con lo que se ha expresado, la Comisión Nacional de Derechos Humanos en México, ha conceptualizado de aramentel derecho alalibertad de expresión, indicando que éste consiste en que *‘toda persona tiene derecho alalibertad de pensamiento y expresión’*. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas, ya sea oralmente, por escrito, o a través de las nuevas tecnologías de la información, el cual no puede estar sujeto a censura previa sino a responsabilidades ulteriores expresamente fijadas por la ley. No se puede restringir el derecho de expresión por medios indirectos, como el abuso de contradefidales o particulares de papel para periódicos; de frecuencias radioeléctricas; de enses y aparatos usados en la difusión de información; mediante la utilización del derecho penal o por cualquier medio encaminado a impedir la comunicación y la circulación de ideas y opiniones.²⁷⁵

²⁷⁴ *Libertad de expresión. Los artículos 6o. y 7o. de la constitución política de los estados unidos mexicanos establecen derechos fundamentales del estado de derecho*, P./J. 24/2007, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, Págs. 1522, 172477.

²⁷⁵ Comisión Nacional de Derechos Humanos, disponible en http://www.cndh.org.mx/Qual_es_son_derechos_humanos, consultado en 20 de octubre de 2017.

Expuesto lo anterior, me refiero ahora a la relación de este derecho a la libre expresión de ideas tiene con el derecho fiscal, de tal forma que considero que en este derecho humano debe promoverse de forma particular en relación con los contribuyentes que ha decidido expresar sus ideas, incluso en contra de decisiones o acciones de gobierno. Quien de alguna forma se encuentra sujeto a obligaciones de carácter fiscal ante alguna autoridad, como puede ser ante el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social o las autoridades fiscales de los gobiernos estatales y municipales, están bajo la expectativa de ser sujetos de acciones de fiscalización por parte de las citadas instancias gubernamentales, lo que puede derivar de la determinación de adeudos que constituyen créditos fiscales.²⁷⁶

La autoridad fiscal cuenta con facultades para realizar actos de fiscalización a través de visitas domiciliarias o bien emitir requerimientos para la presentación de documentación fiscal ante las oficinas de las autoridades.²⁷⁷ Estas facultades se regulan en la Constitución Federal, los códigos fiscales de la federación y las entidades federativas, así como en convenios de colaboración administrativa. Respecto al sustento para practicar visitas domiciliarias en materia de contribuciones federales o locales, el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal mandata que:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los regamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los casos.

²⁷⁶ Artículo 4º del Código Fiscal de la Federación.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice. Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglamentos de carácter general establezca dicho órgano.

²⁷⁷ Conocidas también como revisiones de gabinete.

El artículo 42 en sus fracciones II, III, IV, V y IX del Código Fiscal de la Federación, otorga diversas atribuciones a las autoridades fiscales federales en materia de fiscalización a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, para determinar los créditos fiscales; de acuerdo a las siguientes facultades que podrán ejercer conjuntamente, indistinta o sucesivamente:

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio establecidos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marcado o predio correspondiente o, en su caso, que los envases que contengan dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa a que las cajillas de cigarrillos para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliar que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y de más formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Del ejercicio de estas facultades el Gobierno Federal ha obtenido recursos importantes, de tal forma que durante el primer semestre de 2017 recaudaron por actos de fiscalización alrededor de 76 mil millones de pesos, que representa un 7.1% más de lo recaudado por este mismo concepto durante el mismo período del 2016.²⁷⁸ Estas facultades pueden también ser ejercidas por las autoridades fiscales de los estados, ya que, con fundamento en el primer párrafo del artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal,²⁷⁹ éstos han suscrito con la Federación por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal, a través de

²⁷⁸ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, disponible en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_fiscalizada/Paginas/informe_tributario_gestion.aspx, consultado en 18 de octubre de 2017.

²⁷⁹ Artículo 13.- El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

Los cuales se les concede a las citadas autoridades locales, facultades en materia fiscal federal, entre las que se encuentran las relacionadas con el ejercicio de facultades de comprobación por medio de visitas domiciliarias y revisiones de gabinete, supuestos en los cuales, a pesar de ser funcionarios estatales, para efectos de estas funciones se les considera autoridades fiscales federales, ya que el artículo 14 de la mencionada norma jurídica señala que, las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

La determinación del crédito fiscal por parte del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria en el ámbito local o federal, implica a cargo del contribuyente un pasivo que debe enfrentar, ya sea pagándolo dentro de los plazos legales²⁸⁰ o impugnando tal determinación a través de los medios de defensa contenidos en las disposiciones fiscales, como son el recurso administrativo de revocación presentado ante la misma autoridad o bien el juicio contencioso administrativo presentado ante el Tribunal de Justicia Administrativa tratándose de adeudos federales, o ante los tribunales administrativos de las entidades federativas.

En caso de no ejercer alguna de las opciones mencionadas, la autoridad exactora, es decir quien cuenta con facultades de cobro coactivo, aplicará el procedimiento administrativo de ejecución²⁸¹ a fin de rematar bienes propiedad

²⁸⁰ 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. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación. ...

²⁸¹ Es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir a al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho. Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, UNAM México, p. 237.

del contribuyente o embargar cuentas bancarias a su nombre. En cualquiera de estos supuestos, la determinación del crédito fiscal implicará para el contribuyente un menoscabo en su patrimonio, el cual, si deriva de la aplicación estricta de la ley,²⁸² constituirá un adeudo que podríamos llamar legítimo, además del legal. Sin embargo, la determinación de un supuesto adeudo, que no se encuentre debidamente sustentado en los supuestos en que la ley expresamente oblige al pago de tributos, constituiría un crédito fiscal ilegal, que sin haberse actualizado los supuestos normativos implicaría una carga al patrimonio del supuesto deudor. Ese extremo se agrava si la fiscalización y en su caso determinación de un adeudo ilegal como el descrito derivan de un acto de autoridad generado como consecuencia de la expresión de ideas por parte de contribuyentes en contra de la autoridad fiscal o de cualquier ente público que pudiera, en su caso, tener injerencia en la orden de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete.

El poder de mando²⁸³ con que cuenta la autoridad, le permite ordenar una revisión de cualquier contribuyente, por lo tanto, el ejercicio de esta función, debe supeditarse en todo momento a la programación y planeación de actos de fiscalización con base en información puramente fiscal, sin considerar en ningún momento como supuesto para iniciar una revisión, el hecho de que tal contribuyente haya expresado sus ideas políticas o de cualquier índole, ya que esto atentaría el derecho humano a la libre expresión, al pretender acallar o silenciar ideas, a través del ejercicio de facultades de comprobación como

Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación: 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.

²⁸² El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación señala que 'Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las exenciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa'

²⁸³ El poder de mando dentro del régimen de centralización consiste en la facultad de las autoridades superiores de dar órdenes e instrucciones a los órganos inferiores, señalando los lineamientos que deben seguir para el ejercicio de las funciones que les están atribuidas. Este poder de mando se ejerce generalmente por medio de órdenes, instrucciones o circulares dirigidas por las autoridades superiores a los empleados que les están subordinados. Las órdenes y las instrucciones pueden tener el carácter de individuales o generales, y las circulares siempre tienen el carácter de generales. Poder de Mando, disponible en http://nexico.leyderecho.org/poder-de-mando/#Poder_de_mando, consultado en 8 de septiembre de 2016.

mecanismo de represión. La libertad de ideas o expresión de las mismas, en ningún momento puede generar un avasallamiento del estado a través de fiscalizaciones dirigidas y actos de poder en materia tributaria, ya que estos deben ser generales y derivados de una planeación abstracta, a fin de no limitar el derecho humano mencionado.

Debo destacar que para la promoción de este derecho y los demás de los contribuyentes, en México se ha creado una instancia federal de la cual hemos hablado y que se denomina Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, con las atribuciones que le otorga su ley orgánica,²⁸⁴ la cual en las fracciones III, IX y XI de su artículo 5º faculta a esta procuraduría a ejercer las siguientes atribuciones, que permiten investigar y corregir violaciones como las que he comentado:

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculativas, respecto al alegado de los actos de dichas autoridades;

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales;

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes.

Con estas atribuciones se otorgan herramientas indispensables para garantizar que en materia federal no se presente el avasallamiento de la autoridad fiscal a que he hecho referencia. Sobre todo, en la atribución para

²⁸⁴ Ley Orgánica de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación del 04 de septiembre de 2006.

identificar problemas sistémicos en los que alguna autoridad pudiera estar realizando acciones atentadoras del derecho humano a la libre expresión de las ideas. En materia fiscal de los órdenes de gobierno locales, aun no existe una instancia como la que se ha hecho referencia, por lo que, a pesar de que las cargas tributarias locales no son representativas en comparación de las federales,²⁸⁵ es necesario que se constituyan en los estados instancias que promuevan los derechos de los contribuyentes de los fiscos locales.

En conclusión, el derecho a la libre expresión de las ideas, al ordenar que, es inviolable la libertad de difundir opiniones, información e ideas, a través de cualquier medio, debe proteger a los contribuyentes que en ejercicio de su derecho a la libertad de pensamiento y expresión han decidido expresar sus ideas, incluso en contra de decisiones o acciones de gobierno o en particular de autoridades fiscales.

5.5 Derecho al mínimo vital

En la Declaración Universal de los Derechos Humanos no existe expresamente una referencia al mínimo vital. No obstante ello, la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, en su artículo XIV relativo al Derecho al Trabajo y a una Justa Retribución, indica

Toda persona tiene derecho al trabajo en condiciones dignas y a seguir libremente su vocación, en cuanto o por las oportunidades existentes de empleo.

Toda persona que trabaja tiene derecho de recibir una remuneración que, en relación con su capacidad y destreza le asegure un nivel de vida conveniente para sí misma y su familia

Si bien, este reconocimiento refiere al derecho en materia laboral, estimo que el mismo al señalar el aseguramiento a un nivel de vida digno, constituye un elemento importante para que, junto con los demás que mencionaré a continuación, constituyen el sustento intercontinental para referirnos al mínimo

²⁸⁵ Del total de los ingresos de los estados, solo el 17 % se obtiene de contribuciones, aprovechamientos y productos locales, el porcentaje restante deriva de recursos aportados por la federación. De la O'Hernández, Xóchitl Liviér, *op. cit.*, p. 33

vid. El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales²⁸⁶, ratificado por México, en su artículo 11º primer párrafo señala:

Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, induso alimentación, vestido y vivienda adecuados y a una mejora continua de la condición de existencia. Los Estados parte tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.

En este precepto se encuentra de forma más clara la referencia al derecho de toda persona a tener un nivel de vida adecuado para sí y su familia, mismo que por salvaguardar un mínimo indispensable para una vida digna, puedo señalarlo como base en materia internacional para el derecho al mínimo vital que hago referencia en este apartado. Por su parte, en la Constitución Federal, no se indica expresamente una referencia al derecho del mínimo vital, sin embargo, de la interpretación armónica de diversos preceptos constitucionales, conduyo que en el sistema jurídico mexicano se encuentra reconocido el derecho al mínimo vital. Tal reconocimiento se ha presentado recientemente en diversos países, entre ellos México, en donde, principalmente por interpretación jurisdiccional, se reconoce este derecho de toda persona humana, que descansa en el reconocimiento de que todos tenemos derecho a una vida digna y que el Estado debe procurarla²⁸⁷.

La interpretación armónica a que me refiere en el párrafo anterior, implica en mi opinión, la vinculación del derecho al mínimo vital con diversos artículos constitucionales, resaltando el 31 fracción IV respecto del principio de proporcionalidad salvaguardado en el precepto el artículo 25 en lo que refiere a una existencia libre y digna al reconocer el derecho a una efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social

²⁸⁶ Este pacto fue adoptado en Nueva York, EUA el 16 de diciembre de 1966. México se adhirió el 23 de marzo de 1981 y fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 12 de mayo de 1981.

²⁸⁷ Ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas. Memorias del Foro Derecho Constitucional. Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes, disponible en, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LI_BRO_DERECHOS_web.pdf, consultado en 14 de octubre de 2017.

del país; el artículo 123 fracción VIII, del apartado A, el cual, al referirse al aspecto laboral, pero aplicable al mínimo vital de cualquier persona, indica que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento. De esto se desprende, que el derecho al mínimo vital también se encuentra reconocido en nuestra legislación local, abarcando diversos ámbitos de la vida, además del fiscal. Sin embargo para efectos de mi estudio me refiero en particular a este derecho vinculado con el derecho fiscal.

En este sentido, en nuestro país, la Suprema Corte ha verificado reconociendo de forma constante la protección al mínimo vital en lo relativo al pago de contribuciones. En los amparos en revisión 1780/2006 y 811/2008, resueltos por la Primera Sala de esta SCJN, ésta reconoció la existencia del derecho al mínimo vital en el sistema jurídico mexicano, como un límite para el legislador tributario en la imposición de tributos. También en el citado amparo 1780/2006 resdió, de forma novedosa en nuestro país, que este derecho constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, en el que los contribuyentes deben concurrir al pago de tributos con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo para vivir. Lo anterior se expresa de acuerdo a lo siguiente:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO

En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe predicarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que innegable y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de

protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idonea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la aceptación negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica inmersión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.²⁸⁸

Por su parte, la Segunda Sala, en el amparo en revisión 1301/2006, determinó que el legislador ordinario no puede imponer contribuciones a quienes perciben el salario mínimo, como retribución apenas suficiente para cubrir las

²⁸⁸ 172546, Localización: [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*, 9a. Época, 1a. Sala, Tomo XXV, Mayo de 2007; Pág. 792 1a. XCVII/2007. "Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo".

necesidades de esas personas²⁸⁹. Este reconocimiento permite garantizar a las personas, la subsistencia digna, a través del límite impuesto al gobierno para que no traspase los recursos materiales que permitan a la persona esa vida digna. En adición al anterior, el pleno de la Suprema Corte ha emitido diversas tesis en las que ha hecho referencia a la implicación del mínimo vital en la material laboral, para asegurar un sueldo que alcance el mínimo para vivir, y en el ámbito fiscal para que el legislador no establezca tributos ruinosos que limiten los recursos esenciales para vivir.

Su argumento basado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, señala al mínimo vital como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir. Asimismo refiere sobre el mismo tema, que el Estado debe garantizar la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, y asumir la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país. Lo anterior, de acuerdo con las siguientes tesis emitidas por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la decimera época:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO QUE TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Si bien esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre el derecho de los trabajadores que perciben una suma equivalente al salario mínimo, a que no se les impongan contribuciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 constitucional, no debe perderse de vista que dicho criterio se limitó a discernir sobre los casos en los que los trabajadores no deberían ver mermado su patrimonio con descuentos, sin pretender una proyección de tal criterio a otros rubros de ingreso. En ese sentido, el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al

²⁸⁹ Amparo en Revisión 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010, 507/2010, *Derecho al Mínimo Vital* disponible en, <http://www2.sjn.gob.mx/AsuntosRellevantes/paginas/SeguimientoAsuntosRellevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>, consultado en 12 de octubre de 2017.

salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción I V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, los diversos postulados desarrollados por este Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital, desde una óptica tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado. Así, el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implica que dejar a la persona sin medios para subsistir. En consecuencia, como el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario encuentra asidero en el citado artículo 31, fracción I V, constitucional, puede predicarse que lo establecido en la fracción III del apartado A del artículo 123 de ese ordenamiento fundamental, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, no es más que la manifestación de dicho derecho, de proyección más amplia, en la materia laboral y, específicamente, para el caso de los trabajadores que perciben dicho salario.²⁹⁰

DERECHO AL MÍNIMO VITAL SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que desde una óptica tributaria, el derecho al mínimo vital tiene fundamento en el artículo 31, fracción I V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como un derecho de los gobernados en lo general, independientemente de la manera en la que obtengan sus ingresos o de la prerrogativa establecida en el artículo 123 constitucional para la clase trabajadora, consistente en que se exceptúa de embargo, compensación o descuento el salario mínimo; pero también reconoce que el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral, y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la

²⁹⁰ 169821, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a. Época; T. C C; Tomo XXVI, Abril de 2008; Pág. 2407. III. 1a. T. 13 K "Pruebas que debentomarse en cuenta al conocer de los amparos en revisión".

existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución Federal, lo cual en términos de su artículo 1o., resulta concordante con los instrumentos internacionales que son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Suprema. En ese sentido, si el derecho al mínimo vital trasciende al o propietario tributario y se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones en materia de procura existencial o asistencia vital, éste deberá asumir la tarea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.²⁹¹

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA

Existen diversas acepciones del o que debe entenderse por derecho al mínimo vital en el ámbito tributario, sin que exista una posición unánime al respecto. Sin embargo, puede apreciarse una misma postura en cuanto a la forma en la que ese derecho, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, busca resguardar los signos de capacidad económica - mas no contributiva, en tanto no resulta idónea para tal fin - destinados a satisfacer necesidades primarias, de manera que en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento a la obligación establecida en el precepto referido. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no

²⁹¹ 159820, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época, Renó; Libro 1, Diciembre de 2013; Tomo I; Pág. 136. P. VI/2013. "Derecho al mínimo vital. Su contenido trasciende a todos los ámbitos que prevean medidas estatales que permitan respetar la dignidad humana".

satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite²⁹²

En el contexto de lo señalado, estimo que el derecho al mínimo vital deriva en México, de la interpretación armónica de diversos preceptos de la Constitución Federal, y de la cual, acorde a la exégesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que este derecho humano reconoce que cualquier persona tiene derecho a una vida digna y el Estado debe procurar la, por tanto, implica que los contribuyentes deben cumplir con el pago de tributos con base a su capacidad contributiva, en la medida en la que el pago no implique que la tributación exceda un umbral mínimo para vivir dignamente.

5.6 Derecho a la propiedad

La Comisión Nacional de Derechos Humanos en México, ha definido el derecho a la propiedad, mediante un lenguaje que abarca los principales aspectos de la normatividad internacional y local de derechos humanos a que hemos hecho referencia. La definición que ha generado al respecto es la que señala que el derecho a la propiedad “es el derecho que tiene toda persona de usar, gozar, disfrutar y disponer sus bienes de acuerdo a la ley. Dicho derecho será protegido por el Estado, por lo que nadie podrá ser privado, ni mal estado en sus bienes sino en virtud de un juicio que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento”.²⁹³

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, en relación al derecho a la propiedad señala en su artículo 17 que:

1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.
2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.

Al respecto, el artículo 21 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos indica respecto al derecho a la propiedad privada, lo siguiente:

²⁹² 159819, Localización [TA]; 10a. Época, Reng. Gaceta S.J.F.; Libro 1, Diciembre de 2013; Tomo I; Pág. 138. P. VII/2013. “Derecho al mínimo vital. Sus alcances en materia tributaria”.

²⁹³ Comisión Nacional de Derechos Humanos, disponible en, http://www.cndh.org.mx/Derecho_Propiedad, consultado el 19 de octubre de 2017.

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.
2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.
3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

En el país, la Constitución Federal reconoce en diversos preceptos el derecho a la propiedad, entre los cuales considero importante destacar, por su relación con el tema de estudio, los artículos 14, 27 y 123, los cuales en su parte conducente mandatan lo siguiente:

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Artículo 27. La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización.

....

(décimo párrafo) La capacidad para adquirir el dominio de las tierras y aguas de la Nación, se regirá por las siguientes prescripciones:

...

M. Las entidades federativas, lo mismo que los Municipios de toda la República, tendrán plena capacidad para adquirir y poseer todos los bienes raíces necesarios para los servicios públicos.

Las leyes de la Federación y de las entidades federativas en sus respectivas jurisdicciones, determinarán los casos en que sea de utilidad pública la ocupación de la propiedad privada, y de acuerdo con dichas leyes la autoridad administrativa hará la declaración correspondiente. El precio que se fijará como indemnización a la cosa expropiada, se basará en la cantidad que como valor fiscal de ella figure en las oficinas catastrales o recaudadoras, ya sea que este

valor haya sido manifestado por el propietario o simplemente aceptado por él de un modo tácito por haber pagado sus contribuciones con esta base. El exceso de valor o el demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad al afecho de la asignación del valor fiscal, será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial. Esto mismo se observará cuando se trate de objetos cuyo valor no esté fijado en las oficinas rentísticas.

Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo

.....

XI. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas. ...

XXVII. Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.

...

B. Entre los Poderes de la Unión y sus trabajadores:

.....

XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

....

f) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediará las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos créditos baratos y suficientes para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construir las, reparar las, mejorar las o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

De forma específica, en el ámbito de las contribuciones el artículo 22 constitucional refiere la no confiscación de bienes, con la excepción relativa a la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, de acuerdo al siguiente:

Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso ...

El mencionado artículo 22 constitucional, no establece que sólo por concepto de pago de impuestos o multas, pueda hacerse aplicación de bienes de una persona; sino que se limita a declarar que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de alguien,

hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil, resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas. Tampoco es exacto que dicho artículo derogue las disposiciones del al ey de 23 de mayo de 1910, sobre facultad económico coactiva.

Asimismo, el Pleno de la Suprema Corte, ha definido la confiscación como la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, de acuerdo con la siguiente tesis:

CONFISCACIÓN Y DECOMISO: SUS DIFERENCIAS BÁSICAS

Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de las leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.²⁹⁴

Resalto que el criterio de la Suprema Corte respecto a la no confiscatoriedad por el embargo de bienes de deudores de impuestos, acorde al artículo 22 constitucional, viene desde casi los inicios del siglo pasado, en el que se emitieron tesis relacionadas con ese supuesto, para lo cual, transcribo de referencia una de ellas:

CONFISCACIÓN No existe, aun cuando haya necesidad de aplicar todos los bienes de una persona para el pago de impuestos y multas.

Amparo administrativo en revisión. United Sugar Companies. 3 de junio de 1924. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Ricardo B. Castro, Ernesto Garza

²⁹⁴ 200122, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*, 9a. Época, Pleno, Tomo III, Mayo de 1996, Pág. 55. P. LXXV/96. Confiscación y decomiso. Sus diferencias básicas.

Pérez y Francisco Díaz Lombardo. La publicación no menciona el nombre del ponente.²⁹⁵

Con base en lo anterior, puedo concluir que el mandato contenido en el artículo 22 segundo párrafo de la Constitución, permite que la autoridad administrativa embargue y remate bienes propiedad de deudores del fisco, a quienes, la citada autoridad, debió determinar previamente un crédito fiscal y ejecutarlo a través del procedimiento de ejecución, con las formalidades que establecen las leyes para este caso.²⁹⁶ Es decir, la única forma que puede limitarse la propiedad de una persona con motivo de un adeudo de carácter fiscal sin transgredir el derecho de propiedad, es precisamente que exista adeudo determinando legalmente, y un procedimiento de cobro apegado a la Constitución, en específico al artículo 16 constitucional en lo relativo a que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, y además debe apegarse a los preceptos legales que lo regulen. Este procedimiento ha existido casi desde el México Independiente, expidiéndose para ello, diversas leyes y decretos, iniciando con el 20 de enero de 1837.²⁹⁷ Ha sido desde hace tiempo, objeto de análisis respecto de su necesidad y su constitucionalidad. En 1874, José María del Castillo Velasco ya señalaba que el poder de la autoridad administrativa para apoderarse de bienes del deudor sin necesidad de intervención de otra autoridad, implicaba un poder tan importante, que sería en muchos casos peli goso, pero a la vez necesario para la recaudación.²⁹⁸

²⁹⁵ 285277, Localización [TA]; S.J.F.; Tomo XV, 5a. Época; Enero; Pág. 1540. "Confiscación".

²⁹⁶ En materia federal y local, regularmente se establece el procedimiento de cobro denominado procedimiento administrativo de ejecución, en el Código Fiscal de la Federación y en los códigos fiscales de los estados.

²⁹⁷ Para mayor abundancia en la historia de los decretos y leyes expedidas respecto del procedimiento administrativo de ejecución, véase a Sánchez Luna, Gabriela, Facultad económica-coactiva en el México del siglo XIX, p. 646, disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/700/42.pdf>, consultado en 17 de octubre de 2017.

²⁹⁸ Castillo Velasco, José María del, *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, México, Tomo II, 1874, pp. 264-265.

Respecto de la constitucionidad del procedimiento administrativo de ejecución, considero importante resaltar que desde 1870, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, basado en el estudio de Ignacio L. Vallarta, declaró constitucional la facultad de la autoridad administrativa para aplicar el citado procedimiento, criterio que se reiteró en tesis posteriores.²⁹⁹ Como referencia se transcriben algunas de las más representativas de esta determinación:

PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN NO VIOLA ART. 17
CONSTITUCIONAL -

El 2º TCMA 1er C ha sostenido que el ejercicio de la facultad económica-coactiva no es la vida prohibida por el Art. 17 Constitucional y no puede calificarse de ilegal a conducta de una autoridad hacendaria cuando dentro de los límites de su competencia legal y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectiva.³⁰⁰

FACULTAD ECONOMICA-COAC

ha reiterado que el ejercicio de la facultad económica-coactiva no constituye la vida prohibida por el Art. 17 Constitucional.³⁰¹

FACULTAD ECONOMICA-COACTIVA NO ES CONFISCACIÓN DE BIENES -

-- EL 2º TCMA 1er C ha resuelto que la actividad desarrollada a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el Art. 22 de la Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones de carácter ejecutivo y que si bien, por supuesto, pueden someterse a seditud de los afectados, a revisión judicial, no requieren para su validez de la previa aprobación de los tribunales.³⁰²

²⁹⁹ De la Garza Francisco, *op cit*, p. 807.

³⁰⁰ Tesis 5957, *SJF*, Act. Adm VI, VI Época, vd. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, p. 103. "Procedimiento de ejecución. No viola art. 17 constitucional".

³⁰¹ Tesis 4263, Act. Adm V, 7a época, tesis 3, p. 105 y Mayo, p. 844. "Facultad económica-coactiva. Su ejercicio no puede calificarse de vida prohibida".

³⁰² Tesis 5957, Act. Adm, 7a época, vd. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, VI, p. 1034. "Facultad económica-coactiva no es confiscación de bienes".

Adicionalmente, en mi opinión, el hecho de que el mencionado artículo 22 constitucional prevé la no confiscación en la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, no implica que ello permita a los legisladores crear tributos que en sí mismos impliquen una naturaleza confiscatoria. La opinión, ha sido también expresada en el mismo sentido, por juristas reconocidos en el ámbito fiscal mexicanos, como Margáin Manautou y Sergio Francisco de la Garza.³⁰³

Con base en lo anterior, concluyo que una persona sólo puede verse afectado en su patrimonio por adeudos de carácter fiscal si viéndolo el derecho humano a la propiedad, en el supuesto de que se conjuguen por lo menos los siguientes factores:

- Que se exija una contribución que cumpla los principios tributarios del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal;
- Que se actualice la subsunción, es decir, que la actividad del sujeto afectado, haya encuadrado en un supuesto de causación del tributo, hipotéticamente contenido en una ley;
- Que se haya seguido por la autoridad competente el procedimiento constitucional y legal debidamente fundado y motivado a través del cual se le embarguen los bienes de su propiedad;
- Que se dedare, mediante acto debidamente fundado y motivado, que los bienes pasaron a formar parte del fisco, y
- Que se haya consentido tal acto, es decir, que no se haya impugnado, o que, habiéndolo hecho el resultado final de ello, haya sido una sentencia en la que se haya declarado válido el acto y/o procedimiento que llevó a cabo la autoridad para limitar el haber patrimonial del contribuyente.

5.7 Derecho a la buena administración

La buena administración de instituciones públicas parte del derecho ciudadano a que sus asuntos comunes y cívicos estén ordenados de forma y manera que reúna un ambiente de bienestar general e integral para el pueblo en su conjunto.

³⁰³ De la Garza Francisco, *op. cit.*, p. 310.

Las instituciones públicas, desde esta perspectiva, han de estar conducidas y manejadas por una serie de criterios mínimos, llamados de buen gobierno o buena administración, a los que sumarán las diferentes perspectivas de las opciones políticas vencedoras en los diferentes comicios electorales.³⁰⁴

Bajo la óptica mencionada, de la cual estamos de acuerdo, podemos extraer la necesidad de cambiar el paradigma de la forma de hacer gobierno, considerando, desde la perspectiva de un estado democrático, a la persona como centro de la administración pública, que deberá trabajar coordinadamente para buscar el bien común. El derecho humano a la buena administración, ha sido reconocido expresamente en algunas instancias de derechos humanos, si embargo aún falta mucho por avanzar en esta materia, en la que debe perfeccionarse a nivel internacional la protección y promoción de este derecho.

Ahora bien, para explicar más detalladamente las implicaciones de este derecho, antes de referirme a su injerencia en el ámbito intencional y local, resalto un análisis destacado de Jaime Rodríguez-Arana, Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de A Coruña y Presidente de la Sección Española del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, mediante el cual expresa los derechos subjetivos de orden administrativo que considera que, conjuntamente, pueden concretar el derecho humano a la buena administración pública. Estos principios, permiten entender de forma más clara las implicaciones en las que puede tener injerencia este derecho. Para esto, me permito transcribir la relación de principios a que he hecho referencia:

1. Derecho a la motivación de las actuaciones administrativas
2. Derecho a la tutela administrativa efectiva
3. Derecho a una resolución administrativa en plazo razonable
4. Derecho a una resolución justa de las actuaciones administrativas
5. Derecho a presentar por escrito o de palabra peticiones de acuerdo con lo que se establezca en las normas, en los registros físicos o informáticos.
6. Derecho a respuesta oportuna y eficaz de las autoridades administrativas.

³⁰⁴ Rodríguez-Arana, Jaime, *El derecho fundamental a la buena administración y centralidad del ciudadano en el derecho administrativo*, disponible en, http://dercho.posgrado.unam.mx/congresos/iv_vrmda/ponencias/JaimeRodriguezArana.pdf, consultado en 4 de noviembre de 2016, pp. 13-14.

7. Derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración pública
8. Derecho a ser oído siempre antes de que se adopten medidas que les puedan afectar desfavorablemente
9. Derecho de participación en las actuaciones administrativas en que tengan interés, especialmente a través de audiencias y de informaciones públicas.
10. Derecho a una indemnización justa en los casos de lesiones de bienes o derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios de responsabilidad pública
11. Derecho a servicios públicos y de interés general de calidad
12. Derecho a elegir los servicios de interés general de su preferencia
13. Derecho a opinar sobre el funcionamiento de los servicios de responsabilidad administrativa
14. Derecho a conocer las obligaciones y compromisos de los servicios de responsabilidad administrativa
15. Derecho a formular alegaciones en cualquier momento del procedimiento administrativo
16. Derecho a presentar quejas, reclamaciones y recursos ante la Administración
17. Derecho a interponer recursos ante la autoridad judicial sin necesidad de agotar la vía administrativa previa, de acuerdo con lo establecido en las leyes.
18. Derecho a conocer las evaluaciones de los entes públicos y a proponer medidas para su mejora permanente
19. Derecho de acceso a los expedientes administrativos que les afecten en el marco del respeto al derecho a la intimidad y a las declaraciones motivadas de reserva que en todo caso habrán de concretar el interés general al caso concreto.
20. Derecho a una ordenación racional y eficaz de los archivos públicos.
21. Derecho de acceso a la información de interés general.
22. Derecho a copia sellada de los documentos que presenten a la Administración pública
23. Derecho a ser informado y asesorado en asuntos de interés general.
24. Derecho a ser tratado con cortesía y cordialidad
25. Derecho a conocer el responsable de la tramitación del procedimiento administrativo
26. Derecho a conocer el estado de los procedimientos administrativos que les afecten.

27. Derecho a ser notificado por escrito o a través de las nuevas tecnologías de las resoluciones que les afecten en el más breve plazo de tiempo posible, que no excederá de los cinco días.
28. Derecho a participar en asociaciones o instituciones de usuarios de servicios públicos o de interés general.
29. Derecho a actuar en los procedimientos administrativos a través de representante
30. Derecho a exigir el cumplimiento de las responsabilidades del personal al servicio de la Administración pública y de los particulares que cumplan funciones administrativas.
31. Derecho a recibir atención especial y preferente si se trata de personas en situación de discapacidad, niños, niñas, adscritas, mujeres gestantes o adultos mayores, y en general de personas en estado de indefensión o de debilidad manifiesta³⁰⁵

El Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, constituido desde el 2002 como eje regional de los juristas iberoamericanos especializados en esa disciplina, con el fin de intercambiar conocimientos y experiencias atinentes a la materia y, de ese modo, contribuir al mejoramiento del régimen jurídico de sus países y al logro de una actuación estatal acorde con las exigencias derivadas de un estado comprometido con la justicia y sometido al derecho, realizaron un ejercicio interesante en el cual, con la aportación de sus miembros, generaron una Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública, aprobada en Caracas Venezuela el 10 de octubre de 2013,³⁰⁶ misma que por no surgir de un órgano internacional formado jurídicamente conforme al derecho internacional en materia de derechos humanos, ni adoptado por estados de conformidad con la normatividad aplicable, no puede considerarse obligatorio, sin embargo sirve de guía y soporte para aportar las bases para el cambio que debe realizarse en la función pública de los países del mundo, en especial de los de Iberoamérica. De conformidad con el artículo primero de esta carta, su objeto consiste en lo siguiente:

³⁰⁵ *Ídem*

³⁰⁶ *Ídem*, p. 16

Capítulo primero: finalidad de la carta 1. La Carta de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública tiene como finalidad el reconocimiento del derecho fundamental de la persona a la Buena Administración Pública y de sus derechos y deberes componentes. Así, los ciudadanos iberoamericanos podrán asumir una mayor conciencia de su posición central en el sistema administrativo y, de esta forma, poder exigir de las autoridades, funcionarios, agentes, servidores y de más personas al servicio de la Administración Pública, actuaciones caracterizadas siempre por el servicio objetivo al interés general y consecuente promoción de la dignidad humana.

En el Capítulo Tercero de la misma carta, se hace una relación de los derechos que promueve este instrumento y que debiera reconocerse en los estados para proteger el derecho a la Buena Administración. Por su trascendencia en su aportación, me permito transcribir los derechos que refiere a

CAPÍTULO TERCERO EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA BUENA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SUS DERECHOS DERIVADOS

- Los ciudadanos son titulares del derecho fundamental a la Buena Administración Pública, que consiste en que los asuntos de naturaleza pública sean tratados con equidad, justicia, objetividad, imparcialidad, sencillez y celeridad en plazos razonables al servicio de la dignidad humana. En concreto, el derecho fundamental a la Buena Administración Pública se compone, entre otros, de los derechos señalados en los artículos siguientes, que se podrán ejercer de acuerdo con lo previsto por la legislación de cada país.
- Derecho a la motivación de las actuaciones administrativas: todas las actuaciones de la Administración Pública deberán estar amparadas en razonamientos lógicos para todo ciudadano acreditándose la objetividad que preside su entera y completo quehacer.
- Derecho a la tutela administrativa efectiva: durante la sustanciación del procedimiento administrativo la Administración estará sometida plenamente a la Ley y al Derecho y procurará evitar que el ciudadano interesado pueda encontrarse en situación de indefensión.
- Derecho a una resolución administrativa amparada en el ordenamiento jurídico, equitativa y justa, de acuerdo con lo establecido y dictada en los plazos y términos que el procedimiento señale. En este sentido, las Autoridades administrativas deberán resolver los expedientes que obran en su poder en los plazos establecidos, los cuales a su vez deberán permitir una defensa jurídica

adecuada de los ciudadanos, dando a conocer el tiempo máximo de resolución previsto, en el marco de los medios materiales y las dotaciones de personas con los que cuenta en cada caso la Administración Pública.

- Derecho a presentar por escrito o de palabra peticiones de acuerdo con lo que se establezca en las legislaciones administrativas de aplicación, en los registros físicos o informáticos. La forma de relación del ciudadano con la Administración Pública debe ser elogiada por el propio ciudadano y facilitada por aquella. En caso de existir varias lenguas cooficiales en el país, se atenderá a lo dispuesto en el Ordenamiento Jurídico correspondiente. En todo caso la Administración Pública deberá asegurar la disposición de los medios más adecuados para personas con discapacidad.

- Derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración Pública, absteniéndose de hacerlo cuando estén a disposición de otras Administraciones públicas del propio país. Los ciudadanos tienen derecho a no presentar documentos cuando éstos se encuentren a disposición de la Administración Pública. Las posibilidades de intercomunicación a través de las TICs de los registros de las distintas Administraciones Públicas deben hacer posible que entre ellas se intercambien todos los documentos que obrando en su poder sean necesarios para que los ciudadanos tramiten sus solicitudes. Cada Organismo o ente público deberá arbitrar los medios necesarios para, en tiempo y forma, atender a este derecho sin descuidar las otras responsabilidades que resulten indelégables por la naturaleza de las funciones cumplidas.

- Derecho a ser oído si empre antes de que se adopten medidas que les puedan afectar desfavorablemente.

- Derecho de participación en las actuaciones administrativas en que tengan interés, especialmente a través de audiencias y de informaciones públicas. Los ciudadanos tendrán derecho a participar, a tenor de lo dispuesto en la Carta Iberoamericana de Participación Ciudadana en la Gestión Pública, en los procedimientos de elaboración de disposiciones de carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico correspondiente.

- Derecho a servicios públicos y de interés general de calidad. En observación en lo que dispone la Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública, los servicios de responsabilidad pública deben ofrecer a los usuarios determinados patrones o estándares concretos de calidad, que se medirán periódicamente y se pondrán en conocimiento de los usuarios para que estos estén o mejor informados posible y puedan efectuar los comentarios y sugerencias que estimen pertinentes. 34. Derecho a conocer y a opinar sobre

el funcionamiento y la calidad de los servicios públicos y de responsabilidad administrativa para lo cual la administración pública propondrá el uso de las TICs.

- Derecho a formular alegaciones en el marco del procedimiento administrativo. Con independencia de las audiencias e informaciones públicas que estén previstas en el ordenamiento jurídico correspondiente, los ciudadanos interesados podrán formular las alegaciones que estimen pertinentes, siempre que estén convenientemente argumentadas, de acuerdo con el procedimiento administrativo.
- Derecho a presentar quejas y reclamaciones ante la Administración Pública. Los ciudadanos también tendrán derecho a presentar recursos contra actos o resoluciones de la Administración Pública de acuerdo con los correspondientes ordenamientos jurídicos. Los ciudadanos podrán denunciar los actos con resultado dañoso que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos producidos por los entes públicos en el ejercicio de sus funciones.
- Derecho a conocer las evaluaciones de gestión que hagan los entes públicos y a proponer medidas para su mejora permanente de acuerdo con el ordenamiento jurídico correspondiente. Los ciudadanos podrán ser consultados periódicamente sobre su grado de satisfacción con los servicios que reciben de la Administración Pública, a través de encuestas, sondeos y de más instrumentos apropiados para ello.
- Derecho de acceso a la información pública y de interés general, así como a los expedientes administrativos que les afecten en el marco del respeto al derecho a la intimidad y a las deducciones motivadas de reserva que 12 habrán de concretar el interés general en cada supuesto en el marco de los correspondientes ordenamientos jurídicos. Se facilitará el ejercicio de este derecho mediante medios electrónicos a través de portales de transparencia y acceso a la información de interés general.
- Derecho a copia sellada de los documentos que presenten a la Administración Pública. Todo ciudadano, con el fin de iniciar un procedimiento administrativo o una determinada solicitud a la Administración Pública con todas las garantías, recibirá copia sellada de tal actuación ante las Administraciones Públicas. La copia sellada se facilitará en medios físicos o electrónicos dependiendo del medio escogido para el inicio del procedimiento o realización de la solicitud. Derecho de ser informado y asesorado en asuntos de interés general. Los ciudadanos tienen derecho a que quienes laboran en las oficinas públicas de atención al ciudadano establecidas para tal fin les asesoren e informen cordalmente acerca de los trámites u otras cuestiones de

interés general. En dichas oficinas debe haber organigramas de los entes públicos que pertenezcan al ámbito administrativo ya sea de forma material o virtual. Los ciudadanos tienen el derecho a que en las resoluciones desfavorables consten los medios de impugnación que el ordenamiento jurídico pone a su alcance, con expresa mención de los plazos y consecuencias jurídicas de la interposición de tales reclamaciones o recursos.

- Derecho a ser tratado con cortesía y cordialidad. Toda persona tiene derecho a un trato digno por quienes laboran en las dependencias públicas. Todo ciudadano que se encuentre en situación de pobreza, indefensión, debilidad manifiesta, discapacidad, niños, niñas, adolescentes, mujeres gestantes o adultos mayores tendrán derecho a recibir un trato especial y preferente, por parte de las autoridades, agentes y demás personal al servicio de la Administración Pública, quienes deben facilitarles todo lo posible para el acceso a las oficinas públicas, la orientación adecuada y los servicios que soliciten. Derecho a conocer el responsable de la tramitación del procedimiento administrativo. Cuando se inicie un procedimiento administrativo, en la copia sellada que se entrega al ciudadano interesado se procurará hacer constar, por medios físicos o electrónicos según corresponda, de acuerdo con el Ordenamiento jurídico respectivo, la identidad del servidor público responsable de la tramitación de dicho expediente, a quien el ciudadano podrá dirigirse en los horarios establecidos al efecto.

- Derecho a conocer el estado de los procedimientos administrativos que les afecten. El funcionario responsable de la tramitación del procedimiento estará a disposición del ciudadano interesado para informarle en cada momento de la situación del expediente administrativo, sea oralmente, por escrito o a través de las TICs.

- Derecho a ser notificado por escrito en los plazos y términos establecidos en las disposiciones correspondientes y con las mayores garantías, de las resoluciones que les afecten.

- Derecho a participar en asociaciones o instituciones de usuarios de servicios públicos o de interés general. 46. Derecho a exigir el cumplimiento de las responsabilidades de las personas al servicio de la Administración Pública y de los particulares que cumplan funciones administrativas de acuerdo con el ordenamiento jurídico respectivo. Los ciudadanos, además del derecho a exigir la justa indemnización en plazo razonable por la lesión que puedan sufrir en sus bienes o derechos a causa del funcionamiento de los servicios públicos o de interés general, en los casos en que así se determine de acuerdo con el ordenamiento jurídico correspondiente, podrán demandar, ante la

Administración y/o ante los Jueces o Tribunales, las responsabilidades en que puedan haber incurrido los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones.

Por otro lado, en el ámbito internacional de los derechos humanos, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, no indica de forma expresa el derecho a la buena administración, en todo caso, considero que el mismo está reconocido intrínsecamente en el conjunto de derechos referidos en la declaración, y que tienen injerencia directa con la relación de las personas con la administración pública. En Europa, recientemente ha sido reconocido este derecho de forma explícita. La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de fecha 18 de diciembre de 2000, en su artículo 41 dispone de forma expresa de un apartado dedicado al derecho a una buena administración, siendo el primer instrumento internacional (y hasta ahorita el único) que de forma particular reconoce expresamente el derecho a la buena administración como un derecho humano y se expresa como un adecuado resumen de los derechos más relevantes que las personas de la Unión Europea ante la administración pública de su gobierno. Lo anterior se encuentra reconocido de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 41

Derecho a una buena administración

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.
2. Este derecho incluye en particular:
 - el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente.
 - el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto a los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial.
 - la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones.
3. Toda persona tiene derecho a la reparación por la Comunidad de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.

4. Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua.

En América, no existe algún ordenamiento interamericano que expresamente reconozca el derecho humano a la buena administración, sin embargo ello no implica que, de forma dispersa, se reconozcan diversos derechos humanos ante la administración pública. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha resuelto que los Estados Parte deben organizar todo el aparato gubernamental y, en general, 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.

Como consecuencia de esta obligación los Estados deben prevenir, investigar y sancionar toda violación de los derechos reconocidos por la Convención y procurar, además, el restablecimiento, si es posible, del derecho conculcado y, en su caso, la reparación de los daños producidos por la violación de los derechos humanos.³⁰⁷ Asimismo ha señalado que en cualquier material de credibilidad administrativa tiene límites irfranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos.³⁰⁸

En México, tampoco existe un apartado de la Constitución Federal que expresamente reconozca el derecho a la buena administración, sin embargo ha venido regulando obligaciones para la administración pública frente al ciudadano, y además reconociendo diversos derechos, que en su conjunto pueden reforzar o integrar el mencionado derecho humano. En este sentido, me permito resaltar los siguientes artículos constitucionales como referencia a la protección del derecho a la buena administración. En primer término, el artículo 26 contempla lo relativo a la planeación democrática, asimismo, el artículo 109, fracción III y último párrafo, destacan lo relativo a las responsabilidades administrativas y patrimonial del estado, por otro lado, el artículo 134, refiere lo

³⁰⁷ Caso Velázquez Rodríguez contra Honduras, sentencia de 29-vi-1988.

³⁰⁸ Caso Baena y otros contra Panamá, sentencia de 2-II-2001.

relativo respecto de los principios para la contratación pública, y por último, el artículo 73 fracción VIII, XXVIII, XXXI y XXXIV en relación con el artículo 25, 79, 108, 116 y 117, todos ellos en materia de armonización contable gubernamental y disciplina financiera de los entes públicos del país, respecto a lo cual explicaré más a detalle su relación con el ámbito fiscal.

Existe también una importante relación del derecho a la buena administración con las disposiciones constitucionales en materia de anticorrupción, por lo que se vinculan con este derecho los siguientes preceptos constitucionales que fueron recientemente reformados para albergar el sistema anticorrupción del país. Igual que las materias de armonización contable y disciplina financiera, esta reforma la explicaremos a detalle, más adelante.

Por otro lado, es importante resaltar el gran avance que se dio en la Constitución de la Ciudad de México recientemente promulgada, al haber sido publicada en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México del 5 de febrero de 2017. En esta Constitución, progresista e innovadora, además de constituir a la Ciudad de México como una entidad federativa y establecer su estructura, gobierno y organización, reconoce de forma expresa el derecho a la buena administración, y prevén los principios que bajo este derecho humano debe conducirse la administración pública de la Ciudad de México. Además, regula las garantías principales para acceder a este derecho humano, como son, el sistema de planeación democrática, el sistema local anticorrupción y el sistema de profesionalización de las personas servidoras públicas. En tal virtud, me permito transcribir las partes conducentes de la mencionada Constitución en las que se destaca este derecho:

Artículo 3. De los principios rectores

1. La dignidad humana es principio rector supremo y sustento de los derechos humanos. Se reconoce a toda persona libertad e igualdad en derechos. La protección de los derechos humanos es el fundamento de esta Constitución y toda actividad pública estará guiada por el respeto y garantía a éstos.
2. La Ciudad de México asume como principios:

a) El respeto a los derechos humanos, la defensa del Estado democrático y social, el diálogo social, la cultura de la paz y la no violencia, el desarrollo económico sustentable y solidario con visión metropolitana, la más justa distribución del ingreso, la dignificación del trabajo y el salario, la erradicación de la pobreza, el respeto a la propiedad privada, la igualdad sustantiva, la no discriminación, la inclusión, la accesibilidad, el diseño universal, la preservación del equilibrio ecológico, la protección del ambiente, la protección y conservación del patrimonio cultural y natural. Se reconoce la propiedad de la Ciudad sobre sus bienes del dominio público, de uso común y del dominio privado; así mismo, la propiedad ejidal y comunal;

b) La rectoría del ejercicio de la función pública apegada a la ética, la austeridad, la radicalidad, la transparencia, la apertura, la responsabilidad, la participación ciudadana y la rendición de cuentas con control de la gestión y evaluación, en los términos que fijela ley; y

c) La función social de la Ciudad, a fin de garantizar el bienestar de sus habitantes, en armonía con la naturaleza.

3. El ejercicio del poder se organizará conforme a las figuras de democracia directa, representativa y participativa, con base en los principios de interés social, subsidiariedad, la proximidad gubernamental y el derecho a la buena administración.

Artículo 7 Ciudad democrática

A. Derecho a la buena administración pública

1. Toda persona tiene derecho a una buena administración pública, de carácter receptivo, eficaz y eficiente, así como a recibir los servicios públicos de conformidad con los principios de generalidad, uniformidad, regularidad, continuidad, calidad y uso de las tecnologías de la información y la comunicación.

2. Las autoridades administrativas deberán garantizar la audiencia previa de los gobernados frente a toda resolución que constituya un acto privativo de autoridad. En dichos supuestos, deberán resolver de manera imparcial y

equitativa, dentro de un plazo razonable y de conformidad con las formalidades esenciales del procedimiento.

3. En los supuestos a que se refiere el numeral anterior, se garantizará el acceso al expediente correspondiente, con respeto a la confidencialidad, reserva y protección de datos personales.
4. La ley determinará los casos en los que deba emitirse una carta de derechos de los usuarios y obligaciones de los prestadores de servicios públicos. Las autoridades conformarán un sistema de índices de calidad de los servicios públicos basado en criterios técnicos y acorde a los principios señalados en el primer numeral de este apartado.

B. d. F. ...

Artículo 40 Tribunal de Justicia Administrativa

1. La Ciudad de México contará con un Tribunal de Justicia Administrativa que forma parte del sistema de impartición de justicia, dotado de plena autonomía jurisdiccional, administrativa y presupuestaria, para el dictado de sus fallos y para el establecimiento de su organización, fundación, procedimientos y, en su caso, recursos contra sus resoluciones. Para tal efecto, el Congreso tendrá facultad para expedir la Ley Orgánica del Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México, así como la Ley de Justicia Administrativa de la Ciudad de México, en la que se establecerán los procedimientos que competen a ese Tribunal y los recursos para impugnar sus resoluciones.

2. El Tribunal tendrá a su cargo:

....

V. Recibir y resolver los recursos que interpongan las y los ciudadanos por incumplimiento de los principios y medidas del debido proceso relativos al derecho a la buena administración, bajo las reservas de ley que hayan sido establecidas; para tal efecto, el Tribunal contará con una sala especializada en dirimir las controversias en materia de derecho a la buena administración, y

...

Artículo 53

Alcaldías

A. De la integración, organización y facultades de las alcaldías

....

11. Las alcaldesas, alcaldes, concejales e integrantes de la administración pública de las alcaldías se sujetarán a los principios de buena administración, buen gobierno, y gobierno abierto con plena accesibilidad basado en la honestidad, transparencia, rendición de cuentas, integridad pública, atención y participación ciudadana y sustentabilidad. Para ello adoptarán instrumentos de gobierno electrónico y abierto innovación social y modernización, en los términos que señalan esta Constitución y las Leyes.

....

TÍTULO SEXTO DEL BUEN GOBIERNO Y LA BUENA ADMINISTRACIÓN

Artículo 60 Garantía del debido ejercicio y la probidad en la función pública

1. **Se garantiza el derecho a la buena administración a través de un gobierno abierto integral, honesto, transparente, profesional, eficaz, eficiente, austero, incluyente, y resiliente que procure el interés público y combat a la corrupción.**³⁰⁹ El gobierno abierto es un sistema que obliga a los entes públicos a informar a través de una plataforma de accesibilidad universal, de datos abiertos y apoyada en nuevas tecnologías que garanticen de forma completa y actualizada la transparencia, la rendición de cuentas y el acceso a la información. Asimismo, se deberán generar acciones y políticas públicas orientadas a la apertura gubernamental a fin de contribuir a la solución de los problemas públicos a través de instrumentos ciudadanos participativos, efectivos y transversales. La Ley establecerá los mecanismos para su cumplimiento. Para garantizar el acceso a los derechos para las personas con discapacidad se deberán contemplar ajustes razonables, proporcionales y objetivos, a petición del ciudadano interesado.

Los principios de austeridad, moderación, honradez, eficiencia, eficacia, economía, transparencia, racionalidad y rendición de cuentas, son de observancia obligatoria en el ejercicio y asignación de los recursos de la Ciudad que realicen las personas servidoras públicas. En todo caso se observarán los principios rectores y de la hacienda pública establecidos en esta Constitución. Su aplicación será compatible con el objetivo de dar cumplimiento a los derechos reconocidos en esta Constitución y las Leyes.

³⁰⁹ Se resalta en 'negritas' este apartado por ser, en mi opinión, el aspecto más importante en lo referente a los principios que sirven de base para el derecho a la buena administración.

La austeridad no podrá ser invocada para justificar la restricción, disminución o supresión de programas sociales. Toda persona servidora pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 64 del presente Título, garantizará en el ejercicio de sus funciones, el cumplimiento y observancia de los principios generales que rigen la función pública de acuerdo con lo establecido en esta Constitución y en toda legislación aplicable. El ejercicio pleno de los derechos consagrados en el presente Título será garantizado a través de las vías judiciales y administrativas para su exigibilidad y justicia establecidas en esta Constitución.

2. La Ciudad de México contará con un sistema para definir, organizar y gestionar la profesionalización y evaluación del servicio profesional de carrera de los entes públicos, así como para establecer esquemas de capacitación y los indicadores que permitan rendir cuentas del cumplimiento de sus objetivos y de los resultados obtenidos. Este servicio aplicará a partir de los niveles intermedios de la estructura administrativa. Los entes públicos, en el ámbito de sus competencias, establecerán políticas de profesionalización y un servicio de carrera fundado en el mérito, la igualdad de oportunidades y la paridad de género. Serán transparentes y estarán orientados a que las personas servidoras públicas observen en su actuar los principios rectores de los derechos humanos y los principios generales que rigen la función pública. A efecto de garantizar la integridad del proceso de evaluación, las leyes fijarán los órganos rectores, sujetos y criterios bajo los cuales se organizarán los procesos para el ingreso, capacitación, formación, certificación, desarrollo, permanencia y evaluación del desempeño de las personas servidoras públicas; así como la garantía y respeto de sus derechos laborales.
3. Las personas servidoras públicas recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que deberá ser proporcional a sus responsabilidades. Toda remuneración deberá ser transparente y se integrará por las retribuciones nominales y adicionales de carácter extraordinario establecidas de manera objetiva en el Presupuesto de Egresos. Las personas servidoras públicas no podrán gozar de bonos, prestaciones, compensaciones, servicios personales o cualquier otro beneficio económico o en especie que no se cuantifique como parte de su remuneración y esté determinado en la ley. Ningún servidor público podrá recibir una remuneración total mayor a la establecida para la persona

titular de la jefatura de gobierno. La ley establecerá las previsiones en materia de austeridad y remuneraciones de las personas servidoras públicas.

En materia fiscal existe el principio consagrado en el artículo 31 fracción IV de que toda contribución debe destinarse al gasto público. La citada fracción, que contiene además, otros principios de justicia tributaria a los que hemos hecho referencia en capítulos anteriores, manda que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este principio garantiza que la recaudación de contribuciones no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales. Por ello, el derecho a la buena administración cobra un importante sentido en materia fiscal y en particular para cumplir este principio constitucional, ya que en mi opinión, es la base para garantizar que el destino del gasto se cumpla puntualmente y se asegure que los recursos pagados por los contribuyentes se destinen precisamente al gasto público.

En mi opinión, recientemente se han realizado diversas reformas constitucionales que han venido a constituirse como garantías para lograr que las contribuciones pagadas dentro de la relación jurídico-tributaria, se destinen precisamente al gasto público y no a los bolsillos de funcionarios o a destinos diversos a los que manda la constitución. Estas garantías se comprenden en las reformas en materia de armonización contable, disciplina financiera, transparencia y de la materia anticorrupción.

En materia de armonización contable, las reformas impulsaron la homologación de la contabilidad gubernamental en los tres órdenes de gobierno conforme a las mejores prácticas internacionales, a través del otorgamiento de facultades al Congreso de la Unión para legislar en materia de contabilidad gubernamental y la presentación homogénea de información financiera para la Federación, entidades federativas, municipios, Distrito Federal y sus demarcaciones territoriales a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.

Con esto se busca que todas las entidades públicas apliquen los principios, reglas e instrumentos de la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de sus activos, pasivos, ingresos y gastos, como medidas de aspectos tales como la eficacia económica y eficiencia del gasto y los ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.³¹⁰

En efecto, la reforma constitucional promulgada el 07 de mayo de 2008, le otorga facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los Estados, los Municipios y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad (...).

XXVIII. Para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional; (...).

Derivado de la reforma citada y como estrategia para armonizar la contabilidad gubernamental en los tres órdenes de gobierno, se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicada el día 31 de diciembre de 2008 en el Diario Oficial de la Federación, misma que al día de hoy ha sufrido varias reformas, las cuales fueron publicadas los días 12 de noviembre de 2012, 9 de diciembre de 2013, 30 de diciembre de 2015, 27 de abril de 2016 y 18 de julio de 2016. De esta Ley es importante destacar que en ella se establece:

- El objeto de la misma, los sistemas contables, el registro patrimonial, información financiera periódica y cuenta pública, resultados, marco institucional, información y transparencia, sanciones y transitoriedad.

³¹⁰ Acuerdo por el que se emite el Manual de Contabilidad Gubernamental, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de noviembre de 2010.

- La creación del Consejo Nacional de Armonización Contable, conocido por sus siglas como CONAC, el cual es una instancia coordinadora de la armonización contable nacional, en cumplimiento a la reforma constitucional y a la citada ley.
- La definición de que la normativa técnica, lineamientos y formatos autorizados por el Consejo de referencia serán indispensables para cumplir con la propia ley y la Ley de Disciplina Financiera (esto último derivó de reforma posterior).
- Se señalan los clasificadores, formatos de transparencia y difusión de información gubernamental, contenidos de cuenta pública, entre otros requerimientos.
- Establece las reglas o bases generales para la armonización contable, al contener la referencia a:
 - a. El Plan de cuentas único (plan de cuentas, instructivos de cuentas, modelo de asientos, guías contabilizadoras y relaciones automáticas).
 - b. Los Catálogos de bienes: muebles e inmuebles.
 - c. Estructuras para modelos de inventarios de bienes, así como reglas para su registro y valoración en el patrimonio.
 - d. Clasificadores presupuestales de ingresos y egresos:
 - a) Egresos: Fuente de Financiamiento, Económica, por Objeto del Gasto, Tipo de Gasto, Administrativa, Funcional y Programática
 - b) Ingresos: Fuente de Financiamiento, Económica y Rubros de Ingresos
 - e. Estructuras de estados financieros, la presentación homogénea por orden de gobierno y reglas para su consolidación.
 - f. Reportes de transparencia de obligaciones de gestión: reportes de gasto federalizado, utilización de cuentas bancarias de recursos federales, instrumentos para el seguimiento del ejercicio del recurso federal y sus réditos, revelación de obligaciones garantizadas, así como formatos de difusión sobre el ejercicio presupuestal de ingresos y egresos, entre otros.

Como parte de esta reforma e instrumento para armonizar la contabilidad gubernamental en el país, y lograr con ello una buena administración que asegure el correcto destino de las contribuciones al gasto público, el mencionado Consejo Nacional de Armonización Contable ha emitido, con base en la Ley General de Contabilidad Gubernamental, las bases conceptuales para entender las disposiciones de esa ley y de la Ley de Disciplina Financiera, para lo cual ha emitido los siguientes lineamientos emitidos:

- Normas para establecer la estructura de información del formato del ejercicio y destino de gasto federalizado y reintegros.
- Norma para establecer la estructura de los formatos de información de obligaciones pagadas o garantizadas con fondos federales.
- Norma para establecer la estructura de información del formato de programas con recursos federales por orden de gobierno.
- Norma para establecer la estructura de información de la relación de las cuentas bancarias productivas específicas que se presentan en la cuenta pública, en las cuales se depositen los recursos federales transferidos.
- Norma para establecer el formato para la difusión de los resultados de las evaluaciones de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, y
- Marco Metodológico Sobre la Forma y Términos en que Deberá Orientarse el Desarrollo del Análisis de los Componentes de las Finanzas Públicas con Relación a los Objetivos y Prioridades que, en la Materia, Establezca la Planeación del Desarrollo, para su Integración en la Cuenta Pública

En materia de disciplina financiera, se han realizado también, reformas importantes que han venido a impulsar las garantías para asegurar el correcto destino de las contribuciones, ya que a través de estas reformas se pretende ordenar y controlar el endeudamiento de los entes públicos de los estados y los municipios, promoviendo el fortalecimiento de las haciendas públicas del país. En este contexto, el 26 de mayo de 2015 se publica en el Diario Oficial de la

Federación, la reforma constitucional en materia de Disciplina Financiera, misma que senta las bases para establecer en el máximo orden jurídico nacional, la obligación del Estado de velar por la estabilidad de las finanzas públicas y el sistema financiero, tanto en el ámbito Estatal como Municipal.

Con la reforma se modificaron disposiciones constitucionales para fortalecer las facultades del Congreso de la Unión para legislar en materia de deuda pública (artículo 73 fracciones VII y XXI X- VY, ampliar las facultades de la Auditoría Superior para fiscalizar deuda pública, así como destino y ejercicio de las garantías (artículo 79), y tomar medidas de responsabilidad hacendaria en entidades federativas (artículos 25, 108, 116 y 117). Los principales ejes rectores en que se basó la reforma constitucional son los siguientes:

- Incorporar el principio de estabilidad de las finanzas públicas y su consideración en la elaboración del Plan Nacional, Estatal y Municipal de Desarrollo
- Establecer la atribución del Poder Legislativo Federal para expedir la ley relativa a las normas de endeudamiento de los Estados y Municipios; ordenamiento que deberá abordar los límites y modalidades para afectar las participaciones en garantía, empréstitos contratados, creación de un sistema de alerta sobre la deuda pública y sanciones a los servidores públicos.
- Fortalecer la previsión constitucional sobre las actividades de fiscalización de la contratación y aplicación de recursos provenientes de financiamiento público
- Establecer el concepto de 'mejores condiciones de mercado' para llevar a cabo operaciones de financiamiento público
- Establecer una instancia de control en el ámbito del Poder Legislativo para conocer y emitir observaciones en materia de contratación de empréstitos públicos.
- Especificar la responsabilidad de los servidores públicos en el manejo que hagan de recursos y de la deuda pública, tanto para los Estados y Municipios.

Derivado de la facultad otorgada al Congreso de la Unión en la reforma constitucional de referencia, en fecha 27 de abril de 2016 se expide la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, la cual establece las nuevas reglas a las que deben someterse los estados, los municipios y cualquier ente público de los gobiernos locales en materia de:

- Equilibrio financiero;
- Inversión pública productiva;
- Presupuestación de ingresos y egresos;
- Límites para el capítulo de servicios personales;
- Contratación de financiamientos y obligaciones, incluyendo contratos de asociaciones público privadas y operaciones bursátiles;
- Procesos competitivos;
- Control de créditos a corto plazo;
- Destino de recursos de libre disposición;
- Organización del aval de la federación;
- Sistema de alertas que clasifica a los entes públicos de acuerdo a sus obligaciones financieras, al servicio de deuda y a los ingresos de libre disposición;
- Registro Público Único que tiene como objeto inscribir y transparentar la totalidad de los financiamientos y obligaciones a cargo de los Entes Públicos, con efectos declarativos e informativos.
- Limitación para el pago de adeudos de ejercicio fiscales de años anteriores (ADEFAS).
- Obligaciones para constituir un fondo de desastres naturales.

Adicionalmente a la expedición de la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, se emitieron reformas a las siguientes leyes y se expidieron diversos reglamentos y normatividad en la materia, a fin de asegurar el adecuado cumplimiento de las nuevas reglas en materia de disciplina financiera que permitan un estricto control del destino del gasto público de los estados y municipios. El marco jurídico que se complementó para ello comprende,

además de la reforma constitucional y la expedición de la mencionada ley, lo siguiente:

- Reforma a la Ley General de Contabilidad Gubernamental
- Reforma a la Ley de Coordinación Fiscal
- Reforma a la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación
- Emisión del Reglamento del Registro Público Único
- Emisión del Reglamento del Sistema de Alertas
- Emisión de los Lineamientos para el Cálculo del Menor Costo Financiero
- Emisión de los Lineamientos del Sistema del Registro Público Único
- Ajustes a los formatos del Consejo de Armonización Contable Gubernamental en esta materia
- Emisión de Formatos del Registro Público Único
- Emisión de Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Emisoras de Valores

En materia del sistema nacional anticorrupción, al ser un sistema complejo, la reforma constitucional para su creación, implicó la modificación de un número importante de artículos, como son el 22, 28, 41, 73, 74, 76, 79, 104, 108, 109, 113, 114, 116 y 122. Estas reformas constitucionales se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2015, y son la base que da sustento a la legislación secundaria en la materia, mismas que fueron publicadas el 18 de julio de 2016 para regular el mencionado Sistema Nacional Anticorrupción. La Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, constituye el ordenamiento que distribuye competencias y funciones, crea órganos y mecanismos de coordinación entre ellos, establece los perfiles de los servidores públicos más importantes y determina el método para seleccionarlos.³¹¹

³¹¹ La ruta de implementación del sistema nacional anticorrupción, elaborado por el Instituto Mexicano para la Competitividad, septiembre 2016, disponible en http://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/09/2016-sna-documento_completo.pdf, consultable en 12 de octubre de 2017.

Además de las diversas reformas constitucionales y de la citada Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción que establece las bases de coordinación del Sistema, a nivel federal y local, así como las características del Sistema Nacional de Fiscalización y de la Plataforma Digital Nacional, este sistema se integra con las siguientes modificaciones y creaciones de leyes e instituciones, como son:

- Expedición de la Ley General de Responsabilidades Administrativas. Establece las responsabilidades administrativas y la obligación de los servidores públicos, de presentar declaraciones patrimoniales, de conflicto de intereses y fiscales.
- Expedición de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, así como reformas a la Ley de Coordinación Fiscal y a la Ley General de Contabilidad Gubernamental. Fortalece a la Auditoría Superior de la Federación para el combate de la corrupción.
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se transforma en el nuevo Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que ahora podrá sancionar por faltas graves, tanto a servidores públicos como a particulares.
- Reformas a la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República. Crea la Fiscalía Especializada de Combate a la Corrupción, como órgano autónomo para investigar y perseguir actos de corrupción.
- Reformas al Código Penal Federal. Establece las sanciones que serán acreditables a quienes cometan actos de corrupción: servidores públicos y particulares.
- Reformas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Fortalece a la Secretaría de la Fundación Pública para la prevención y combate de la corrupción.

En conjunto estas reformas reorientan a la Constitución y en general al sistema jurídico mexicano en materia de armonización contable, disciplina financiera y anticorrupción, constituyen en mi opinión un vínculo directo a favor de proteger el derecho humano a la buena administración a favor de quienes

pagan contribuciones a los fiscos estatales, municipales o de la Federación. Entendiendo y promoviendo el destino adecuado de estos recursos, se logrará también el cumplimiento del principio de justicia tributaria al que hemos hecho referencia del destino del gasto público, contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal.

5.8 Derecho de acceso a la información

Es obligación de los gobiernos estatales, municipales y federales, garantizar el derecho de las personas para acceder a la información pública, buscar, obtener y difundir libremente la información a su cargo, ya sea oral, escrita, medios electrónicos o informáticos. Este derecho hace realidad el principio de transparencia en la gestión pública y la mejora en la calidad de la democracia.^{3 1 2} El acceso a la información implica el derecho y garantía que tenemos las personas de conocer las ideas, opiniones, hechos o datos que produce el gobierno.^{3 1 3}

La Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 19 prevé el derecho humano de libertad de expresión, y además se incluye una referencia al derecho al acceso a la información, al establecer lo siguiente:

Artículo 19.- Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión.

Por su parte, el numeral 1º. del artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, indica que toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por

^{3 1 2} Comisión Nacional de Derechos Humanos, Derecho a la Información, disponible en: http://www.cndh.org.mx/Derecho_Informacion, consultado en 18 de octubre de 2017.

^{3 1 3} Carrasco Cruz, Arturo, *Laboratorio de Análisis Social Estratégico LASE, Ensayo: Acceso a la información, transparencia y Rendición de cuentas: El caso de México*, disponible en: <http://www.lase.mx/ensayos/acceso-a-la-informacion-transparencia-y-rendicion-de-cuentas-el-caso-de-mexico/>, consultado en 19 de octubre de 2017.

cualquier otro procedimiento de su elección. Es decir, al igual que la Declaración Universal de los Derechos Humanos, esta convención reconoce expresamente el derecho a buscar y recibir información. En este contexto, como un documento fundamental para la interpretación del citado artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos emitió la Declaración de Principios sobre la Libertad de Expresión elaborada por la Relatoría Especial para la Libertad de Expresión, cuyo 4º principio reconoce que:

4. El acceso a la información en poder del Estado es un derecho fundamental de los individuos. Los Estados están obligados a garantizar el ejercicio de este derecho. Este principio sólo admite limitaciones excepcionales que deben estar establecidas previamente por la ley para el caso que exista un peligro real e inminente que amenace la seguridad nacional en sociedades democráticas.^{3 1 4}

En la Constitución Federal el derecho al acceso a la información se reconoce en el artículo 6º, como el derecho, garantizado por el gobierno, de todos los ciudadanos y habitantes del país de conocer, ya sea de manera activa o pasiva, la información, que producen y poseen las entidades públicas. Este artículo tuvo una reforma trascendental para el reconocimiento del mencionado derecho humano, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 7 de febrero de 2014, y una última reforma en relación al órgano garante, publicada en dicho diario de fecha 29 de enero de 2016. El artículo se encuentra vigente con la siguiente redacción.

Artículo 6o. La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, la vida privada o los derechos de terceros, provoque algún delito o perturbe el orden público; el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley. El derecho a la información será garantizado por el Estado.

Toda persona tiene derecho al libre acceso a información plural y oportuna, así como a buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole por cualquier medio de expresión.

^{3 1 4} La Comisión Interamericana de Derechos Humanos aprobó la Declaración de Principios sobre Libertad de Expresión durante su 108º período ordinario de sesiones en octubre del año 2000.

El Estado garantizará el derecho de acceso a las tecnologías de la información y comunicación, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el de banda ancha e internet. Para tales efectos, el Estado establecerá condiciones de competencia efectiva en la prestación de dichos servicios.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo se observará lo siguiente:

A. Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación y las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindical que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad. Los sujetos obligados deberán documentar todo acto que derive del ejercicio de sus facultades, competencias o funciones, la ley determinará los supuestos específicos bajo los cuales procederá la declaración de inexistencia de la información.

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.

IV. Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos que se sustanciarán ante los organismos autónomos especializados e imparciales que establece esta Constitución.

V. Los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán, a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre el ejercicio de los recursos públicos y los indicadores que permitan rendir cuenta del cumplimiento de sus objetivos y de los resultados obtenidos.

VI. Las leyes definirán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

VII. La observancia a las disposiciones en materia de acceso a la información pública será sancionada en los términos que dispongan las leyes.

VIII. La Federación contará con un organismo autónomo, especializado, imparcial, colegiado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con plena autonomía técnica, de gestión, capacidad para decidir sobre el ejercicio de su presupuesto y definir su organización interna, responsable de garantizar el cumplimiento del derecho de acceso a la información pública y a la protección de datos personales en posesión de los sujetos obligados en los términos que establezca la ley.

El organismo autónomo previsto en esta fracción, se regirá por la ley en materia de transparencia y acceso a la información pública y protección de datos personales en posesión de sujetos obligados, en los términos que establezca la ley general que emita el Congreso de la Unión para establecer las bases, principios generales y procedimientos del ejercicio de este derecho.

En su funcionamiento se regirá por los principios de certeza, legalidad, independencia, imparcialidad, eficacia, objetividad, profesionalismo, transparencia y máxima publicidad.

El organismo garante tiene competencia para conocer de los asuntos relacionados con el acceso a la información pública y la protección de datos personales de cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo que forme parte de alguno de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicatos que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal; con excepción de

aquellos asuntos jurisdiccionales que correspondan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuyo caso resolverá un comité integrado por tres ministros. También conocerá de los recursos que interpongan los particulares respecto de las resoluciones de los organismos autónomos especializados de las entidades federativas que determinen la reserva, confidencialidad, inexistencia o negativa de la información, en los términos que establezca la ley.

El organismo garante federal, de oficio o a petición fundada del organismo garante equivalente de las entidades federativas, podrá conocer de los recursos de revisión que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

La ley establecerá aquella información que se considere reservada o confidencial.

Las resoluciones del organismo garante son vinculativas, definitivas e inatacables para los sujetos obligados. El Consejero Jurídico del Gobierno podrá interponer recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los términos que establezca la ley, sólo en el caso que dichas resoluciones puedan poner en peligro la seguridad nacional conforme a la ley de la materia.

El organismo garante se integra por siete comisionados. Para su nombramiento, la Cámara de Senadores, previa realización de una amplia consulta a la sociedad, a propuesta de los grupos parlamentarios, con el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes, nombrará al comisionado que deba cubrir la vacante, siguiendo el proceso establecido en la ley. El nombramiento podrá ser objetado por el Presidente de la República en un plazo de diez días hábiles. Si el Presidente de la República no objetara el nombramiento dentro de dicho plazo, ocupará el cargo de comisionado la persona nombrada por el Senado de la República.

En caso de que el Presidente de la República objetara el nombramiento, la Cámara de Senadores nombrará una nueva propuesta, en los términos del párrafo anterior, pero con una votación de las tres cuartas partes de los miembros presentes. Si este segundo nombramiento fuera objetado, la Cámara de Senadores, en los términos del párrafo anterior, con la votación de las tres cuartas partes de los miembros presentes, designará al comisionado que ocupará la vacante.

Los comisionados durarán en su encargo siete años y deberán cumplir con los requisitos previstos en las fracciones I, II, IV, V y VI del artículo 95 de esta Constitución, no podrán tener otro empleo, cargo o comisión, con excepción de los no remunerados en instituciones docentes, científicas o de beneficencia, sólo podrán ser removidos de su cargo en los términos del Título Cuarto de esta Constitución y serán sujetos de juicio político.

En la conformación del organismo garante se procurará la equidad de género.

El comisionado presidente será designado por los propios comisionados, mediante voto secreto, por un periodo de tres años, con posibilidad de ser reelecto por un periodo igual; estará obligado a rendir un informe anual ante el Senado, en la fecha y en los términos que disponga la ley.

El organismo garante tendrá un Consejo Consultivo, integrado por diez consejeros, que serán elegidos por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes de la Cámara de Senadores. La ley determinará los procedimientos a seguir para la presentación de las propuestas por la propia Cámara. Anualmente serán sustituidos los dos consejeros de mayor antigüedad en el cargo, salvo que fuesen propuestos y ratificados para un segundo periodo.

La ley establecerá las medidas de apremio que podrá imponer el organismo garante para asegurar el cumplimiento de sus decisiones.

Toda autoridad y servidor público estará obligado a coadyuvar con el organismo garante y sus integrantes para el buen desempeño de sus funciones.

El organismo garante coordinará sus acciones con la Auditoría Superior de la Federación, con la entidad especializada en materia de archivos y con el organismo encargado de regular la captación, procesamiento y publicación de la información estadística y geográfica, así como con los organismos garantes de las entidades federativas, con el objeto de fortalecer la rendición de cuentas del Estado Mexicano.

Mediante la reforma mencionada del 7 de febrero de 2014 en materia de transparencia y acceso a la información, se obliga a las autoridades de los tres órdenes de gobierno a implementar mecanismos que garanticen el acceso a la información, así como a crear organismos autónomos en cada una de las entidades federativas que aseguren la máxima transparencia en el uso de la información, a fin de que ésta esté disponible para cualquier ciudadano. Esta reforma implica en México un cambio importante en el uso, acceso y conocimiento de la información y se sustenta en tres ejes fundamentales:³¹⁵

- El fortalecimiento del derecho de acceso a la información pública: La reforma amplía el catálogo de sujetos obligados que deberán transparentar su información. Los ciudadanos podrán conocer la información que poseen los partidos políticos y sindicatos, así como los órganos autónomos, fideicomisos y fondos públicos, además de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de los tres órdenes de gobierno.
- La consolidación de un sistema nacional de transparencia: Fortalece al Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos IFAI (ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales INAI)³¹⁶ organismo garante de la transparencia, al otorgarle autonomía constitucional y al señalar que sus determinaciones tienen el carácter de definitivas e inatacables. Asimismo sienta las bases para la creación de organismos locales autónomos en los estados.
- El establecimiento de nuevas facultades para el IFAI: Este instituto podrá interponer acciones de inconstitucionalidad contra leyes que vulneren estos derechos y podrá revisar las determinaciones que tomen los organismos locales y atraer los recursos de revisión en el ámbito local que así lo ameriten.

La ley reglamentaria del artículo 6º constitucional a que se ha hecho referencia es la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información

³¹⁵ Gobierno de la República, Reforma en materia de Transparencia, disponible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/66464/13_Transparencia.pdf, consultado en 14 de octubre de 2017.

³¹⁶ La denominación actual deriva de la expedición de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública promulgada el 04 de mayo de 2015.

Pública publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de mayo del 2015. Esta ley regula también el Consejo Nacional del Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, como la instancia de coordinación del Sistema Nacional, el cual tiene por objeto la organización efectiva y eficaz de los esfuerzos de coordinación, cooperación, colaboración, promoción y difusión en materia de transparencia, acceso a la información, rendición de cuentas y protección de datos personales. La coordinación entre sus integrantes será el eje rector del Sistema Nacional. Los integrantes del Consejo Nacional, a través de acuerdos dados en el seno de éste, establecerán los mecanismos de coordinación que permitan la formulación y ejecución de políticas, programas y acciones para el cumplimiento de sus funciones y de los objetivos del Sistema Nacional previstos en la mencionada ley.³¹⁷

En el contexto expuesto, el derecho de acceso a la información lo constituye el derecho de cualquier ciudadano a buscar, recibir y difundir información, incluyendo la que se encuentre en poder de cualquier autoridad. Ahora bien, el derecho a difundir esa información, es lo que establece la vinculación entre el derecho de acceso a la información pública con la libertad de expresión a que he hecho referencia.³¹⁸

En materia fiscal, toda esta regulación y garantía del derecho al acceso a la información, está estructurando un mecanismo que permita a los contribuyentes tener acceso amplio a la información relativa a la forma en la que se ejerce el gasto de los recursos que mediante el pago contribuciones se cubren a los fiscos estatales, locales y de la Federación. Debo resaltar que además de las disposiciones a las que he hecho referencia en materia de acceso a la información, se han expedido y modificado diversas leyes en el ámbito financiero para promover la transparencia presupuestaria

³¹⁷ Sistema Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, disponible en <http://www.srit.org.mx/index.php/home/artecedentes2>, consultado en 21 de octubre de 2017.

³¹⁸ Dolúskaya, Sofya, "Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos", *Derechos Humanos*, México, año 11 núm. 26 enero-abril, 2016, p. 26.

Entre esta normatividad y con el objeto de garantizar el derecho de libre acceso a información plural y oportuna; así como el acceso a las tecnologías de la información y comunicación; el principio de máxima publicidad; la protección de los datos personales, y el acceso gratuito a la información pública sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, el Ejecutivo Federal emitió el Decreto por el que se establece la regulación en materia de Datos Abiertos, por medio del cual objeto regular la forma mediante la cual, los datos de carácter público, generados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y por las empresas productivas del Estado, se pondrán a disposición de la población como datos abiertos, con el propósito de facilitar su acceso, uso, reutilización y redistribución para cualquier fin, conforme a los ordenamientos jurídicos aplicables.

Por su parte en la Ley General de Contabilidad Gubernamental se establece la obligación de los entes públicos de transparentar la información financiera de cada una de ellas, al establecer en los siguientes artículos diversas disposiciones para la Transparencia y Difusión de la Información Financiera

Artículo 56.- La generación y publicación de la información financiera de los entes públicos a que se refiere este Título, se hará conforme a las normas, estructura, formatos y contenido de la información, que para tal efecto establezca el consejo y difundirse en la página de Internet del respectivo ente público

Dicha información podrá complementar la que otros ordenamientos jurídicos aplicables ya disponen en este ámbito para presentarse en informes periódicos y en las cuentas públicas. Asimismo, la información se difundirá en los medios oficiales de difusión en términos de las disposiciones aplicables.

Artículo 57.- La Secretaría de Hacienda, las secretarías de finanzas o sus equivalentes de las entidades federativas, así como las tesorías de los municipios y sus equivalentes en las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, establecerán, en su respectiva página de Internet, los enlaces electrónicos que permitan acceder a la información financiera de todos los entes públicos que conforman el correspondiente orden de gobierno así como a los órganos o instancias de transparencia competentes. En el caso de las secretarías de finanzas o sus equivalentes, podrán incluir, previo convenio

administrativo, la información financiera de los municipios de la entidad federativa o, en el caso del Distrito Federal, de sus demarcaciones territoriales.

Artículo 58.- La información financiera que deba incluirse en Internet en términos de este Título deberá publicarse por lo menos trimestralmente, a excepción de los informes y documentos de naturaleza anual y otros que por virtud de esta Ley o disposición legal aplicable tengan un plazo y periodicidad determinada, y difundirse en dicho medio dentro de los treinta días naturales siguientes al cierre del período que corresponda. Asimismo, deberá permanecer disponible en Internet la información correspondiente de los últimos seis ejercicios fiscales.

Artículo 59.- El comité evaluará anualmente la calidad de la información financiera que difundan los entes públicos en Internet y, en su caso, podrá emitir recomendaciones al ente público correspondiente y proponer al consejo, por conducto del secretario técnico, la emisión o modificación de las normas y los formatos que permitan mejorar y uniformar la presentación de dicha información.

Las recomendaciones y propuestas del comité, así como las respuestas que reciba sobre las mismas, se difundirán en la página de Internet del consejo, mismo que procurará que la información se presente de la forma más accesible y comprensible para el público en general.

El secretario técnico recibirá y procesará los formatos, las propuestas, la estructura y contenido de la información correspondiente, y establecerá la metodología para la evaluación y los mecanismos para el seguimiento de las recomendaciones a que se refiere este artículo.

Artículo 60.- Las disposiciones aplicables al proceso de integración de los estados de ingresos, los presupuestos de egresos y demás documentos que deban publicarse en los medios oficiales de difusión, se incluirán en las respectivas páginas de Internet.

Artículo 62.- Los entes públicos elaborarán y difundirán en sus respectivas páginas de Internet documentos dirigidos a la ciudadanía que expliquen, de

manera sencilla y en formatos accesibles, el contenido de la información financiera a que se refiere el artículo anterior.

El consejo emitirá las normas, así como la estructura y contenido de la información que rijan la elaboración de los documentos señalados en el párrafo anterior, con el fin de armonizar su presentación y contenido.

Artículo 63.- La Iniciativa de Ley de Ingresos, el Proyecto de Presupuesto de Egresos y demás documentos de los entes públicos que dispongan los ordenamientos legales, deberán publicarse en las respectivas páginas de Internet.

Artículo 65.- Los ordenamientos a que se refiere el artículo 63, una vez que hayan sido aprobados por los poderes legislativos y los ayuntamientos, así como los dictámenes, acuerdos de comisión y, en su caso, actas de aprobación correspondientes, conforme al marco jurídico aplicable, deberán publicarse en las respectivas páginas de Internet.

Artículo 66.- La Secretaría de Hacienda publicará en el Diario Oficial de la Federación los calendarios de ingresos y de presupuesto de egresos en los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Las secretarías de finanzas o sus equivalentes de las entidades federativas, así como las tesorerías de los municipios deberán publicar en Internet, los calendarios de ingresos así como los calendarios de presupuesto de egresos con base mensual, en los formatos y plazos que determine el consejo.

Artículo 67.- Los entes públicos deberán registrar en los sistemas respectivos, los documentos justificativos y comprobatorios que correspondan y demás información asociada a los momentos contables del gasto comprometido y devengado, en términos de las disposiciones que emita el consejo.

Los entes públicos implementarán programas para que los pagos se hagan directamente en forma electrónica, mediante abono en cuenta de los beneficiarios, salvo en las localidades donde no haya disponibilidad de servicios bancarios.

Los entes públicos publicarán en Internet la información sobre los montos pagados durante el periodo por concepto de ayudas y subsidios a los sectores económicos y sociales, identificando el nombre del beneficiario y en lo posible

La Base Única de Registro de Población cuando el beneficiario sea persona física o el Registro Federal de Contribuyentes con Homodave cuando sea persona moral o persona física con actividad empresarial y profesional, y el monto recibido.

Artículo 79.- Los entes públicos deberán publicar en sus páginas de Internet a más tardar el último día hábil de abril su programa anual de evaluaciones, así como las metodologías e indicadores de desempeño.

Los entes públicos deberán publicar a más tardar a los 30 días posteriores a la conclusión de las evaluaciones, los resultados de las mismas e informar sobre las personas que realizaron dichas evaluaciones.

Las Secretarías de Hacienda y del Función Pública y el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social, en el ámbito de su competencia, de conformidad con el artículo 110 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria emitirán al consejo los criterios de evaluación de los recursos federales ministrados a las entidades federativas, los municipios y las de marcasiones territoriales del Distrito Federal así como los lineamientos de evaluación que permitan homogenizar y estandarizar tanto las evaluaciones como los indicadores estratégicos y de gestión para que dicho consejo, en el ámbito de sus atribuciones, proceda a determinar los formatos para la difusión de los resultados de las evaluaciones, conforme a lo establecido en el artículo 56 de esta Ley.

Asimismo, en materia de transparencia e información sobre el ejercicio del gasto federalizado, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria reglamentaria de los artículos 74 fracción IV, 75, 126, 127 y 134 de la Constitución Federal, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales, señala en su artículo 85 la obligación de publicar la información que generen los estados en este rubro, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 85.- Los recursos federales aprobados en el Presupuesto de Egresos para ser transferidos a las entidades federativas y, por conducto de éstas, a los municipios y las de marcasiones territoriales del Distrito Federal se sujetarán a lo siguiente:

I. Los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios, los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas para estatales o cualquier ente público de carácter local, serán evaluados conforme a las bases establecidas en el artículo 110 de esta Ley, con base en indicadores estratégicos y de gestión, por instancias técnicas independientes de las instituciones que ejerzan dichos recursos, observando los requisitos de información correspondientes, y

II. Las entidades federativas enviarán al Ejecutivo Federal, de conformidad con los lineamientos y mediante el sistema de información establecido para tal fin por la Secretaría, informes sobre el ejercicio, destino y los resultados obtenidos, respecto de los recursos federales que les sean transferidos.

Los informes a los que se refiere esta fracción deberán incluir información sobre el rendimiento del ejercicio de los recursos de los Fondos de Aportaciones Federales a que se refiere el Capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal, de manera diferenciada entre mujeres y hombres.

Para los efectos de esta fracción, las entidades federativas y, por conducto de éstas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, remitirán al Ejecutivo Federal la información consiguiente a más tardar a los 20 días naturales posteriores a la terminación de cada trimestre del ejercicio fiscal.

La Secretaría incluirá los reportes señalados en esta fracción, por entidad federativa, en los informes trimestrales; así mismo, pondrá a disposición a disposición para consulta en su página electrónica de Internet, la cual deberá actualizar a más tardar en la fecha en que el Ejecutivo Federal entregue los citados informes.

Las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, publicarán los informes a que se refiere esta fracción en los órganos locales oficiales de difusión y los pondrán a disposición del público en general a través de sus respectivas páginas electrónicas de Internet o de otros medios locales de difusión, a más tardar a los 5 días hábiles posteriores a la fecha señalada en el párrafo anterior.

De acuerdo con lo expuesto, puedo concluir que el derecho humano de acceso a la información se encuentra protegido por los tratados internacionales en materia de derechos humanos y en la Constitución Federal e implica el derecho, garantizado por el gobierno, de todos los ciudadanos y habitantes del país de conocer, ya sea de manera activa o pasiva, la información, que producen y poseen las entidades públicas. En particular, en la materia tributaria obliga a las autoridades fiscales de los tres órdenes de gobierno a implementar mecanismos que garanticen el acceso a la información derivada del pago de contribuciones y en general del cumplimiento de obligaciones fiscales, dentro del marco de la secrecía fiscal. Además, están obligadas a asegurar la máxima transparencia del ejercicio y destino de los recursos que se obtuvieron derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales dentro de las relaciones jurídico-tributarias, de tal forma que esa información se encuentre disponible para que cualquier contribuyente esté en la posibilidad de buscar, recibir y difundir información relacionada con los recursos públicos.

**CAPÍTULO V. ACTOS DE GOBIERNO
FRENTE A LOS
DERECHOS HUMANOS EN
EL ÁMBITO FISCAL**

6.1 La creación de tributos frente a los derechos humanos

6.1.1 Tributos y derechos humanos

Al Estado le corresponde por una parte, coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades básicas de la sociedad para lograr el bien común, entendido éste *'como el conjunto organizado de las condiciones sociales gradas a las cuales la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual'*³¹⁹ y por otra, obtener los recursos financieros necesarios para poder sufragar esas necesidades. En México, estos recursos se obtienen principalmente de la venta del petróleo y a través de la recaudación de los tributos que deben aportar obligatoriamente los mexicanos de conformidad con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, la hacienda pública como parte de ese Estado, al imponer, recaudar y cobrar tributos ejerce su poder hacia los contribuyentes, mismo que haciendo referencia a Weber significa *'la probabilidad de imponer la propia voluntad, dentro de una relación social, aun contra toda resistencia y cual quiera sea el fundamento de esa probabilidad'*.³²⁰ En este contexto, al crearse o modificarse los tributos, debe el estado asegurarse de que no se emitan actos legislativos sin apegarse a la Constitución y a las disposiciones vigentes. Esta obligación cobra mayor vigencia a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, en la cual se estableció el deber de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Con las citadas reformas a la Constitución Mexicana, se evidencia el reconocimiento de la protección y la progresividad de los derechos humanos, y se establece también el principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas, en virtud del cual se presenta un nuevo panorama en las relaciones tributarias y la protección de derechos del contribuyente, que

³¹⁹ Guzmán, Isaac, *El conocimiento de lo social. La sociología Gertrúfica y la ortodoxia social*, 6ª ed., México, Editorial Jus, 1997, pp. 208-209.

³²⁰ Max, Weber, *Economía y sociología*, México, Fondo de Cultura Económica, 2005, p. 43.

requiere implementarse en forma inmediata y efectiva, para lo cual es necesario un cambio de paradigmas del ejercicio de facultades de las autoridades fiscales del país, pero también de forma muy importante y poco atendida, es indispensable definir las condiciones que deben promoverse y asegurarse que dentro del proceso legislativo para la creación de las contribuciones, es decir de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, se respete y garantice el cumplimiento de los derechos humanos, y la seguridad jurídica para quienes se encuentren obligados a cumplir las leyes fiscales, ya sea por cumplir obligaciones de dar, como lo es el pago de tributos o de hacer que implica el cumplimiento de obligaciones formales.

El poder tributario del Estado sobre los obligados a pagar contribuciones ha sido ejercido desde tiempo atrás, como un instrumento recaudatorio, pero también de opresión. Por ello, resulta indispensable la promoción de los derechos de los contribuyentes y su debida identificación y protección a través de un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo. Es necesario no sólo identificar y promover de forma clara los derechos humanos de los contribuyentes, sino también, para que sean efectivos, se requiere garantizar su debida protección, desde el momento de la creación de los tributos. Al hablar de derechos de los contribuyentes, se vuelve necesario determinar lo que estos derechos deben comprender, partiendo de su andaje constitucional; para lo cual, es *sine qua non* referirnos a los derechos que protegen a los contribuyentes en la creación de tributos.

Como parte de la protección constitucional de los contribuyentes, es menester referirnos a los principios de justicia tributaria que ya he explicado en capítulos anteriores, contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,³²¹ que son los principios rectores de los conceptos que bajo la denominación de contribuciones, deben enterar al fisco quienes encuadren en alguno de los supuestos hipotéticamente

³²¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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 residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

establecidos en las normas jurídicas secundarias, para sufragar el gasto público de los gobiernos. Es de resaltar que como antecedente de esta fracción, la Constitución de 1857 en donde aparece por primera vez el artículo 31, con una redacción muy similar a la actual, el cual contenía sólo dos fracciones en las obligaciones de todo mexicano, siendo la segunda la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.^{3 2 2} En la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1917, se incluyó bajo la misma redacción el artículo 31 fracción IV.

Como referencia de los principios que deben respetarse en los tributos, la mayoría de los autores conciben en resumir el artículo 31 fracción IV, constitucional en cuatro principios: i) proporcionalidad ii) equidad, iii) legalidad, y iv) gasto público; sin embargo como se ha explicado el maestro Arriaga Vizcaíno, adiciona dos principios, el de generalidad y el de obligatoriedad.^{3 2 3}

6.1.2 Potestad tributaria

De conformidad con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sólo mediante ley puede nacer de forma constitucional un tributo en el país.^{3 2 4} Para Luis Carballo Balvanera la potestad tributaria o como él la llama, potestad contributiva

Es la que deriva directamente de la soberanía del Estado, que éste ejerce sobre las personas con sujeción contributiva, a través de los diferentes entes en que se encuentra organizado por la constitución, para que, por la acción de los poderes públicos y órganos competentes -equilibrada, razonable y respetuosa del afora de organización política, de las garantías individuales y de los demás elementos del estado de derecho-, se expida la ley que establezca las contribuciones, se aplique, y se asignen éstas al gasto público, a

^{3 2 2} La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomo II, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa México, 2001, p. 817.

^{3 2 3} Arriaga Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012, p. 267.

^{3 2 4} La única excepción es el denominado Decreto del egado que puede expedir el Presidente de la República con aprobación del Congreso.

fin de que, cuando se actualicen los hechos generadores de las contribuciones, se logre su debido cumplimiento.^{3 2 5}

Este modo que esta conceptualización puede resumirse de manera más clara como la facultad del Estado de imponer contribuciones respecto de situaciones jurídicas o de hecho y acordes a los principios de justicia tributaria y en pleno respeto de los derechos humanos, para sufragar el gasto público. Ahora bien, la Carta Magna concede esa potestad al Gobierno Federal y a los Estados, ya que los municipios requieren de la aprobación del Congreso del Estado de tributos a su favor. Por lo que, a fin de darle mayor claridad a la propuesta del presente documento, en este apartado explico brevemente la potestad tributaria en el ámbito federal y estatal.

La distribución del poder tributario en la Constitución Política Federal de la República Mexicana se realizó, conforme a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículos 73-VI y 124);
- b) Limitación de la facultad impositiva de los estados, mediante las reservas expresas y concretas de determinadas materias a la federación (Artículo 73-X y XXI), y
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117-IV, V, VI y VI, y 118-I).

De lo señalado, se puede inferir que en la mayoría de las fuentes de ingresos existe la concurrencia tributaria limitada, por lo que tanto los Estados como la Federación pueden recurrir a tales fuentes. Lo anterior está contenido en el Artículo 73 fracción VI de nuestra Carta Magna, en el que se establece que dentro de las facultades que tiene el Congreso de la Unión está la de "*imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto*",

^{3 2 5} Carballo Balvanera, Luis, *La potestad tributaria. Una revisión al concepto*, dentro del Libro *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014, p. 96.

por lo que la Federación puede recurrir a las diferentes fuentes tributarias existentes para gravarlas. A su vez, en el artículo 124 del mismo ordenamiento, se indica que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Derivado de la concurrencia impositiva descrita en el párrafo anterior, el sistema tributario operante en México a partir de 1917 se distinguía por la multiplicidad de contribuciones en los ámbitos federal, estatal y municipal, dando lugar a un sistema complejo e inequitativo para los contribuyentes, debido a la existencia de la gran cantidad de leyes fiscales, frecuentemente contradictorias, gravámenes concurrentes desproporcionadamente altos y la multiplicidad de funciones similares.

En base a ello nace el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en 1980 para armonizar el Sistema Tributario Nacional, y delimitar de forma convergente la referida potestad tributaria, debido a que por lo que las entidades adheridas al sistema renunciaron a establecer los tributos locales que gravaban actividades similares a los impuestos federales, a cambio de recibir participaciones sobre los ingresos federales. Al respecto, este estudio parte de la necesidad de asegurar que la creación de tributos en el ámbito federal y estatal, asegure que se respetará la seguridad jurídica del gobernado, a través de normas fiscales que protejan sus derechos humanos.

En este contexto, es importante referir me al proceso legislativo aplicable al ámbito fiscal federal, por comprender las contribuciones más representativas en el país, como lo es el impuesto sobre el arrendamiento, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, así como los impuestos generales de importación y el de exportación.

Al respecto la Constitución Federal en su artículo 73 fracción III, indica que el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y de forma exclusiva para establecer contribuciones determinadas contribuciones referidas en la fracción XXI del mencionado precepto constitucional. Para ello, es necesario llevar a cabo el proceso legislativo, el cual se inicia con lo que se denomina iniciativa de ley,

misma que de conformidad con el artículo 71 de esta Carta Magna, compete presentarlas:³²⁶

I. Al Presidente de la República;

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

III. A las Legislaturas de los Estados; y

IV. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento del alista nominal de electores, en los términos que señalan las leyes.

Posteriormente, de acuerdo con el artículo 72 de la misma Constitución, la iniciativa de ley se discute sucesivamente en la Cámara de Diputados y la de Senadores³²⁷, observándose para ello lo establecido en el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones. Cuando la iniciativa es exclusiva de alguna de las Cámaras, sólo se discutirá en la competente. En el caso del Presupuesto de Egresos de la Federación, la discusión y aprobación compete únicamente a la Cámara de Diputados, de conformidad con el artículo 74 fracción IV, de la Constitución federal.

Ahora bien en el artículo 72 apartado H) se establece que la afirmación de las leyes o decretos pueden comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre redución de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. La iniciativa presentada, deberá ser turnada a Comisiones de la cámara respectiva, para análisis y posterior dictaminación. En el caso de iniciativas en materia fiscal, corresponde a la Comisión de Hacienda su análisis. La Comisión se encarga de elaborar el anteproyecto de dictamen para su presentación y en su caso aprobación en la propia Comisión.

El proyecto de ley se discute primero en lo general, esto es, en su conjunto, y después, en lo particular, en cada uno de sus artículos, para

³²⁶ Como caso excepcional, la iniciativa de Ley de Ingreso y el proyecto de Presupuesto de Egresos, ambos de la Federación, corresponden solamente al Presidente de la República, de conformidad con el artículo 74 fracción IV, de la Constitución Federal.

posteriormente proceder a votarlo en tal sentido, y si es aprobado, se discutirán enseguida los artículos en particular. Aprobado un proyecto en la Cámara de origen, pasará para su discusión a la otra, cuando no se trate de alguna de las facultades exclusivas de una sola Cámara. La Cámara revisora recibirá el minuta del dictamen con proyecto de ley y lleva a cabo el mismo procedimiento de estudio, dictamen, discusión y aprobación seguido por la Cámara de origen.

Habiéndose aprobado la ley fiscal, se remite al Poder Ejecutivo Estatal, para efecto de que el Presidente de la República, en ejercicio de lo establecido en las facultades conferidas en el artículo 89 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleve a cabo la promulgación de la ley, publicándola en el Diario Oficial de la Federación, o en su defecto devuelva el proyecto con observaciones.

Con base en lo expuesto, la potestad tributaria en México implica la facultad del Gobierno Federal y de los gobiernos de los estados, incluyendo la Ciudad de México, de imponer, a través del proceso legislativo, contribuciones respecto de situaciones jurídicas o de hecho y acordes a los principios de justicia tributaria y en pleno respeto de los derechos humanos, para sufragar los gastos públicos de la federación, de los estados y municipios.

6.1.3 Creación de tributos a partir de la reforma de derechos humanos

El Estado, al llevar a cabo el ejercicio de las funciones públicas^{3 2 8} que le han sido asignadas por el sistema jurídico mexicano, genera múltiples acciones y actos a través de sus autoridades competentes, las cuales en diversas ocasiones afectan la esfera jurídica de los gobernados cuando ejerce su facultad de imperio del que es titular. Cuando esa facultad la ejerce de forma autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye al gobernado;^{3 2 9} en el caso de los tributos también se genera una

^{3 2 8} La función pública la entiendo, de acuerdo a la definición de Fernández Ruiz con la cual concordo, como la actividad esencial del Estado contemporáneo, fundada en la idea de soberanía, cuya realización satisface necesidades públicas. Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho administrativo-Contratos*, 2ª Ed.; México, Porrúa, 2003, p. 373.

^{3 2 9} Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 25ª Ed.; México, Porrúa, 1993, p. 504.

innegable afectación al ámbito jurídico de los contribuyentes³³⁰, pues se causa en él, una serie de obligaciones hacia el fisco.

En efecto, para cubrir la necesidad pública de allegarse de recursos para cumplir su objeto, el estado mexicano ha establecido tributos a cargo de sus gobernados, quienes, de conformidad con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación se establece como tal desde la constitución de 1857 en la que se incluye un artículo muy similar al referido.

Ahora bien, la afectación a la esfera jurídica de los gobernados por el ejercicio de ese poder de imperio para el establecimiento de tributos, dentro de cualquier régimen en el que se respete el estado de derecho, debe respetar principios jurídicos que tutelan a cualquier gobernado, y primordialmente, a partir de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011, debe respetar los derechos humanos y sus garantías, consagrados en la Constitución y en los tratados en que México sea parte.

En efecto, a partir de la citada modificación, el artículo primero constitucional establece que *“ 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”* En base en esta directriz, es importante considerar que los derechos humanos y sus garantías, deben respetarse en cualquier acto de las autoridades de los tres órdenes de gobierno, pero también debe hacerse por los representantes populares y de los estados, conjuntados en el Congreso de la Unión en el caso de la federación, y en los congresos locales en las entidades federativas y la Ciudad de México.

³³⁰ Al referir me a contribuyentes, considero cualquier persona que se encuentre constreñida a obligaciones de hacer, dar o permitir, redituadas con tributos y coneridas en disposiciones de carácter fiscal.

En este contexto, el respeto que se indica en el párrafo anterior, lo enfocamos principalmente, al que debe garantizarse en el proceso legislativo que se ubica, en su mayoría, dentro de la esfera competencial del Poder Legislativo federal y el de los estados. Por ello, a fin de cumplir con lo preceptuado por el artículo primero constitucional, es indispensable asegurar que en el proceso de creación de tributos en las leyes federales o estatales, se respete a cabalidad la seguridad jurídica, a fin de garantizar plena certeza, y se establezcan límites al poder público.

Al respecto considero importante hacer referencia a lo señalado por Ignacio Burgoa, en el sentido de que *‘la afectación en la esfera del gobierno a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica’*,³³¹ lo cual, considero si que siendo aplicable en la realidad jurídica actual, actualizando sólo, a raíz de la mencionada reforma de junio de 2011, el enunciado que refiere a garantías de seguridad jurídica, para referirnos al derecho humano de seguridad jurídica.

El diccionario de la Real Academia Española define la seguridad jurídica como *‘la cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación’*.³³² Por su parte, Rojas Caballero ha definido a la seguridad jurídica como *‘las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar válidamente la esfera jurídica de los gobernados’*.

333

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado mediante jurisprudencia³³⁴, que el principio de seguridad jurídica en materia tributaria consagrado en la Constitución General de la República, es

³³¹ Burgoa, Ignacio *op cit*, p 504.

³³² Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española* disponible en <http://ema.rae.es/drae/?val=seguridad>, consultado en 20 de octubre de 2017.

³³³ Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Las garantías individuales en México*, 2ª ed., México, Porrúa, 2003, p 261.

³³⁴ 2002649, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 10a. Época, 1a. Sala Libro XM, Enero de 2013; Tomo 1; Pág. 437. 1a./J. 139/2012 “Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste”.

La base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

Asimismo, señala que el contenido esencial de dicho principio radica en saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, y además, destaca el relevante papel que se concede a la ley en su concepción de unidad general y de razón ordenadora, como vehículo generador de certeza, y como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Los derechos humanos deben respetarse por parte de las autoridades fiscales de los tres órdenes de gobierno, en los diferentes actos y procesos que se dan en las relaciones jurídico-tributarias, pero también debe hacerse por los representantes populares federales y de los estados, al discutir y aprobar la creación o modificación de leyes que contengan tributos o cualquiera de sus elementos, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Esto ya que debe garantizarse en el proceso legislativo a fin de cumplir con lo preceptuado por el artículo primero constitucional y brindar seguridad jurídica a quienes se les incorpora a la obligación de pagar tales contribuciones, de forma que no se genere, respecto del pago de tributos ninguna situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, estado de indefensión de los contribuyentes.

6.1.4 Seguridad jurídica en materia tributaria

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "*saber a qué atenerse*" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Esto de acuerdo con la siguiente jurisprudencia emitida recientemente por contradicción de tesis por parte de la Segunda Sala

PRI NCIP IO DE SEGURIDAD JURÍ DICA EN MATERIA FISCAL SU CONTEN DO ESENCI AL

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

Así mismo, la Suprema Corte ha definido en relación a la seguridad jurídica en materia tributaria que en ésta

Debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo o generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certeza sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la jurisdicción del fenómeno tributario y su conversión

en una realidad normativa, y el ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica o medio de seguridad a través del Derecho.³³⁵

Como puede apreciarse de las definiciones doctrinales y criterios jurisprudenciales, la seguridad jurídica debe respetarse y promoverse en cualquier momento dentro del ejercicio de la facultad de imperio del estado, incluyendo en el ámbito fiscal, al ejercer su potestad tributaria. De tal forma que la ley mediante la cual se vaya a crear o modificar un tributo debe evitar a toda costa, arbitrariedades y abusos de la autoridad, otorgando certeza y mecanismo de defensa frente a esas arbitrariedades y abusos del estado.

Es obligación de todos, contribuir al gasto público a través del pago de tributos, como un medio para el sostenimiento del Estado, sin embargo, es necesario adentrarnos cautelosamente y propositivamente en el proceso de creación de esos tributos, ya que a pesar de que en el sistema jurídico mexicano, existe un procedimiento normado para ello, es necesario emprender y proponer acciones que aseguren que ese procedimiento garantizará el derecho humano de la seguridad jurídica del contribuyente desde el momento mismo en que se genera la obligación tributaria que se incrustará en la esfera jurídica de los destinatarios del tributo. En este sentido, en el presente trabajo hago una propuesta para asegurar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica desde el proceso legislativo mediante el cual se crea un tributo a través del ejercicio de la potestad tributaria del estado.

Por ello, considero indispensable delimitar bajo los derechos humanos impulsados en México a partir de la reforma constitucional del 2011, el proceso legislativo para la creación de tributos, a fin de garantizar desde un inicio, la promoción y respeto de los derechos de los contribuyentes, que a la vez garantice que la creación o modificación de leyes mediante las cuales se establezcan tributos, se salvaguarde, en beneficio de los contribuyentes, los derechos humanos y en consecuencia desde su nacimiento los tributos puedan ser cumplidos por encontrarse en una norma jurídica que garantice la seguridad

³³⁵ *Idem*

jurídica de quienes se vean constreñidos al pago de tributos y al cumplimiento de diversas obligaciones formales en materia fiscal.

Asimismo, como un factor indispensable para lograr lo anterior, se encuentra el respeto a los principios de justicia tributarios, consagrados en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del estado y municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la última parte de la fracción IV, se sustenta el principio de legalidad, entendido como la obligación de que cualquier tributo, incluyendo sus elementos esenciales, se contenga en una ley, es decir en una norma que haya seguido un proceso legislativo para su creación, ya sea a nivel federal o local. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia con el rubro *IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY*,³³⁶ definió que no sólo el tributo debe estar consignado de manera expresa en una ley, sino que también sus elementos esenciales, es decir, el objeto, sujeto, base, tasa y la época de pago, para no dar margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, ni para el cobro de impuestos imprevistos o a título particular.

En este contexto, con motivo de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011, para que se cumpla el principio de legalidad de manera armónica con el derecho humano de seguridad jurídica, esto es que el tributo y sus elementos esenciales no sólo deben encontrarse en una ley, sino que se requiere que la ley que los contenga reúna características que aseguren que el destinatario de la misma, podrá cumplir oportunamente con las obligaciones fiscales que en ella se establezcan.

Es de resaltar que en la legislación federal se regula actualmente los aspectos que deben cumplir las iniciativas en materia fiscal federal. Así el artículo 27 de la Ley de Ingreso de la Federación para el ejercicio fiscal 2014,

³³⁶ 232796, Localización [J]; S.J.F.; *Volumen* 91-96, 7a. Época, Renacimiento, Primera Parte, Pág. 172. "Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley".

indica que toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará, entre otros requisitos, el que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes y que el pago de las contribuciones sea sencillo y asequible.

Bajo el nuevo paradigma de los derechos humanos, no es suficiente el establecer estos requisitos para las leyes fiscales, ya que anualmente al aprobarse los paquetes fiscales para el ejercicio fiscal siguiente, se expiden leyes o reformas que no garantizan la seguridad jurídica de los contribuyentes, debido a que no se indica de forma clara algún mecanismo para garantizar que se cumplan los derechos humanos, como el de seguridad y certidumbre jurídica.

6.1.5 Propuestas para la creación de tributos

Como conclusión del presente apartado, puedo determinar que los derechos humanos de los contribuyentes se deben garantizar desde el proceso de creación de los tributos, respetando en el cuerpo de la propia ley que los contiene, el principio de seguridad jurídica y los principios de justicia tributaria.

Para ello, proponemos que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indique la obligación de que dentro del proceso legislativo para la creación de un tributo o modificación del mismo, antes de que se someta a aprobación del pleno de un congreso local o del federal, deberá pasar por un órgano especializado en materia tributaria y en técnica legislativa, que revise que la ley otorgue fehacientemente seguridad jurídica al gobernado. Ahora bien, es necesario también, determinar los elementos mínimos que debe contener esa ley para considerar que respeta el citado principio. Para esto, propongo que las leyes fiscales además de cumplir con los principios de justicia tributaria, garanticen la seguridad jurídica cortando lo siguiente:

- Lenguaje y redacción clara y concisa, accesible para la población de cualquier grado de preparación académica.
- Establecer procedimientos sencillos y de fácil comprensión.
- Garantías a favor de los contribuyentes, que permitan asegurar el libre y fácil acceso a mecanismos de orientación e inmediata, así como a medios de

defensa, gratuitos, que garanticen el acceso a la justicia en acciones de la autoridad relacionadas con el tributo que se crea.

- Una vacatol egis obligatoria para cualquier nuevo tributo o modificación a éste, en la cual se dé oportunidad a la población para conocer detalladamente y antes de que entre en vigor el tributo, a fin de conocer oportunamente las obligaciones relacionadas con la contribución, y evitar sanciones innecesarias.
- Una estricta instrucción para que de forma obligatoria las autoridades fiscales, en coordinación con asociaciones de contribuyentes o asesores de estos, otorguen capacitación gratuita para cualquier persona que se pueda encontrar vinculada con el tributo. Ello permitirá conocer adecuadamente y disipar las dudas que generen en el cumplimiento de la norma.
- Una campaña de difusión estratégica, dirigida a los principales grupos de la población que les corresponderá cumplir con obligaciones fiscales relacionadas con el tributo a crear.

Lo anterior permitirá hacer efectivo desde el proceso de creación de tributos, lo establecido en el tercer párrafo del artículo primero de la Constitución, que obliga a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

6.2 Los procedimientos de las autoridades fiscales frente a los derechos humanos

6.2.1 Procedimientos fiscales en México

Dentro de la función del Estado para la obtención de recursos a través de la imposición del pago de contribuciones, realiza diversos procedimientos por conducto de las autoridades fiscales de los tres órdenes de gobierno, entendidos estos procedimientos como un conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y pueden o no ser jurisdiccionales.³³⁷ Existe coincidencia en estas disposiciones respecto de los procedimientos que

³³⁷ Rodríguez, Raúl, *Derecho Fiscal, México*, Oxford, 2014, p. 208.

involucran las relaciones tributarias para la captación de ingresos fiscales. Estos procedimientos los agrupo en acciones de recaudar, fiscalizar, sancionar y cobrar coactivamente tributos, según los explico más adelante de forma detallada.

En este contexto, de conformidad con el reformado artículo primero, párrafo tercero de la Constitución Federal,³³⁸ las autoridades que en cualquier orden de gobierno llevan a cabo estos procedimientos administrativos, se encuentran constreñidas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de quienes se encuentran vinculados ante el Estado en virtud de alguna obligación fiscal de hacer, dar o permitir, de conformidad con las leyes fiscales federales o locales. De conformidad con la reforma al citado artículo constitucional, se evidencia el reconocimiento de la protección y la progresividad de los derechos humanos, y se establece también el principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas, en virtud de lo cual se presenta un nuevo panorama en las relaciones tributarias y los derechos humanos de los contribuyentes, que requiere de implementarse en forma inmediata y efectiva, para lo cual es necesario un cambio de paradigmas del ejercicio de facultades de las autoridades fiscales del país.

En este apartado me propongo analizar los procedimientos que llevan a cabo de forma regular las autoridades fiscales a fin de proponer su redimensión frente a los derechos humanos reconocidos ampliamente en la reciente reforma a la Constitución Federal. Con base en lo expuesto, es de resaltar los principales derechos humanos, garantías y principios, que se deben considerarse en los diversos procedimientos que ejecutan dentro de la función de obtención de ingresos para los presupuestos de la Federación, estados, Ciudad de México y municipios. Para esto, es indispensable reiterar la visión de la protección nacional e internacional de los derechos humanos, a fin de determinar los que de forma prioritaria deben considerarse por las autoridades

³³⁸ En la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, se estableció el deber de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

fiscal es de los tres órdenes de gobierno en los procedimientos tributarios que llevan a cabo en ejercicio de las atribuciones que les otorgan las disposiciones legales y reglamentarias respectivas.

Los procedimientos fiscales son de diversa índole y varían en menor sentido entre las autoridades que los llevan a cabo, sin embargo en el país, las acciones de las autoridades federales son las que por la trascendencia de su recaudación trasciende de mayor manera al patrimonio jurídico de los contribuyentes. Para efecto de este análisis, considero por su importancia los procedimientos que realiza la autoridad fiscal para la recaudación, fiscalización, sanción y cobro de contribuciones de carácter federal, así como los relacionados con la aplicación de sanciones por incumplimiento a las disposiciones fiscales federales. Debo precisar que la referencia a contribuciones federales comprende tres apartados de contribuciones. Las denominadas de carácter interno que se encuentran a cargo de forma principal por el Servicio de Administración Tributaria de conformidad con la Ley del Servicio de Administración Tributaria, las de comercio exterior vinculadas principalmente por las autoridades aduaneras de conformidad con el artículo 2 de la Ley Aduanera, así como a las contribuciones de seguridad social a cargo de los organismos fiscales autónomos del Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo de Vivienda para los Trabajadores, reguladas por la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social y sus reglamentos.

La administración de estas contribuciones, excepto las de seguridad social, se lleva a cabo también por las autoridades fiscales de los estados y la Ciudad de México en los términos de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal que cada uno de éstos han suscrito con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con base en el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal que prevé que:

El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y

administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

De forma general y en defecto de las leyes especiales, tratándose de las citadas contribuciones federales, se aplica el Código Fiscal de la Federación para los procedimientos de recaudación, fiscalización, determinación e imposición de multas, por lo que para el presente estudio consideraremos este ordenamiento federal como base de los procedimientos en comento.

6.2.2 Procedimiento fiscal de recaudación

El artículo 31 fracción IV de la Constitución federal establece a cargo de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de los tres órdenes de gobierno. Por su parte, las leyes fiscales como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y la Ley Federal de Derechos, por mencionar algunas, establecen también obligaciones de pagar a los contribuyentes que en ellas se indican.

Para que los sujetos de esas contribuciones puedan cumplir con su obligación del pago de los tributos que les corresponda, los fiscos de los tres órdenes de gobierno, deben ofrecer los mecanismos sencillos y accesibles para recibir esos pagos. Esta obligación de la autoridad y a la vez derecho para captar recursos, se materializa a través del procedimiento de recaudación de contribuciones regulado principalmente en la normatividad fiscal de los fiscos respectivos.

De conformidad con el tercer párrafo del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y a falta de disposición expresa, tratándose de contribuciones que se calculen por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de aquellas, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presente a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la determinación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente; en los demás casos, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Asimismo, el penúltimo párrafo de ese artículo establece que quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora la forma valorada y que tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital. Por su parte el artículo 17-D del mismo ordenamiento fiscal indica que los documentos que deban presentarse para cumplir obligaciones fiscales, como lo son las declaraciones, deben ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente.

En esta instancia es el propio contribuyente quien en cumplimiento de la ley acude ante la autoridad a cubrir el pago que le corresponde por haber encuadrado en el hecho imponible. Derivado de la acción de pago del contribuyente, en estos actos la autoridad fiscal debe respetar diversos derechos humanos dentro de los cuales resalta el derecho a la privacidad consagrado en la fracción II del apartado A del artículo 6º de la Constitución Federal, el cual establece como un principio rector para el ejercicio del derecho de acceso a la información, que la información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

Por su parte el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación indica que el personal fiscal que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Salvo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditadas o pagadas.

El mismo precepto prevé diversas excepciones al secreto fiscal, como se le conoce comúnmente. No obstante ello, en ningún supuesto permite la ley

difundir públicamente los datos personales proporcionados por el contribuyente en los documentos mediante los cuales se deducen las contribuciones a pagar o en las deducciones que por contrainfiscal debe presentar adicionalmente. En este contexto, los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones constitucionales de contribuir a los gastos públicos ya de la Federación, de algún estado, la Ciudad de México o de los Municipios, tienen consagrado el derecho a la privacidad respecto de la información proporcionada en sus deducciones, y por tanto la autoridad se encuentra constreñida a respetar, proteger y garantizar este derecho, llevando a cabo cualquier acto que impida que se divulgue esa información, asegurando la invidabilidad de sus archivos por parte de agentes externos al proceso de recaudación.

Por tanto, la recaudación de contribuciones debe llevarse a cabo en el marco de pleno respeto de los derechos humanos que protegen a los contribuyentes frente a las autoridades fiscales encargadas de la función recaudatoria, de tal forma que para ello se debe respetar derechos humanos como el de la no discriminación y el que protege la confidencialidad de la información proporcionada por los contribuyentes para cumplir con su obligación de pago.

6.2.3 Procedimiento de fiscalización

Como lo he señalado, el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal obliga a contribuir para el gasto público. Para verificar que esa obligación se haya realizado en apego a la ley fiscal correspondiente, la autoridad fiscal de los tres órdenes de gobierno se encuentran facultadas para llevar a cabo procedimientos de fiscalización ante los sujetos pasivos. Este proceso puede realizarse en el domicilio del propio contribuyente, conocido como visita domiciliaria, o bien en el de la autoridad, que puede comprender las denominadas revisiones de gabinete y las revisiones electrónicas.³³⁹

La visita domiciliaria es la fiscalización que puede generar mayores afectaciones a los contribuyentes, debido a que éstas se realizan en el propio

³³⁹ Las revisiones electrónicas entran en vigor a partir del 2014, con motivo de la adición del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación.

domilio de éstos, por lo que es al que nos referiremos con mayor detenimiento. Ese procedimiento constituye un conjunto de actos llevados a cabo por la autoridad fiscal con base al o estrictamente regulado por la ley fiscal y que irradia con la orden de auditoría notificada personalmente al contribuyente, seguida de la revisión de la contabilidad en el domicilio o domicilios del visitado y del levantamiento de actas parciales, última acta parcial y acta final, en las que se hace constar las irregularidades que en su caso se haya descubierto. Hasta esa acta final se considera concluido el procedimiento de fiscalización; una vez concluido éste, la autoridad cuenta con un plazo determinado para emitir la resolución final, que puede determinar o no un crédito fiscal a cargo del visitado.

Algunos autores, entre ellos Sergio Francisco de la Garza dividen a su vez la visita domiciliar en dos modalidades, la de inspección y la de auditoría³⁴⁰. Esta diferenciación se sustenta en que en la práctica las autoridades fiscales realizan la auditoría para revisar generalmente la contabilidad del contribuyente, y la inspección la utilizan para revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales concretas, como es la expedición de comprobantes digitales. Para efecto de este análisis y considerando que la constitución no hace esa diferenciación, al referirnos a visita domiciliar comprendo ambos métodos de fiscalización que se realizan en el domicilio del visitado.

La base constitucional de la visita domiciliar es el decimosexto párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, el cual señala que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Por su parte, el onceavo párrafo de ese artículo refiere que en toda orden de cateo, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente

³⁴⁰ De la Garza, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1999, p. 734.

debe limitarse a la diligencia levantándose al condúrla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. En el ámbito federal, este proceso de visita se regula en el Código Fiscal de la Federación. Describiendo el procedimiento, debo señalar que en virtud de desarrollarse de forma principal en el domicilio del propio contribuyente es necesario resaltar el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

El artículo IX de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre señala que toda persona tiene derecho a la inviolabilidad de su domicilio. En este sentido, si bien existe la facultad otorgada por el artículo 16 párrafo decimosexto de la Constitución Federal para que la autoridad competente pueda realizar visitas en el domicilio del contribuyente, también lo es que esa posibilidad se encuentra limitada a que la autoridad visitadora constriña su actividad dentro del domicilio visitado, únicamente al desarrollo de las actividades que sean estrictamente indispensables para revisar la contabilidad y demás documentos relacionados, a fin de determinar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por lo tanto, cualquier actuación fuera de ese límite constituirá por parte de la autoridad fiscal violación al derecho de la inviolabilidad al domicilio del contribuyente.

A su vez, el artículo 16 primer párrafo de la Constitución Federal indica que nadie puede ser molestado en su domicilio si no en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. Debemos considerar también que el decimosexto párrafo del mismo artículo 16 proscribire que para la realización de visitas en el domicilio del contribuyente deben seguirse las reglas del cateo, las cuales de acuerdo al párrafo onceavo del mismo numeral, comprende el que debe existir una orden en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse a la diligencia levantándose al condúrla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Con base en esta facultad regada por la propia Constitución, en el supuesto de que la autoridad fiscal se introduzca en el domicilio del contribuyente sin que exista una orden con las características descritas y las que establezcan las disposiciones fiscales,^{3 4 1} o bien sin que se levante el acta al condúrsela visita, se violaría también, sin perjuicio de otros, el derecho ya referido de inviolabilidad de domicilio. Asimismo, considero que no se respetaría este derecho humano a que hemos referido, en caso de que la autoridad se introduzca en el domicilio del contribuyente para revisar el cumplimiento de determinada obligación fiscal y período, que ya haya sido revisada mediante un procedimiento anterior en el domicilio del mismo visitado, ya que se estaría transgrediendo en opinión el principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito contenido en el artículo 23 de la Constitución Federal, el cual, a pesar de referirse a delitos, este no resulta igualmente aplicable debido a que se estaría abusando de la intrusión al domicilio del contribuyente.

Igualmente se afectarían los derechos humanos del visitado en caso de que los visitantes lleven a cabo la revisión de documentación que no se refiere a los períodos y contribuciones que se indican en la orden, ya que estarían introduciéndose al domicilio visitado para revisar documentación que no se identificó en la orden emitida previamente por la autoridad competente, además de que se estaría generando molestia en los papeles del contribuyente sin mediar mandamiento escrito debidamente fundado y motivado, contraviendo el derecho de fundamentación y motivación consagrado en el mencionado artículo 16 primer párrafo, de la Constitución Federal.

Me refiero a otro derecho humano que debe protegerse al realizarse los actos de fiscalización, en el sentido de que para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la autoridad debe tener acceso a la contabilidad del contribuyente y a la demás documentación que se relacione con ésta. En este proceso la autoridad no puede acceder a la correspondencia del contribuyente visitado con el pretexto de tener que revisar en ella algún aspecto relacionado con la obligación fiscalizada, ya que estaría afectando el derecho humano de

^{3 4 1} Los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación prevén requisitos adicionales que deben contener los actos administrativos y en especial las órdenes de visita domiciliaria

inviolabilidad de la correspondencia reconocido en el artículo X de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que declara que toda persona tiene derecho a la inviolabilidad y circulación de su correspondencia.

Por último, en el procedimiento de fiscalización, para determinar las obligaciones omitidas por el visitado es indispensable que previo a esa determinación, se otorgue la garantía de audiencia al contribuyente a efecto de exponer lo que a su derecho convenga. Esta obligación se encuentra protegida como un derecho humano en el artículo 8 numeral 1, de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, que respecto a el presente tema indica que 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, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

6.2.4 Procedimiento fiscal de cobro coactivo

El artículo 145 primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de créditos fiscales^{3 4 2} que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, conocido también como procedimiento de cobro coactivo. Asimismo, de conformidad con los artículos 151 y 152 de ese ordenamiento fiscal, este procedimiento se inicia con un requerimiento de pago contenido en un mandamiento de ejecución, en el que el Ejecutor designado por la autoridad competente deberá requerir al deudor para que en el momento de la diligencia demuestre haber realizado el pago del crédito fiscal que dio origen al citado mandamiento.

En el caso de que el contribuyente no demuestre en el acto haber realizado el pago o garantizado, o bien no lo realice durante la diligencia, el ejecutor deberá consignarlo para que señale los bienes sobre los que se trabará

^{3 4 2} De conformidad con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

el Embargo, y en caso de no hacerlo el derecho para señalar bienes pasará al Ejecutor, debiendo observar el orden de prelación establecido en el artículo 155 del Código Fiscal Federal.

Respecto al procedimiento de cobro coactivo, este merece resaltar la referencia que desde 1874 realizó al respecto José María del Castillo citado por Sergio Francisco de la Garza, en el sentido de que *“ Cuando la autoridad persigue a un deudor de la hacienda pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está armada de la potestad económica-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer trances y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos judicial”*.^{3 4 3}

Descrito en forma general el procedimiento coactivo que ejerce la autoridad fiscal para el cobro de contribuciones, denominado en la Ley como procedimiento administrativo de ejecución, resaltan diversos cuestionamientos sobre los derechos humanos consagrados en la Constitución Federal y en tratados internacionales de frente a los contribuyentes dentro de una relación jurídico-tributaria.

Al respecto es de resaltar el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional que indica que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho; así como el primer párrafo del artículo 17 de la Constitución Federal que establece que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para redamar su derecho. Estos cuestionamientos fueron resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la última época en diversas tesis, entre las que resaltan las siguientes:

Amparo administrativo en revisión. Barros Felipe N. 18 de mayo de 1921.
Unanidad de nueve votos. Los Ministros Enrique Moreno y Gustavo A. Mendieta no intervinieron en la resolución de este asunto, por las razones que

^{3 4 3} De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 805.

constan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.^{3 4 4}

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA

La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.

Adarado lo anterior, procedo a identificar derechos humanos que pueden violarse durante el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución y por tanto es necesario que las autoridades fiscales presten atención cuidadosa en ellos, a fin de asegurar que no se llegue a contravenir tales derechos. Entre estos identifico el derecho a la propiedad consagrado en el orden internacional en el artículo XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que establece que toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar. Por su parte la Constitución Federal en su artículo 14 segundo párrafo, garantiza el derecho humano a la propiedad al señalar que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, si no mediare juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Para el cobro de contribuciones, como se ha conduido, no es necesario que la autoridad administrativa impulse un juicio ante los tribunales previamente establecidos, para efecto de cobrar los tributos, pues esta función persigue un

^{3 4 4} 810393, Localización [TA]; S.J.F.; Tomo XX; 5a. Época; Reng; Pág. 355. "Facultad económico coactiva".

fin superior que el seguir el juicio por sí mismo; sin embargo es indispensable que para el embargo y remate de mercancías se lleve a cabo por la autoridad, un procedimiento en forma de juicio, cumpliendo las formalidades del Código Fiscal de la Federación y que medie mandamiento por escrito en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, en respeto al mismo derecho de propiedad, la autoridad no puede embargar cualquier bien o derecho del contribuyente deudor, ya que dentro del respeto del derecho humano de la propiedad, debe limitar el embargo sobre bienes que no afecten la operación normal del negocio y siguiendo el orden que prevé la ley. En este sentido el Código Fiscal de la Federación 155 y 156, prevén el orden que debe seguirse para el embargo fiscal. Por su parte el artículo 157 del mismo ordenamiento señala que quedan exceptuados de embargo:

- I. El hecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo del uso o ajudo del ejecutor. En ningún caso se considerarán como del uso o los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliarios indispensables para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria ajudo del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos.

XII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

En virtud de lo anterior, la autoridad fiscal debe respetar el derecho humano en comento, evitando el embargo de los bienes prohibidos, y respetando el orden previsto por la norma.

6.25 Procedimiento fiscal de imposición de multas

La facultad sancionadora del Estado se expande al ámbito fiscal, en la cual la aplicación de multas por incumplimiento a obligaciones impuestas en las disposiciones legales, implica una actividad cotidiana de parte de las autoridades fiscales. Al conjunto de normas y principios que regulan la imposición de multas y sanciones por parte de la autoridad administrativa, incluyendo la autoridad fiscal, se le conoce como *derecho administrativo sancionador*, el cual según lo ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, posee como objetivo garantizar a la ciudadanía en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados; según se desprende de la transcripción del ajuisprudencia que refiere esos términos:

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO

De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la ciudadanía en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, en uno y otro

supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador -apoyado en el Derecho Público Estatal y así vinculadas algunas de las garantías del derecho penal- iría formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal.^{3 4 5}

Ahora bien, esta jurisprudencia no sólo define el objetivo del derecho administrativo sancionador, sino que de forma trascendente para el sistema jurídico mexicano, determina, de forma correcta, que es válido tomar de manera prudente para ese derecho, las técnicas garantistas del derecho penal. En este sentido, este mismo que resulta aplicable al imponer de multas fiscales, diversos derechos humanos consagrados originariamente para el ámbito penal.

Al respecto es de resaltar el derecho a la legalidad o taxatividad, consagrado en el artículo 14 tercer párrafo, de la Constitución Federal, que señala que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. Por tanto, la acción u omisión sancionada por la autoridad fiscal mediante multa, deberá encuadrar específicamente en el supuesto hipotético contenido en la ley fiscal. El o lo

^{3 4 5} 174488, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, Renacimiento, Tomo XXI V, Agosto de 2006; Pág. 1565. P./J. 99/2006. "Derecho administrativo sancionador. Para la construcción de sus propios principios constitucionales es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del derecho penal, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del estado".

corroborar el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la siguiente Jurisprudencia:

TIPIGIDAD EL PRINCIPIO RELATIVO NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

El principio de tipicidad, que junto con el de reserva de ley integran el núcleo duro del principio de legalidad en materia de sanciones, se manifiesta como una exigencia de predeterminación normativa clara y precisa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. En otras palabras, dicho principio se cumple cuando consta en la norma una predeterminación inequívoca de la infracción y de la sanción; supone en todo caso la presencia de una ley cierta que permita predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. En este orden de ideas, debe afirmarse que la descripción legislativa de las conductas ilícitas debe gozar de tal claridad y univocidad que el juzgador pueda conocer su alcance y significado al realizar el proceso mental de adecuación típica, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales que superen la interpretación y que conllevarían al terreno de la creación legal para suplir las imprecisiones de la norma. Ahora bien, toda vez que el derecho administrativo sancionador y el derecho penal son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado y dada la unidad de ésta, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador debe acudirse al aducido principio de tipicidad, normalmente referido a la materia penal, haciéndolo extensivo a las infracciones y sanciones administrativas, de modo tal que si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón.^{3 4 6}

En este mismo contexto, es un derecho humano la no irretroactividad de la aplicación de norma en perjuicio del ser humano. Al respecto el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no

^{3 4 6} 174326, Localización [J]; S.J.F. y su Gaceta, 9a. Época, Pleno, Tomo XXI V, Agosto de 2006, Pág. 1667. P./J. 100/2006. "Tipicidad. El principio relativo, normalmente referido a la materia penal, es aplicable a las infracciones y sanciones administrativas".

fueran delictivas según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la Ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

En este tenor, el quinto párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición. Por lo anterior, a fin de garantizar el derecho humano a la irretroactividad de la norma, la autoridad fiscal debe siempre revisar que la multa a imponer se haya encontrado vigente en el momento de la comisión de la infracción, así como verificar si existe una multa menor a la que se pretende aplicar, que sancione la misma infracción.

Asimismo, en la imposición de multas debe respetarse el principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 23 constitucional originalmente para la materia penal. Este artículo establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Prohíbe la duplicidad o repetición de multas por un mismo hecho u omisión. Al respecto el artículo 75 fracción V, del Código Fiscal de la Federación establece que cuando por un acto o una omisión se infrijan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor. Señala también que cuando por un acto o una omisión se infrijan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Por otro lado, el principio de presunción de inocencia, se actualiza igualmente en el derecho administrativo sancionador, ya que siguiendo el principio penal, todo acusado de un delito se presume inocente hasta que se pruebe lo contrario. Este derecho se consagra a nivel internacional en el artículo XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, al establecer

que se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable. En el ámbito nacional, el artículo 20 apartado B fracción I, de la Constitución Federal, prevé como un derecho del imputado, el que se presume su inocencia mientras no se deduce su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa.

Por tanto, la autoridad al imponer una sanción de este tipo, debe fundar y motivar suficientemente su resolución, y acreditar que el contribuyente sancionado, efectivamente encuadra en el supuesto regulado como infracción en la norma legal, ya que de no hacerlo, se deberá considerar que no es culpable de la infracción que se le pretende imputar. Corroborado lo anterior, la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON Matices o MODULACIONES

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

modulaciones, según el caso- debido a su naturaleza gravosa, por la calidad de inocente de la persona que debe reconocerse en todo procedimiento de cuyo resultado pudiera surgir una pena o sanción cuya consecuencia procesal, entre otras, es desplazar la carga de la prueba a la autoridad, en atención al derecho al debido proceso.^{3 4 7}

6.2.6 Conclusiones conjuntas de los procedimientos fiscales, frente a los derechos humanos

La reforma constitucional del 10 de junio de 2011, ha sido un parteaguas para el sistema jurídico mexicano. Esta reforma ha impactado a cualquier materia del derecho en México, y la fiscal no es la excepción. En esta área del derecho administrativo, es prioritario el captar ingresos a través de procedimientos llevados a cabo por las autoridades fiscales, si embargo estos procedimientos deben cumplir los principios que la situación jurídica actual exige. Como resultado del presente estudio, se puede concluir que los derechos humanos a raíz de la reforma constitucional han sido reconocidos en cualquier circunstancia que se encuentre una persona frente a la autoridad, en este caso, de los contribuyentes frente a la autoridad fiscal.

Con base en ello, se determinaron diversos derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y/o por tratados internacionales, que si bien no son exclusivos del ámbito fiscal, son aplicables en los diversos procedimientos realizados ante los contribuyentes. Los derechos humanos de los contribuyentes no han sido explicados profundamente por la doctrina mexicana, por lo que este análisis permite identificar con un poco de más claridad los derechos que tienen los contribuyentes frente a la autoridad, dentro de diversos procedimientos regulados por las disposiciones fiscales federales, que resultan de la misma forma aplicables en el orden estatal y municipal.

Respecto del procedimiento de recaudación se identifica principalmente el derecho humano a la protección de datos personales. En el de fiscalización

^{3 4 7} 2006590, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Renq; Libro 7, Junio de 2014; Tomo I; Pág. 41. P./J. 43/2014. "Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones".

resalto el derecho humano de inviolabilidad del domicilio protegido mediante diversas garantías. En el de cobro coactivo se señala principalmente el derecho a la propiedad. Respecto del procedimiento de multa, se consideraron diversos derechos humanos aplicables al derecho administrativo sancionador, como son el de legalidad o taxatividad, el de presunción de inocencia y el de irretroactividad de la norma en perjuicio del contribuyente.

6.3 Repercusiones de los derechos humanos en las determinaciones de gobierno no relacionadas con el derecho fiscal

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada el 10 de junio de 2011, ha sido un cambio de paradigma en la forma de ver y entender los derechos humanos en general. Mediante el presente apartado analizaré si tales reformas han tenido algún impacto de decisiones y determinaciones de gobierno, incluyendo en fase administrativa o judicial.

En este sentido revisaré en el plano administrativo la influencia de la reforma en los planes de desarrollo del país; así mismo analizaré las reformas fiscales que a partir de la entrada en vigor de la reforma constitucional referida se hayan expedido, a fin de determinar si existe un reflejo de los derechos humanos en ellas. Por último investigaré las decisiones judiciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa para revisar el impacto de que ha tenido la reforma de derechos humanos en la jurisprudencia sobre temas fiscales.

6.3.1 Análisis de los planes de desarrollo expedidos después del 10 de junio de 2011

Los planes de desarrollo deben emitirse por los gobiernos de los tres órdenes de gobierno, como una herramienta de gestión pública que promueve el desarrollo social de un determinado territorio. El artículo 26 apartado A de la Constitución Federal señala que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imparta solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación. El mismo precepto

Legal mandata que debe existir un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal, y que tal plan deberá incorporar las aspiraciones y demandas de la sociedad, a través de los mecanismos de participación que establezca la ley. Con base en ello se emite sexenalmente un Plan Nacional de Desarrollo y a su vez en la misma periodicidad se expiden el propio los Gobernadores de los Estados. Lo anterior, se aprecia del contenido del apartado A del citado artículo

Artículo 26.

A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa. Mediante los mecanismos de participación que establezca la ley, recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Asimismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y coordine con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución. El plan nacional de desarrollo considerará la continuidad y adaptaciones necesarias de la política nacional para el desarrollo industrial, con vertientes sectoriales y regionales.

En el sistema de planeación democrática y deliberativa, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la ley.

Por lo anterior, en México el Plan Nacional de Desarrollo es el documento rector del Ejecutivo Federal en el que presiden los objetivos nacionales,

estrategias y prioridades del desarrollo integral y sustentable del país. El Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, prevé cinco metas nacionales para la presente administración pública federal, a saber:^{3 4 8}

1. Un México en Paz que garantice el avance de la democracia, la gobernabilidad y la seguridad de su población. Esta meta busca fortalecer las instituciones mediante el diálogo y la construcción de acuerdos con actores políticos y sociales, la formación de ciudadanía y corresponsabilidad social, el respeto y la protección de los derechos humanos, la erradicación de la violencia de género, el combate a la corrupción y el fomento de una mayor rendición de cuentas, todo ello orientado a la consolidación de una democracia plena. Asimismo, esta meta responde a un nivel de inseguridad que atenta contra la tranquilidad de los mexicanos y que, en ocasiones, ha incrementado los costos de producción de las empresas e inhibido la inversión de largo plazo. La prioridad, en términos de seguridad pública, será abatir los delitos que más afectan a la ciudadanía mediante la prevención del delito y la transformación institucional de las fuerzas de seguridad. En este sentido, se busca disminuir los factores de riesgo asociados a la criminalidad, fortalecer el tejido social y las condiciones de vida para inhibir las causas del delito y la violencia, así como construir políticas profesionales, un Nuevo Sistema de Justicia Penal y un sistema efectivo de reinserción social de los delincuentes.

2. Un México Induyente para garantizar el ejercicio efectivo de los derechos sociales de todos los mexicanos, que vaya más allá del asistencialismo y que conecte el capital humano con las oportunidades que genera la economía, en el marco de una nueva productividad, que disminuya las brechas de desigualdad y que promueva la más amplia participación social en las políticas públicas como factor de cohesión y ciudadanía.

La presente Administración pondrá especial énfasis en proveer una red de protección social que garantice el acceso al derecho a la salud a todos los mexicanos y evite que problemas inesperados de salud o movimientos de la economía, sean un factor determinante en su desarrollo. Una seguridad social induyente abatirá los incentivos a permanecer

^{3 4 8}

Plan Nacional de Gobierno 2013-2018, disponible en pnd.gob.mx/wp-content/uploads/2013/05/PND.pdf, consultado en 20 octubre 2017.

en la economía informal y permitirá a los ciudadanos enfocar sus esfuerzos en el desarrollo personal y la construcción de un México más productivo.

3. Un México con Educación de Calidad para garantizar un desarrollo integral de todos los mexicanos y así contar con un capital humano preparado, que sea fuente de innovación y lleve a todos los estudiantes a su mayor potencial humano. Esta meta busca incrementar la calidad de la educación para que la población tenga las herramientas y escriba su propia historia de éxito. El enfoque, en este sentido, será promover políticas que cierren la brecha entre lo que se enseña en las escuelas y las habilidades que el mundo de hoy demanda desarrollar para un aprendizaje a lo largo de la vida. En la misma línea, se buscará incentivar una mayor y más efectiva inversión en ciencia y tecnología que alimiente el desarrollo del capital humano nacional, así como nuestra capacidad para generar productos y servicios con un alto valor agregado.

4. Un México Próspero que promueva el crecimiento sostenido de la productividad en un clima de estabilidad económica y mediantela generación de igualdad de oportunidades. Lo anterior considerando que una infraestructura adecuada y el acceso a insumos estratégicos fomentan la competencia y permiten mayores flujos de capital y conocimiento hacia individuos y empresas con el mayor potencial para aprovecharlo. Asimismo, esta meta busca proveer condiciones favorables para el desarrollo económico, a través de una regulación que permita una sana competencia entre las empresas y el diseño de una política moderna de fomento económico enfocada a generar innovación y crecimiento en sectores estratégicos.

5. Un México con Responsabilidad Global que sea una fuerza positiva y propositiva en el mundo, una nación al servicio de las mejores causas de la humanidad. Nuestra actuación global debe incorporar la realidad nacional y las prioridades internas, enmarcadas en las otras cuatro Metas Nacionales, para que éstas sean un agente definitorio de la política exterior. Aspiramos a que nuestra nación fortalezca su voz y su presencia en la comunidad internacional, recobrando el liderazgo en beneficio de las grandes causas globales. Reafirmaremos nuestro compromiso con el libre comercio, la movilidad de capitales, la integración productiva, la movilidad segura de las personas y la atracción de talento e inversión al país. Ante los desafíos que

enfrentamos tenemos la responsabilidad de trazar una ruta acorde con las nuevas realidades globales.

El Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 fue emitido con posterioridad a la reforma constitucional en materia de derechos humanos, por lo que habiendo procedido a la revisión del mismo a fin de determinar si tal reforma influyó en la planeación del desarrollo de la administración federal plasmada en el mencionado plan, concluyo que éste no refleja un impacto en relación con los derechos humanos vinculados en lo particular de los contribuyentes. El plan refiere en 61 ocasiones a los derechos humanos, sin embargo, no refiere en lo absoluto a los derechos de contribuyentes, y de las 819 líneas de acciones del plan, sólo establece tres que tienen cierta idea de protección a contribuyentes como son las siguientes que se encuentran contenidas en la Estrategia de México Próspero/ Fortalecer los ingresos del sector público:

- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal.
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.
- Promover una nueva cultura contributiva respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Con relación a los planes estatales de desarrollo que se hayan emitido con posterioridad al 10 de junio de 2011, en que se publicó la referida reforma en materia de derechos humanos, las 32 entidades, incluyendo la Ciudad de México, antes Distrito Federal, sólo 2 no han expedido planes estatales de desarrollo después de esa fecha, según se aprecia a continuación:

ESTADOS	PERIODO	PUBLICACION
AGUASCALIENTES	2016-2022	30- MAYO- 2017
BAJA CALIFORNIA	2014-2019	30- ABRIL- 2014
BAJA CALIFORNIA SUR	2011-2015	5- OCTUBRE- 2011
CAMPECHE	2015-2021	09- NOVIEMBRE- 2015

COAHUILA	2011-2017	18- MAYO 2012
COLIMA	2016-2021	07- SEPTIEMBRE - 2016
CHAPAS	2013-2018	7- MAYO 2014
CHIHUAHUA	2016-2021	10- JUNIO 2017
DURANGO	2011-2016	31- OCTUBRE- 2013
GUANAJUATO	2012-2018	13- FEBRERO 2013
GUERRERO	2011-2015	27- DICIEMBRE- 2011
HIDALGO	2011-2016	27- AGOSTO 2012
JALISCO	2013-2018	22- AGOSTO 2013
CIUDAD DE MEXICO	2013-2018	11- SEPTIEMBRE- 2013
EDO DE MEXICO	2011-2017	13- MARZO 2012
MICHOACAN	2012-2017	1- MAYO 2012
MORELOS	2013-2018	27- MARZO 2013
NAYARIT	2011-2017	19- MARZO 2012
NUEVO LEON	2016-2021	03- ABRIL- 2016
OAXACA	2011-2016	29- MAYO 2011
PUEBLA	2011-2017	8- JUNIO 2011
QUERETARO	2016-2021	01- ABRIL- 2016
QUINTANA ROO	2016-2022	05- JUNIO 2016
SAN LUIS POTOSI	2015-2021	23- MARZO 2016
SINALOA	2017-2021	JUNIO 2017
SONORA	2016-2021	12- DICIEMBRE - 2015
TABASCO	2013-2018	27- JUNIO 2013
TAMAULIPAS	2016-2022	31- MARZO - 2017
TLAXCALA	2017-2021	21- JUNIO 2017
VERACRUZ	2011-2016	29 - NOVIEMBRE- 2016
YUCATAN	2012-2018	28- MARZO 2013
ZACATECAS	2011-2017	02- JULIO 2011

De la lectura y análisis de cada uno de estos 30 planes expedidos después de la reforma constitucional de derechos humanos, solo uno se

identificó que contuviera algún impacto de esa reforma sobre los derechos de los contribuyentes, el del Estado de Baja California. En el Plan Estatal de Desarrollo de Baja California, en el eje/ Gobierno de resultados y cercano a la gente, se incluye en el sub eje 7.2 de Finanzas Públicas, en el cual se contiene:

3.1.1 Eficiencia en la recaudación y fortalecimiento de los Ingresos

3.2.2 Fiscalización efectiva

3.2.3 Gestión financiera

3.2.4 Derechos de los contribuyentes

Para este último apartado de derechos de los contribuyentes, el plan de Baja California señala como estrategias:

1. Brindar atención y orientación fiscal al contribuyente, así como mejorar e implementar acciones que incentiven y faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2. Promover reformas en materia tributaria para modernizar el marco jurídico hacendario y además que reconozcan y garanticen los derechos fundamentales de los contribuyentes.

3. Realizar análisis de riesgo para conocer los impactos financieros proyectados e impulsar la solidez financiera.

4. Implementar criterios aplicables por las autoridades fiscales orientadas al beneficio primordial de la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

5. Promover la creación de organismos e instituciones protectoras de los derechos fundamentales de los contribuyentes en el Estado.

En conclusión, del análisis de los planes de desarrollo federal y estatales, se desprende que la reforma constitucional en materia de derechos humanos no ha tenido influencia en aspectos de derecho fiscal, ya que no contemplan en la visión y objetivos de los mismos, aspectos que tienden a promover y proteger los derechos humanos en particular de los contribuyentes.

6.3.2 Análisis de las disposiciones fiscales, vigentes después

del 10 de junio de 2011

A fin de determinar el avance de los derechos humanos en la legislación fiscal federal y local, procedí a revisar las modificaciones legales que en el ámbito fiscal se han expedido a partir del 10 de junio de 2011 en que se publicó la reforma constitucional en materia de derechos humanos. Para ello revisé las disposiciones aprobadas por el Congreso de la Unión y las emitidas por los congresos de cada uno de los Estados y verifiqué si en estas reformas se incluían aspectos que protegeran los derechos de los contribuyentes o que hicieran referencia a sus derechos humanos.

En el orden federal se obtuvo que después de la modificación en derechos humanos, ha existido solo una reforma importante a las disposiciones fiscales federales, la cual se dio a finales del 2013 y entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014. La reforma fiscal se publicó mediante dos decretos, uno que modificó sustancialmente el Código Fiscal de la Federación a través del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 9 de diciembre de 2013.

Esta reforma incluyó diversos aspectos de la contabilidad y la fiscalización electrónica, pero en materia de derechos del contribuyente más aún, de forma novedosa, la figura de los Acuerdos Condusivos, a través de la adición del Capítulo II, denominado ‘De los Acuerdos Condusivos’, en el Título III del Código Fiscal de la Federación, que comprende los artículos del 69-C al 69-H. Los acuerdos condusivos entraron en vigor el 1º de enero de 2014, y tienen como finalidad que las autoridades fiscales y los contribuyentes lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de fiscalización, antes de la determinación de un crédito fiscal. Este procedimiento se realiza con la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a la que le compete facilitar los acuerdos y fungir como órgano de vigilancia para que éstos se lleven a cabo con transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.³⁴⁹

³⁴⁹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana Ladrón, y otros, *Acuerdos Condusivos. Primer método alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, p. 5, disponible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/64602/XV_Acuerdos_condusivos_primer_med

La reforma para crear la figura de los acuerdos condusivos, constituye hasta el momento en que se elaboró esta investigación, el principal avance en el orden federal respecto de los derechos de los contribuyentes, y particularmente vinculados con el derecho humano al acceso de la justicia y a la garantía de audiencia, la cual si bien no se videntaba antes de la existencia de los acuerdos condusivos, este avance vino a reforzar la progresividad de este derecho respecto al acceso de la justicia en materia tributaria. Se afirma que antes de existir los acuerdos condusivos no se videntaban los extremos aludidos, en virtud de que el procedimiento de fiscalización que ya vimos con anterioridad constituye una serie de trámites y pasos en los que existe la posibilidad del contribuyente de exponer sus argumentos ante la autoridad fiscalizadora. Además, no fue considerado por la Suprema Corte de Inconstitucionalidad.

En días posteriores a la citada reforma del Código Fiscal de la Federación se publicó otro decreto que implicó diversas modificaciones trascendentales en la forma de tributar en el país, ya que abrogó y modificó diversos artículos y regímenes fiscales, que entraron en vigor e forma general el 1 de enero de 2014. Este decreto se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 y a través de él se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Entre lo más destacado de esta reforma se induye lo siguiente:

- Se homologa la tasa del 16 por ciento del impuesto al Valor Agregado en la frontera;
- Se modifica la tasa máxima para personas físicas del Impuesto sobre la Renta;
- Se elimina el Impuesto sobre Depósitos en Efectivo y el Impuesto Empresarial a Tasa Única;

- Desaparece el Régimen de Pequeños Contribuyentes para efectos del Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado;
- Nace el Régimen de Incorporación Fiscal para personas físicas con actividad empresarial e ingresos menores a 2 millones de pesos;
- Desaparece el Régimen Simplificado y se crean capítulos especiales para agricultores, ganaderos y pescadores, así como transportistas con básicamente los mismos beneficios actuales;
- El Dédicamen Fiscal queda optativo, a partir del siguiente año, para contribuyentes con ingresos superiores a \$100,000,000.00;
- Desaparece en forma gradual el Régimen de Consolidación Fiscal para grupos empresariales;
- Se regulan los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI);
- Se crea el Buzón Tributario como un esquema de trámites del contribuyente y comunicación ante la autoridad;
- Se aplica el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios al 8 por ciento a alimentos no básicos con una densidad calórica de al menos 275 kilocalorías por cada 100 gramos, así como a bebidas azucaradas a razón de 1.0 peso adicional al precio de venta por cada litro;
- Se reduce a 53 por ciento el porcentaje de deducibilidad de prestaciones laborales, tanto para empresas como individuos, desde el actual 100 por ciento;
- Se fija un impuesto de 7.5 por ciento a ganancias de empresas mineras. El 80 por ciento de lo recaudado se destinará a un fondo de desarrollo sustentable de estados mineros.

Esta reforma no implicó de manera alguna, impacto positivo en los derechos de los contribuyentes y en particular de sus derechos humanos, ya que, si bien se abrogaron dos impuestos, la mayoría de los cambios implicó un aumento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, sobre todo en lo referente a la homologación de la tasa del 16 por ciento en todo el país. Después de la entrada en vigor de las reformas indicadas, el 27 de febrero de 2014 el Presidente de la República suscribió un documento que denominó

Acuerdo para la Certidumbre en Materia Tributaria, el cual de forma íntegra indica lo siguiente:

ACUERDO PARA LA CERTIDUMBRE EN MATERIA TRIBUTARIA

1°.- No modificar la legislación tributaria

A partir del día de hoy y hasta el 30 de noviembre de 2018, es decir, el último día de la administración del Presidente Enrique Peña Nieto, el Ejecutivo Federal se compromete a no proponer al Honorable Congreso de la Unión cambios en la estructura tributaria.

En específico, el Ejecutivo Federal se compromete ante la sociedad mexicana a no proponer al Congreso de la Unión nuevos impuestos, a no proponer al Congreso de la Unión aumentar las tasas de los impuestos existentes y a no proponer al Congreso de la Unión reducciones o eliminación de beneficios fiscales o exenciones existentes.

Lo anterior implica un compromiso del Gobierno del Presidente Enrique Peña Nieto, a partir de hoy y hasta el final de su mandato, de que no se propondrán ajustes a la tasa, tarifas y bases imponibles del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, así como las aplicables al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, distintas a las ya aprobadas por el Congreso de la Unión.

2°.- Combatir la evasión fiscal y promoción de la informalidad

El Gobierno de la República se compromete a combatir la evasión fiscal y promover la incorporación a la formalidad, con objeto de generar una competencia entre todos los agentes económicos y para que todos puedan contribuir al gasto público como lo exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior incluye la promoción de la incorporación de contribuyentes a la formalidad, en coordinación con los gobiernos de los estados y los municipios, así como fomentar una cultura de cumplimiento de las disposiciones tributarias entre la sociedad civil en general para lograr un sistema fiscal más justo y eficiente.

3°.- Respeto a los derechos constitucionales de los contribuyentes y a las decisiones del Poder Judicial de la Federación

El Gobierno de la República respeta plenamente los derechos constitucionales de los contribuyentes, respecto a la presentación de demandas de amparo contra las disposiciones tributarias recientemente aprobadas, así como la libertad de todos los miembros de la sociedad mexicana para expresar sus

puntos de vista y opiniones, y plantear propuestas relacionadas con la política hacendaria en el país.

De la misma forma, el Gobierno Federal acatará plenamente las decisiones del Poder Judicial de la Federación en materia tributaria.

4°.- Mejorar la eficiencia y oportunidad en el uso de los recursos públicos y la transparencia en los ingresos y en el ejercicio del gasto.

El Ejecutivo Federal se compromete a implementar acciones de mejora para orientar los recursos a aquellas actividades que generen mayor valor público en un contexto de cercanía al ciudadano y modernidad administrativa, que mejore la eficiencia, eficacia, economía y desempeño del gobierno. Asimismo, se compromete a un ejercicio oportuno de los recursos públicos.

Aunado a lo anterior, se impulsará una política de transparencia activa en materia de ingresos y gasto público, que permita al ciudadano conocer y analizar el origen, destino y el uso de los recursos públicos.

5°.- Mantener una trayectoria de déficit decreciente.

El Ejecutivo Federal se compromete a proponer al Honorable Congreso de la Unión niveles de déficit consistentes con la trayectoria decreciente planteada en los Criterios Generales de Política Económica para 2014 en los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Asimismo, cada una de las dependencias que conforman el Gobierno Federal establecerá las medidas necesarias para que se cumpla con el balance público aprobado por el Honorable Congreso de la Unión.

6°.- Excepciones para realizar modificaciones a las decisiones tributarias.

En el periodo que abarca desde el día de hoy hasta el 30 de noviembre de 2018 el Ejecutivo Federal sólo propondrá modificaciones, en respuesta a eventos macroeconómicos sustanciales y extraordinarios ante los cuales sea inevitable realizar ajustes al marco tributario.

De no presentarse este tipo de eventos, el Gobierno Federal, como ya se ha dicho, no propondrá al Congreso de la Unión ajustes al marco tributario.

7°.- Régimen Fiscal en el sector energético.

Además del o ya dicho en el punto anterior, sólo se propondrán modificaciones ante el Congreso de la Unión como parte de la Legislación Secundaria que deriva de la aprobación de la Reforma Energética constitucional del año pasado.

Al respecto, es necesario modificar el régimen fiscal que aplica al sector energético para que Petróleos Mexicanos y la Comisión Federal de Electricidad puedan contar con los recursos que permitan alcanzar una mayor producción

de hidrocarburos, así como una producción de electricidad más eficiente que permita reducir las tarifas eléctricas de forma sostenida.

8°.- Comunicación cercana y permanente con la sociedad civil.

Todas las dependencias y organismos miembros del Gabinete Especializado de México Próspero, deberán mantener una comunicación permanente y cercana con las distintas organizaciones y miembros de la sociedad civil, a fin de contar con una retroalimentación sobre la evolución y desempeño de la economía.

Asimismo, se emplearán mecanismos ya establecidos, en particular el Consejo Consultivo Empresarial para el Crecimiento Económico de México, para evaluar y proponer medidas de política pública que fomenten la inversión, la productividad y competitividad de la economía, así como la creación de empleos formales.

Dado en Palacio Nacional en la Ciudad de México el 27 de febrero de 2014.

Firmamos integrantes del Gabinete Especializado de un México Próspero del Gobierno de la República.

Con motivo de este acuerdo, a partir de esa fecha no ha habido en el orden federal modificaciones importantes dentro de las disposiciones fiscales y menos aún reformas que favorezcan o denoten algún avance en los derechos de los contribuyentes. Por tanto, se concluye que, desde la reforma a la Constitución Federal en materia de derechos humanos, el único reflejo positivo de esa reforma que ha impactado las relaciones jurídico-tributarias, ha sido la incorporación en el Código Fiscal de la Federación de los acuerdos condusivos, que representa un reflejo aislado de avance de los derechos humanos de los contribuyentes en el ámbito federal.

Asimismo, procedí a revisar los códigos fiscales locales, a fin de identificar si en ellos ha existido avance en la regulación de los derechos humanos de los contribuyentes a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Al respecto, se tuvo como hallazgo lo siguiente:

Estados	Fecha de publicación	Última reforma
---------	----------------------	----------------

Aguascalientes	31-d c-1982	20- mayo-2013
Baja California	31-d c-1988	21-d c-2012
Baja California Sur	28-d c-2005	V gente
Campeche	20-j u-1992	27-d c-2012
Chiapas	8-j u-1998	26- mayo-2010
Chi huahua	30- d c-1970	29- abril-2015
Coahuila	2- ener o-2004	23- d c-2014
Cdi ma	4- oct-2003	20- nov-2013
D ĩ strito Federal	29- d c-2009	20- agost o-2014
Durango	30- d c-1999	24-j uri o-2010
Est ado de M ĩ xi co	9- marzo-1999	V gente
Guanajuato	25- nov-2005	23- mayo-2014
Guerrero	28- d c-2001	26- d c-2014
Hidalgo	30- d c-2000	2-f eb-2015
Jalisco	16- d c-1997	25- d c-2014
Michoacán	27-f eb-1992	29- d c-2011
Mor el os	27- d c-1995	V gente
Nayarit	29- d c-1976	22- ener o-2011
Nuevo León	30- nov-1984	31- d c-2012
Oaxaca	22- d c-2012	27- d c-2014
Puebl a	29- d c-1987	30- d c-2013
Quer taro	21-j uli o-2014	V gente
Qui nt ana Roo	13- ener o-1995	31- marzo-2014
San Ls Pt os	5- agost o-1999	7- ener o-2014

Sinaloa	28-dic-1994	21-jun-2013
Sonora	12-jun-2000	Vigente
Tabasco	25-sep-1993	21-dic-2013
Tamaulipas	28-dic-1991	Vigente
Tlaxcala	31-dic-2002	23-abril-2014
Veracruz	3-abril-2001	31-dic-2014
Yucatán	22-dic-2010	26-dic-2014
Zacatecas	29-dic-1984	31-dic-2014

Del análisis a cada uno de ellos, se conduyó que de los 32 ordenamientos jurídicos, se refermaron o expidieron 25 códigos después del 10 de junio de 2011. Del análisis de esos 25 códigos, se desprende que en ninguno de ellos se indicaron aspectos que de forma general se hayan pretendido regular derechos de los contribuyentes. Dentro de estos códigos, sólo en los siguientes se localizó, cuando menos de forma aislada alguna disposición mediantela cual se otorga a los contribuyentes algún derecho subjetivo como fueron en los estados de Coahuila, Distrito Federal ahora Ciudad de México, Oaxaca y Tlaxcala, según se aprecia a continuación:

COAHUILA

(ADICIONADO P.O 23 DE DICIEMBRE DE 2014)

ARTICULO 18-A- Las personas físicas y morales inscritas en el registro estatal de contribuyentes podrán tener asignado un buzón tributario consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet que señalen las autoridades fiscales estatales a través del cual:

- I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, indicando cualquier a que pueda ser recurrido.
- II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por la Administración Fiscal General mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

DISTRITO FEDERAL

(REFORMADO PRIMERA PÁRRAFO GO 30 DE DICIEMBRE DE 2010)

ARTÍCULO 103.- Las autoridades fiscales para el debido cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

(REFORMADA GO 1 DE SEPTIEMBRE DE 2011)

II. Brindar la asistencia necesaria a todos los contribuyentes y en especial a aquellos que no sepan leer ni escribir, hablen alguna lengua indígena o sean personas con discapacidad.

OAXACA

ARTÍCULO 50. En los trámites administrativos que se realicen ante las autoridades fiscales, no se permitirá la gestión de negocios. Quienes promuevan a nombre de otro, deberán acreditar que la representación les fue otorgada a más tardar en la fecha que se presente la promoción.

(REFORMADO P.O 27 DE DICIEMBRE DE 2014)

Las autoridades fiscales establecerán un registro de representantes legales, en cuyo caso previa inscripción que se realice cumpliendo los requisitos y anexando los documentos que se establezcan en el Reglamento, se podrá acreditar la representación en los trámites ante la autoridad fiscal, con copia simple de la constancia que al efecto se expida. El registro de representantes legales realizado por los contribuyentes, surtirá plenos efectos mientras no se haya manifestado de forma expresa ante la autoridad competente, la voluntad en contrario de quien lo hubiese otorgado o de quien sea facultado para ello, como contribuyente o representante legal.

TLAXCALA

Artículo 36. En los casos en que un contribuyente demuestre que la falta de pago de un crédito fiscal, obedece a causas imputables a las autoridades, no habrá lugar al pago de accesoriarios adicionales sobre dicho crédito.

6.3.3 Jurisprudencias relacionadas con derechos humanos en materia fiscal

6.3.3.1 Jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito

En el derecho Romano, para Justiniano la jurisprudencia implicaba “*et conosci mient o de las cosas divinas y humanas, la di ena de lo justo y de lo injusto (divinarumat que humanarum rerum notitia justit at que i rjusti scit i a)*”.³⁵⁰ Partiendo de esa idea pero con una visión más apegada al sistema jurídico actual, se puede decir que la jurisprudencia es un conjunto de principios, razonamientos y criterios que los juzgadores establecen en sus resoluciones, al interpretar las normas jurídicas, es decir, al desentrañar o esclarecer el sentido y alcance de éstas o al definir los casos no previstos en ellas. En la materia fiscal, dentro del Poder Judicial de la Federación, quienes están facultados para emitir jurisprudencia obligatoria, por reiteración de criterios, contradicción de tesis y por sustitución, son el Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; los Plenos de Circuito y los Tribunales Colegiados de Circuito, de acuerdo con los siguientes artículos de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 215. La jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución.

Artículo 216. La jurisprudencia por reiteración se establece por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fundando en pleno o en salas, o por los tribunales colegiados de circuito.

La jurisprudencia por contradicción se establece por el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los Plenos de Circuito.

Las resoluciones de la Suprema Corte constituyen jurisprudencia, cuando lo resuelto en ellas se sustente de manera reiterada en cinco sentencias

³⁵⁰ Rodríguez Almeida, Adrián Ignacio, *¿Cómo se crea la jurisprudencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?*, *Heurística Jurídica*, México, pp. 1-2 disponible en, <http://revistas.uaq.mx/ojs/index.php/heuristica/articulo/download/1169/1007>, consultado en 21 de octubre de 2017.

ejecutoriadas, no interrumpidas por una que sostenga un criterio distinto. Además, es necesario que la jurisprudencia sea aprobada, por lo menos, por ocho Ministros, si se tratara de jurisprudencia del Pleno, o por cuatro Ministros, en los casos de jurisprudencia de las Salas. Para la reintegración de este tipo de jurisprudencia, no se toman en cuenta las tesis aprobadas en los asuntos resultos conforme a lo dispuesto en las disposiciones vigentes con anterioridad a la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

También se forma jurisprudencia por contradicción de tesis cuando el Pleno o las Salas de la Suprema Corte llevan a cabo un procedimiento de unificación de criterios, al decidir el que debe prevalecer en el caso de que existan dos o más tesis contradictorias. En este caso, el Pleno, las Salas pueden, incluso, adoptar una nueva tesis, que habrá de prevalecer sobre las que contendieran. Las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito o los Tribunales Colegiados de Circuito, deben contener los requisitos mínimos que prevé la propia Ley de Amparo, en particular el artículo 218, que indica el contenido indispensable de las tesis en cuestión, a saber:

- I. El título que identifique el tema que se trata;
- II. El subtítulo que señale sintéticamente el criterio que se sustentará;
- III. Las consideraciones interpretativas mediante las cuales el órgano jurisdiccional haya establecido el criterio;
- IV. Cuando el criterio se refiera a la interpretación de una norma, la identificación de ésta; y
- V. Los datos de identificación del asunto, el número de tesis, el órgano jurisdiccional que la dictó y las votaciones emitidas al aprobar el asunto, en su caso, en relación con el criterio sustentado en la tesis.
- VI. Cuando se trate de jurisprudencia emitida por contradicción o sustitución, además deberá contener, según sea el caso, los datos de identificación de las tesis que contendían en la contradicción o de la tesis que resulte sustituida, el órgano que las emitió, así como la votación emitida durante las sesiones en que tales contradicciones o sustituciones se resuelvan.

Asimismo, de conformidad con el artículo 220 de la citada Ley de Amparo, las tesis que se emitan en los términos referidos, se publicarán en el Semanario Judicial de la Federación. Igualmente se publicarán las resoluciones

necesarias para constituir, interrumpir o sustituir la jurisprudencia y los votos particulares y las resoluciones que los órganos jurisdiccionales competentes estimen pertinentes.

En este contexto, las jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación del que forma parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han tenido un avance importante en el reconocimiento de brindar en México certidumbre jurídica a través de su contenido, según lo ha reconocido la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), quien destacó la efectividad del sistema mexicano, que, a través de precedentes e interpretaciones jurisdiccionales vinculantes, da certeza a los agentes económicos, y resguarda así la inversión productiva, en un balance que observa de manera adecuada los principios del debido proceso, como lo hacen, entre otros países, Francia, Gran Bretaña, Australia, que lo establecieron hace décadas.

Es parte necesaria para la certidumbre jurídica, el diálogo judicial, como una herramienta para que los tribunales y otras autoridades nacionales adopten resoluciones fijadas por tribunales internacionales defensores de derechos humanos y que ayude a prevenir la guerra de los tribunales o el gobierno de algunos pocos jueces, afirmó Alejandro Saiz Arnáiz, profesor en el Departamento de Derechos de la Universidad Pompeu Fabra, con sede en Barcelona, España.

Como parte del estudio de la vinculación del derecho humano con el derecho fiscal objeto de esta tesis, procedí a realizar un análisis de las diversas tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los Plenos de Circuito y los Colegios de Circuito a partir de la 10ª época, sobre temas de derecho fiscal que para su determinación se haya recurrido o relacionado a los derechos humanos. De este análisis no se identificaron gran número de tesis que tienen esta vinculación de forma expresa. Condujo por ello, que en el ámbito de la jurisprudencia en materia fiscal aún no existe un soporte importante de los derechos humanos como directriz para la definición del rumbo de esta materia en nuestro país. No pasa desapercibido que la

principal fuente de revisión de las contribuciones a través de la jurisprudencia, es con base en los principios de justicia tributaria, los cuales aparecen constantemente en la jurisprudencia y que a pesar de no ser, de acuerdo a mi punto de vista, derechos humanos, sí constituyen las medidas constitucionales necesarias para una justa contribución a los gastos públicos.

A continuación, se transcriben las principales tesis que se han emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que en nuestra opinión reflejan, en materia fiscal, una influencia de los derechos humanos. Es importante señalar que las tesis que se enuncian corresponden a la 10ª época, en virtud de que ésta nace precisamente con motivo de la reforma en cuestión, ya que el Pleno de la Suprema Corte determinó que se debía dar lugar a una nueva época del Semanario Judicial con la publicación de la jurisprudencia derivada de las sentencias dictadas a partir del 4 de octubre de 2011, en que entró en vigor la reforma constitucional en materia de amparo.

DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2013. SU ARTÍCULO 3.3 ES COMPATIBLE CON EL DERECHO A LA IGUALDAD.

El artículo citado otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que los libera del pago del 100% del impuesto especial sobre producción y servicios, lo que no genera un trato desigual respecto de las bebidas saborizadas con azúcares añadidos que causan ese impuesto, pues se trata de grupos no comparables entre sí, ya que no existe similitud entre ellos, toda vez que esos productos no se encuentran en iguales condiciones para efectos tributarios, por que son diversas sus propiedades de composición, forma o estado; además de que el chicle o goma de mascar, por un lado, no es considerado precursor de la obesidad ni dañino a la salud como lo son las bebidas citadas y, por otro, su cantidad de consumo es mínima, de conformidad con sus características. Máxime que ese estímulo fiscal no vulnera el derecho a la igualdad reconocido en los artículos 1o., párrafos primero y quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2 y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 2, numeral 2, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así como 1, numeral 1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues

ese beneficio tributario procura que los chicles o gomas de mascar, como productos de confitería, sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado con el propósito de que tengan condiciones competitivas en el mercado, dado que la mayoría de los alimentos no está afectada a aquel gravamen, lo que constituye un fin constitucionalmente válido, proporcional e idóneo, acorde con el numeral 28 constitucional para no sobrepasar la industria chilerá.^{3 5 1}

RENDA LOS ARTÍCULOS 96 Y 152 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO A LA RENTA A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS.

El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos; así mismo les impone, en virtud de su expresión de no regresividad, adoptar medidas que si npl enajustificación constitucional disminuyan el nivel de protección de los derechos humanos de quienes se sometan al orden jurídico mexicano. Por otra parte, conforme al artículo 31, fracción IV, constitucional, la contribución al gasto público tiene la naturaleza de una obligación y no de un bien o derecho que ingrese al patrimonio del contribuyente. Asimismo, debe tenerse en cuenta que el legislador tiene libertad de diseñar el sistema económico y tributario del país, conforme a las condiciones, directrices y objetivos que se tracen en un momento determinado. De esta manera, corresponde en exclusiva al creador de la norma implementar o modificar un tributo o determinado régimen fiscal, así como, inclusive, eliminarlo; por tanto, no puede afirmarse que existe una exigencia constitucional para que los contribuyentes adquieran el derecho a ser gravados siempre sobre una misma base y tasa e incluso de disfrutar de beneficios tributarios. En consecuencia, los numerales 96 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al modificar los rangos y tasas respecto de los que establece el al ey correlativa abrogada, no violan el principio de progresividad de los derechos humanos.^{3 5 2}

^{3 5 1} 2014497, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 697. 2a./J. 77/2017, "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el diario oficial del afederación el 26 de diciembre de 2013. Su artículo 33 es compatible con el derecho a la igualdad".

^{3 5 2} 2013904, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 40, Marzo de 2017; Tomo II; Pág. 1416. 2a. XXIII/2017. "Renta. Los artículos 96 y 152 del al ey del impuesto relativo a la renta a partir del 1 de enero de 2014, no violan el principio de progresividad de los derechos humanos".

INCOMPETENCIA POR RAZÓN DE LA MATERIA EN EL JUICIO DE NULIDAD DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS

Cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa advierte que carece de competencia por razón de la materia para conocer de una demanda de nulidad, deberá declarar la improcedencia del juicio entérminos del artículo 8o., fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, sin que ello implique vulnerar el derecho de acceso al ajusticia reconocido en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues el ejercicio de este derecho se encuentra sujeto al cumplimiento de determinados requisitos, presupuestos y cargas procesales que no deben soslayarse en detrimento de la correcta y eficiente administración de justicia, como lo es la carga procesal dispuesta de manera asequible al gobernado, de presentar el recurso efectivo ante el tribunal competente. En las referidas condiciones, se conduye que, ante la incompetencia por razón de la materia, el referido tribunal no está obligado a remitir el asunto a la autoridad que considere competente.^{3 5 3}

ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El artículo citado otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, consistente en que podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación de dicho combustible, el cual se trasladó en el pago por consumo final; prerrogativa que se condona al cumplimiento de diversos requisitos, entre los que destaca el relativo a que el atasa contendida en el artículo 2o.-A, fracción I, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no sea cero o negativa. Ahora, el mencionado estímulo constituye un mecanismo de política fiscal implementado por el Estado para disminuir la carga tributaria de sus

^{3 5 3} 2010356, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 24, Noviembre de 2015; Tomo II; Pág. 1042. 2a./J. 146/2015. "Incompetencia por razón de la materia en el juicio de nulidad del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. Sus consecuencias jurídicas".

destinatarios buscando un fin público, pero no se traduce en un derecho humano, si no una prestación económica que el Estado concede a un grupo de personas, por lo que no le son aplicables los principios de progresividad de los derechos humanos y de irretroactividad del al ey contenidos en los artículos 1o. y 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que dicho incentivo no surge de un derecho de los contribuyentes, si no de una facultad del Estado, quien no está obligado a otorgarlo en todo momento, porque incluso, puede desaparecer sin haber generado algún derecho adquirido, si no que pueda afirmarse que el Estado está obligado a concederlo en todo tiempo y lugar, ni menos aún que los contribuyentes tengan un derecho subjetivo a exigirlo.^{3 5 4}

FIRMA AUTÓGRAFA SU EXIGENCIA EN LAS PROMOCIONES PRESENTADAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4o., PÁRRAFO PRIMERO DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, CONSTITUYE UN REQUISITO RAZONABLE DEL DERECHO HUMANO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

La exigencia de que las promociones presentadas en el juicio contencioso administrativo federal contengan la firma autógrafa, en términos del precepto y párrafo citados, constituye un requisito de admisibilidad de la pretensión impugnatoria, la cual obedece a una adecuada ordenación del proceso y a razones de seguridad jurídica. Así, su concurrencia es necesaria para que la relación jurídica procesal quede constituida válidamente y el Magistrado o el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda dictar la sentencia de fondo, en tanto que la firma constituye un requisito indispensable para la identificación de su autor y la expresión de su interés para instar al órgano jurisdiccional, por lo que ese requisito es razonable y proporcional para lograr el corrector trámite y resolución del juicio contencioso administrativo, lográndose la eficacia en el respeto del derecho humano a la tutela judicial efectiva reconocido en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, 8, numeral 1 y 25, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.^{3 5 5}

^{3 5 4} 2008035, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 12, Noviembre de 2014; Tomo I; Pág. 893. 2a./J. 128/2014. "Estímulos fiscales previstos en el artículo 16, apartado a, fracción iii, del al ey de ingresos del afederación para el ejercicio fiscal de 2013. No viola los principios de progresividad de los derechos humanos y de irretroactividad del al ey".

^{3 5 5} 2007060, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala; Libro 9, Agosto de 2014; Tomo I; Pág. 531. 1a. CCXCI/2014. "Firma autógrafa. Su exigencia en las promociones presentadas en el juicio contencioso administrativo, prevista en el artículo 4o., párrafo primero, de la ley

TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL EL ARTÍCULO 51, PÁRRAFO SEGUNDO, DE SU LEY ORGÁNICA ADICIONADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL LOCAL EL 24 DE JULIO DE 2012, NO CONTIENE UN FORMALISMO SIN SENTIDO O UN OBSTÁCULO QUE VULNERE EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA NI VIOLA EL ARTÍCULO 8, NUMERAL 1, DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.

El citado precepto legal, al prever que en los casos en que el actor pretenda obtener sentencia que le permita realizar actividades reguladas, deberá acreditar su interés jurídico mediante la correspondiente concesión, licencia, permiso, autorización o aviso, no contiene un formalismo sin sentido o un obstáculo que vulnere el derecho de acceso a la justicia reconocido por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la exigencia de demostrar el "interés jurídico" responde a la necesidad de establecer mecanismos que permitan corroborar que, quienes redamen el respeto de un derecho objetivo efectivamente sean sus titulares, ya que de lo contrario el redamo carecería de sustento y se habría dado un despliegue de actos de la administración de justicia innecesarios, traducidos en un detrimento a los fines propios del artículo 17 constitucional, al dar apertura y tramitar en todas sus etapas acciones improcedentes. Ahora bien, el artículo 51, párrafo segundo, de la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, tampoco viola el artículo 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que señala que 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, toda vez que dicha norma convencional es concordante con el indicado precepto constitucional, por lo que, si no se vulnera este último, tampoco aquélla. Lo anterior, sin menoscabo de reconocer que en aquellos casos donde la procedencia y el fondo estén estrechamente vinculados, por ejemplo cuando la obtención del título o permiso sea materia de la litis, la decisión que adopte el juzgador

federal relativa, constituye un requisito razonable del derecho humano a la tutela judicial efectiva".

deberá ser de fondo y no de procedencia, porque el interés jurídico únicamente se requiere cuando se trata de defender un derecho reconocido.^{3 5 6}

CONTROL DIFUSO SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden aplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y conveniencia, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y conveniencia de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y conveniencia de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconveniencia no integral alitis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir causalidad entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede aplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si

^{3 5 6} 2006156, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Reng; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 418. P. X/2014. "Tribunal del contencioso administrativo del distrito federal. El artículo 51, párrafo segundo, de su ley orgánica, adicionado mediante decreto publicado en la gaceta del día del local del 24 de julio de 2012, no contiene un formalismo ni sentido o un obstáculo que vulnere el derecho de acceso a la justicia, ni viola el artículo 8, numeral 1, de la convención americana sobre derechos humanos".

considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a rediseñar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia prioritaria respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconveniencia de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y conveniencia del precepto en el sistema concentrado.^{3 5 7}

RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA EL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ, RESPETA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA

El precepto legal referido establece que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por un subordinado jerárquico y en caso de demostrarse fehacientemente que se dictaron en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que éstos no hubieran interpuesto medios de defensa, ya hubieran transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescrito el crédito fiscal. Lo anterior evidencia que tal reconsideración no constituye un aliud para que los gobernados ejerzan su derecho de acceso

^{3 5 7} 2006186, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 984. 2a./J. 16/2014. "Control difuso. Su ejercicio en el juicio contencioso administrativo".

a la justicia reconocido por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el contrario, amplía su oportunidad de defensa al permitir que los que no estuvieron en posibilidad de acceder en su momento ante los órganos jurisdiccionales, acudan a la autoridad administrativa para que efectúe un análisis de la resolución y en caso de demostrar que es contraria a derecho, se modifique o revoque en beneficio del contribuyente, siempre y cuando no haya prescrito el crédito fiscal. De ahí que al prever la posibilidad normativa en comento una oportunidad adicional de carácter discrecional, para que el contribuyente pueda acudir ante las autoridades administrativas que las resoluciones administrativas que no le fueron favorables y que han quedado firmes sean revisadas y, en su caso revocadas, respetando el derecho citado, así como la práctica judicial efectiva prevista en los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.³⁵⁸

AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES EN EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD RELATIVO PUEDE INCLUIRSE EL DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS ORDENAMIENTOS CONTROVERTIDOS, EN CONSONANCIA CON LOS DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES CELEBRADOS POR EL ESTADO MEXICANO INDEPENDIENTEMENTE DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL REALIZADA POR EL TRIBUNAL COLEGADO DE CIRCUITO AL RESOLVER PREVIAMENTE UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada P. I/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, febrero de 2002, página 7, de rubrica "AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES ES PROCEDENTE CUANDO SE CONTROVERTE UNA SENTENCIA EMITIDA POR UNA SALA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN CUMPLIMIENTO DE LO RESUELTO EN UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL, SI SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS APLICADAS EN AQUÉLLA O EN EL ACTO ADMINISTRATIVO DE ORIGEN", estableció que de la interpretación del artículo 104, fracción I-B, vigente hasta el 3 de octubre de 2011 (actualmente fracción III), de la Constitución Política de

³⁵⁸ 2006258, Localización [TA]; 10a. Época; 2a. Sala. *Gaceta S.J.F.*; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 1007. 2a. XXXMI/2014, "Reconsideración administrativa. El párrafo tercero del artículo 36 del código fiscal de la federación que la prevé, respeta el principio de seguridad jurídica y el derecho de acceso a la justicia".

Los Estados Unidos Mexicanos, deriva que el recurso de revisión fiscal se estableció como un medio de defensa de la legalidad, por el cual, la autoridad demandada en un juicio contencioso administrativo puede controvertir la sentencia que deducir la nulidad del acto emitido por ella, por lo que al resolver dicho recurso, el tribunal colegiado de circuitos respectivo ejerce una función de control de legalidad y no de constitucionalidad, ya que el sentido de este fallo dependerá de que la sentencia recurrida se haya emitido conforme al marco jurídico previsto en las leyes ordinarias aplicables, sin confrontar dicha sentencia o las normas aplicadas en ella con lo dispuesto en la Constitución. Así, el hecho de que el tribunal colegiado de circuitos, en las sentencias que dictan en las revisiones fiscales, interpreten las leyes aplicadas por la Sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la resolución recurrida, no constituye un obstáculo procesal para que en la sentencia que se dicte en el amparo directo promovido por la quejosa contra la resolución emitida por aquélla en cumplimiento del o resultado en esos recursos de revisión fiscal, analicen los argumentos por los que se solicita que esos ordenamientos se interpreten en consonancia con los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, en virtud de que si bien en las consideraciones adoptadas al resolver un recurso de revisión fiscal constituyen cosa juzgada, ello acontece únicamente en el aspecto de legalidad, por lo que procede analizar esos argumentos en el amparo directo, toda vez que la interpretación de lo establecido en las disposiciones que integran esas leyes, constituyen un tema de constitucionalidad, de ahí que previamente al análisis relativo es posible, de ser procedente, que se interpreten en consonancia con la Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos, dada su presunción de constitucionalidad y conveniencia.

REVISIÓN FISCAL PROCEDE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE, EN EJERCICIO DEL CONTROL DE CONVENIENCIA EX OFFICIO, ORDENA INAPLICAR UN PRECEPTO AL ACTUALIZARSE LOS REQUISITOS DE "IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA" PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 63, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Los requisitos de "importancia y trascendencia", para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal, se actualizan cuando éste se interpone contra una sentencia definitiva en la que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa de aról a nulidad del acto impugnado al desaplicar una norma por una cuestión de fondo, en ejercicio del control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, y el examen preliminar del contenido de la sentenci recurrida y del escrito de expresión de agravios evidencie que la materia del recurso no de en la confrontación entre un tratado o instrumento internacional y una ley secundaria que implique la interpretación de una disposición normativa de una convención que, prima facie a) Fijel as de adones o posiciones jurídicas, sentido y/o al cance de un derecho humano; o, b) Exija la interpretación directa de una norma convencional que fije a su vez las reglas o posiciones jurídicas, sentido y/o al cance de un derecho humano; lo anterior, siempre que la autoridad recurrente haya razonado la importancia y trascendencia y que no exista jurisprudencia que resuelva la problemática respectiva.³⁵⁹

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, APLICACIÓN DE SU ARTÍCULO 25. EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO PREVÉ COMO FIGURAS DE DEFENSA RESPECTO DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL JUICIO CONTENIDOS ADMINISTRATIVO FEDERAL, CUYO OBJETO ES TUTELAR EL DERECHO HUMANO DE PROTECCIÓN JUDICIAL RECONOCIDO EN DICHO PRECEPTO

Según criterio interpretativo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al cual los Jueces mexicanos pueden acudir en términos de lo considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el expediente varios 912/2010 (caso Radilla Pacheco), la obligación a cargo de los Estados miembros derivada del artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se traduce en prever la existencia de un recurso judicial accesible y efectivo contra actos que violen derechos fundamentales, lo que implica que el órgano dirigente previsto por el respectivo sistema legal decida sobre los derechos de toda persona que lo interponga y se garantice el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso; es decir, el sentido de la protección otorgada por el artículo en cuestión, consiste en la posibilidad real de acceder a

³⁵⁹ 2008158, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Plenos de Circuito Libro 13, Diciembre de 2014; Tomo I; Pág. 677. P.C.I. A J/34 A "Revisión fiscal. Procede contra las sentencias del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que, en ejercicio del control de convencionalidad ex officio, ordena inaplicar un precepto, al actualizarse los requisitos de "importancia y trascendencia" previstos en el artículo 63, fracción ii, de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo".

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 este mantener y que, en caso de ser encontrada una violación, el recurso sea útil para restituir al interesado en el goce de su derecho y repararlo. En ese contexto, del análisis sistemático de los artículos 116, 117, 120, 125, 131, 132, 133 y 133-A del Código Fiscal de la Federación, 1o., 2o. y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se desprende que el orden jurídico mexicano prevé como medios de defensa para impugnar las resoluciones de las autoridades fiscales, el recurso de revocación, en sede administrativa, y el juicio contencioso administrativo federal; ambos reúnen los requisitos de accesibilidad y efectividad, pues las hipótesis en que son procedentes están expresamente reguladas en los ordenamientos legales precisados (artículos 117 del Código Fiscal de la Federación, y 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este último en relación con el diverso 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa); tienen el alcance jurídico de lograr la insubsistencia del acto controvertido (artículos 133, fracciones I y V, del Código Fiscal de la Federación, y 52, fracciones II, III, IV y V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); las resoluciones dadas en ellos son vinculantes para las autoridades que emitieron el acto combatido (artículos 133-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo); y existen disposiciones tendientes a lograr el cumplimiento de aquéllas (artículos 133-A del Código Fiscal de la Federación, y 52, párrafos segundo a octavo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo). Con lo anterior, se constata que el Estado Mexicano ha implementado los mecanismos jurídicos necesarios para garantizar el derecho humano de protección judicial que tutela el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.³⁶⁰

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SI EL ACTOR AL PRESENTAR SU DEMANDA, NO MANIFIESTA EXPRESAMENTE QUE OPTA POR LA VÍA SUMARIA, EL PROCESO DEBE SEGUIRSE POR LA

³⁶⁰ 2002271, Localización [J]; 10a. Época; T. C. C.; *S.J.F. y su Gaceta* Libro XV, Diciembre de 2012; Tomo 2; Pág. 1116. M. 1o. A. J/3. "Convención americana sobre derechos humanos, aplicación de su artículo 25. El ordenamiento jurídico mexicano prevé como figuras de defensa respecto de los actos de las autoridades fiscales el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo federal, cuyo objeto es tutelar el derecho humano de protección judicial reconocido en dicho precepto".

TRADICIONAL, PARA NO AFECTAR SUS DERECHOS CONSTITUCIONALES

De las interpretaciones gramatical, histórica progresiva, histórica legislativa, sistemática, teleológica y conforme a la Constitución Federal, de los artículos 1o., 1o.-A 4o., 5o., 13, párrafo segundo, 14 y 58-1 a 58-15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como primero a cuarto transitorios del decreto de reformas a dicha ley (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010) y, especialmente, del proceso legislativo correspondiente, se deduce que, en congruencia con la teoría general del proceso, al igual que otros juicios sumarios, el contencioso administrativo federal en esa vía es optativo, razón por la cual, el demandante es quien tiene el derecho a decidir si el juicio debe tramitarse o no bajo esa forma procesal. Lo anterior, porque desde la Edad Media (el origen fue el summatim del derecho romano-germano-canónico, que fue una reacción contra los sistemas formularios o *sedes materiae* o *judicia*, incorporado en diversas bulas papales pontificias durante los siglos XII a XV y estudiado por diversas bulas papales como las de Alejandro III entre 1159 y 1181, Inocencio III entre 1198 y 1216, Gregorio IX entre 1227 y 1241, Inocencio IV entre 1243 y 1254, y la más reconocida que fue la Bula *Saepe Contingit* de Clemente V 1305 a 1314, también conocida como Bula *Clementina*) y hasta la fecha, el proceso sumario está concebido, por antonomasia, como una vía optativa que no debe ser confundida con los diversos juicios plenarios (procedimientos con tramitación especial como puede ser en el contencioso, por ejemplo, la impugnación de resoluciones negativas fictas o los juicios a que se refiere el artículo 16, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo). Así, la noción de dicho proceso sumario fue incorporada en México a través de los ordenamientos procesales españoles durante la Colonia y, actualmente, se encuentra en los códigos de procedimientos civiles originados durante la segunda mitad del siglo XIX; siendo de ahí de donde se retoman para materias diversas del civil; de esta forma es como los juicios o procesos sumarios (del latín *summarius* que significa breve, sucinto, resumido, compendioso) son procesalmente entendidos como una vía alternativa cuya sustanciación requiere de la manifestación del actor, quien es el único que puede elegir esta forma de juicio. Al anterior debe sumarse que de la revisión cuidadosa del proceso legislativo aludido, se observa que, en una de las disposiciones que lo originaron (de 3 y 10 de diciembre de 2009), acertadamente y en correspondencia con la naturaleza procesal de los juicios sumarios, expresamente se propuso que dicha vía contenciosa fuera optativa para el

actor, aspecto que estuvo presente en todo momento, sin contradicción ni debate legislativo en contrario en ninguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, y si bien es cierto que en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, Justicia y Estudios Legislativos, Segunda, se propuso a la Cámara de Senadores que se discutiera la posibilidad de considerar obligatoria a dicha vía sumaria, también lo es que en los debates ese punto no fue discutido, tanto así que al final del proceso de reformas no se promulgó ninguna regla expresa en ese sentido, cuando lógicamente ésta sería necesaria -lo que se destaca al margen de que, conforme al criterio contenido en las tesis P./J. 15/1992, 1a. LX/2011 y 2a. XXMI/2009, las exposiciones de motivos y etapas del proceso legislativo no forman parte de la ley una vez promulgada ni son obligatorias para las autoridades jurisdiccionales, pues del contrario se afectaría su autonomía e independencia judicial y se desconocerían los verdaderos alcances de la función jurisdiccional-. Debe considerarse también, que al analizar las características del juicio sumario referido, resulta evidente que con él se buscó privilegiar el principio constitucional de justicia pronta, en detrimento de otros derechos humanos fundamentales que, en contexto, tienen mayor entidad, como son los del debido proceso, acceso a la justicia, seguridad jurídica, justicia completa, así como la naturalización jurídica constitucional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como órgano equilibrante de controversias desiguales entre los administrados y la administración pública, previstos en los artículos 14, 16, 17 y 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; aspecto de la reforma que sólo puede ser constitucionalmente válido si fuera el actor o demandante quien elija voluntariamente la vía sumaria, prefiriendo de este modo la expeditez y renunciando para ello a los otros derechos mencionados, lo que se vuelve notorio si se consideran las reducciones en los plazos, las restas de oportunidades procesales y el intercambio que importa admitir que el juicio se decida no mediante sentencia adecuada, sino a través de un fallo dictado de manera unitaria por el propio Magistrado instructor; la perspectiva de interpretar como optativa a la vía sumaria, se confirma con naturalidad con el contenido del artículo 13, párrafo segundo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, donde se señala, en términos generales, que cuando el demandante no manifieste su opción al presentar la demanda se entenderá que eligió la vía ordinaria o tradicional, y si bien es verdad que esta disposición se ubica en la regulación del "juicio en línea" también lo es que la aplicación extensiva de este principio al juicio sumario, se ajusta perfectamente a la lógica del derecho

procesal -conforme al cual, todo juicio o proceso sumario es optativo- al igual que se vuelve funcional toda la ley, mientras que, por el contrario, si se hace una interpretación restrictiva de dicha cláusula y adicionalmente se considera a la vía optativa como obligatoria (por cierto, sin fundamento expreso, el que es necesario dada su repercusión en otros derechos diversos al de justicia pronta), el entendimiento delaley setornaforzado y pierde no sólo naturadidad sino lógicadesdelas perspectivas procesal y constitucionales. Otros argumentos en el discurso a favor del juicio contencioso sumario han sido las "reducciones de inventarios" o abatimiento de rezago, aspecto de hecho que no puede considerarse válido si con esa política se cometen violaciones constitucionales, como ocurre con la interpretación forzada de entender como obligatoria a dicha vía sumaria. En este orden, se conduye que, para no contravenir la naturalidad de los procesos sumarios ni afectar los derechos constitucionales del actor, el juicio sumario debe entenderse como una vía optativa, cuya tramitación necesariamenterequiere de manifestación expresa del actor y, a falta de ésta, los Magistrados instructores deberán seguir el juicio por la vía tradicional.³⁶¹

IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD POR INCOMPETENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ES VIOLATORIO DEL DERECHO HUMANO DE ACCESO A LA JUSTICIA CONSAGRADO EN LOS ARTÍCULOS 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Y 8 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS

El artículo 8o., fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al establecer que el juicio de nulidad es improcedente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se impugnen actos que no sean de la competencia de ese órgano jurisdiccional, es violatorio del derecho fundamental de acceso alajusticia, reconocido tanto por el artículo 17 de la Carta Magna, como por el 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues en tal hipótesis conduce a que el gobernado quede en un estado de indefensión, ya que la consecuencia de la improcedencia es el sobreseimiento del juicio, vedando de manera definitiva la posibilidad de que el

³⁶¹ 2007119, Localización [J]; 10a. Época; T. C. C.; *Gaceta S. J. F.*; Libro 9, Agosto de 2014; Tomo III; Pág. 1501. II.3o. A. J/16. "Juicio contencioso administrativo federal. Si el actor al presentar su demanda, no manifiesta expresamente que opta por la vía sumaria, el proceso debe seguirse por la tradicional, para no afectar sus derechos constitucionales".

interesado sea oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por el Juez o el tribunal que resulte competente para determinar sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o administrativo. Conforme al derecho humano en cuestión, para casos como el que se menciona, los particulares no pueden recibir como respuesta por parte del Estado, un rotundo y definitivo rechazo a sus peticiones de justicia, si no que, a fin de cumplir con la obligación constitucional de promover, respetar, proteger y garantizar sus derechos esenciales como el de acceso al ajustiá, su instancia debe, en todo caso, ser encausada al órgano jurisdiccional que se estime competente, a fin de que se dé respuesta a sus pretensiones. La consecuencia a la que lleva el precepto examinado es, por tanto, una respuesta grave y desproporcionada para el gobierno, y si bien es cierto que el artículo 17 constitucional establece que la impartición de justicia se hará en los plazos y términos que fijen las leyes, lo dispuesto en éstas no puede conducir a una total inutilidad de la garantía en cuestión, y el hecho de que se ordene al tribunal incompetente remitir el asunto al que tenga atribuciones para conocer de él, no implica que este último no pueda examinar si la pretensión del gobierno fue interpuesta dentro de los términos legales existentes o planteada con las formalidades señaladas para cada caso; proceder éste que, además, es compatible con el espíritu del artículo 106 constitucional, del cual se deriva que las controversias planteadas ante un tribunal incompetente deben ser remitidas al competente, y que los eventuales conflictos que surjan de ello sean resueltos por un órgano superior. La inconveniencia del precepto mencionado es tanto más evidente si se toma en consideración que al establecer que el juicio de nulidad es improcedente en contra de actos que no sean de la competencia de la Sala en cuestión, conduce a que el asunto se afianzamente resuelto, mediante el fallo de sobreserimiento, por un órgano jurisdiccional carente de facultades legales para conocer del mismo, lo cual es jurídicamente inadmisible.³⁶²

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EL ARTÍCULO 39 DE SU REGLAMENTO INTERIOR, VIGENTE HASTA EL 30 DE JUNIO DE 2013, EN LA PORCIÓN NORMATIVA QUE RESTRIENGE EL USO DEL SISTEMA AUTOMÁTICO DE RECEPCIÓN DE OFICINAS DE PARTES

³⁶² 2005432, Localización [TA]; 10a. Época; T. C. C.; *Gaceta S.J.F.*; Libro 2, Enero de 2014; Tomo IV, Pág. 3068. I. 2o. A 7 A "Improcedencia del juicio de nulidad por incompetencia del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. El artículo 8o., fracción ii, de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo es violatorio del derecho humano de acceso a la justicia, consagrado en los artículos 17 de la constitución política de los estados unidos mexicanos, y 8 de la convención americana sobre derechos humanos".

SÓLO PARA PROMOCIONES CUYO TÉRMINO VENZA EL DÍA DE SU PRESENTACIÓN, MOLA LAS GARANTÍAS JUDICIALES A LA EXISTENCIA DE TRIBUNALES EXPEDITOS, ENCARGADOS DE IMPARTIR JUSTICIA PRONTA, COMPLETA E IMPARCIAL, ASÍ COMO A LA IMPLEMENTACIÓN DE RECURSOS SENCILLOS, RÁPIDOS Y EFECTIVOS Y, POR TANTO, DEBE INAPLICARSE.

El referido precepto prevé el horario de recepción de promociones de la oficina de partes del mencionado tribunal de las 8:30 -ocho horas con treinta minutos- a las 15:30 -quince horas con treinta minutos-, durante los días señalados por el calendario oficial; así mismo, establece un horario extendido que comprenderá de las 15:31 -quince horas con treinta y un minutos- a las 24:00 -veinti cuatro horas-, durante el cual, los escritos habrán de presentarse mediante el Sistema Automático de Recepción de Oficiadas de Partes, a que se refiere el diverso numeral 40 del propio reglamento; sin embargo, señala que dicho sistema podrá utilizarse sólo para presentar aquellas promociones cuyo término no venza el día de su presentación, del contrario, se tendrán por no hechas. Por su parte, los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establecen como garantías judiciales, entre otras, la existencia de tribunales expeditos, encargados de impartir justicia pronta, completa e imparcial, así como la implementación de recursos sencillos, rápidos y efectivos, capaces de proteger, restituir o reparar los derechos de los gobernados que se vieran afectados. Por tanto, el citado artículo 39, en la porción normativa que restringe el uso del aludido sistema únicamente para promociones cuyo término no venza el día de su presentación, violó las garantías judiciales inculcadas, pues constituye un obstáculo en el juicio contencioso, ya que, a pesar de implementarse un mecanismo receptor que funcionará fuera del horario de labores, habrán de tenerse por no formuladas las recibidas en tiempo, sólo por el hecho de no exhibirse en la data que conducía el término otorgado para el efecto. Supuesto jurídico que, además de limitar el uso de las herramientas implementadas en el proceso, impide a las partes aprovechar completamente los días correspondientes a los términos otorgados en esa instancia para hacer valer sus derechos sustantivos y adjetivos. Por tanto, en ejercicio de la facultad de análisis ex officio, debe inaplicarse dicho artículo.³⁶³

³⁶³ 2005355, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T. C. C.; Libro 2, Enero de 2014; Tomo IV, Pág. 3233. I.V.3o. A.31 A. Tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. El artículo 39 de su reglamento interior, vigente hasta el 30 de junio de 2013, en la porción normativa que restringe el uso del sistema automático de recepción de oficiadas de partes sólo para

ACTO ADMINISTRATIVO. EL REQUISITO DE QUE MENCIONE LOS RECURSOS QUE EN SU CONTRA PROCEDAN, DEBE INCLUIR TANTO AL DE REVISIÓN COMO AL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y PRECISAR SI SE TRATA DE LA VÍA ORDINARIA O DE LA SUMARIA (INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN Y CONVENCIONAL DEL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN XV, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO).

Si bien es cierto que del artículo 3, fracción XV, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, se advierte que es un requisito del acto administrativo mencionar los "recursos" que en su contra procedan, también lo es que esto no debe interpretarse restrictivamente, únicamente en relación con los recursos en sede administrativa, sino que conforme al derecho humano de acceso a la justicia, comprende también la indicación de todo medio de impugnación idóneo y eficaz para combatir dicho acto, como es el juicio de nulidad, ya sea en la vía sumaria o en la ordinaria. A esta consideración se arriba mediante la interpretación sistemática del referido precepto, en relación con los diversos 83 del propio ordenamiento, 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, apoyada en su análisis conforme a los artículos 1o. y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exigen al órgano jurisdiccional optar por aquella interpretación de la norma de la que derive un resultado acorde a ese Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria sea oscura y admita dos o más entendimientos posibles; y al aluz del artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que contempla el principio pro personae como un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos. En este sentido, la expresión "recursos" debe entenderse en un sentido amplio, puesto que la convención señalada prevé que el derecho humano de acceso a la justicia se satisface no por el mero hecho de que al menos "recursos jurisdiccionales" esté contenido en la legislación de un Estado, sino que debe ser efectivo, en la medida en que el gobernado, de cumplir con los

promociones cuyo término venza el día de su presentación, vid alas garantías judiciales a la existencia de tribunales expeditos, encargados de impartir justicia pronta, completa e imparcial, así como a la implementación de recursos sencillos, rápidos y efectivos y, por tanto, debe aplicarse".

requisitos justificados constitucionalmente, pueda obtener una resolución en la que, mediante la aplicación del aléy al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos cuya tutela jurisdiccional ha sido otorgada. De ahí que el juicio contencioso administrativo, como medio idóneo para impugnar las resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a unai nstancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, queda comprendido dentro de la expresión "recursos" del citado artículo 3, fracción XV. Por ende, en el acto administrativo recurrible debe mencionarse que en su contra procede tanto el recurso de revisión como el juicio contencioso administrativo y precisar si se trata de la vía ordinaria o de la sumaria (implementada esta última mediante reforma publicada en el Diario Oficial del a Federación el 10 de diciembre de 2010), al ser tal señalamiento una facultad reglada, no discrecional, del órgano del Estado, ya que se trata de un deber legal impuesto a la autoridad, que no queda a su libre arbitrio o capricho, si no sujeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica, consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal. Interpretar de manera literal la expresión aludida traería como consecuencia limitar el conocimiento del gobierno sobre el medio de defensa para impugnar el acto administrativo que le agravia, por ende, una afectación a su derecho a obtener una resolución en la que se resuelva de fondo su pretensión.³⁶⁴

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD DEL TRIBUNAL COLEGADO EN SUPLENCIÓN DE QUEJA, PUEDE ORDENAR AL ÓRGANO INFERIOR LA DESAPLICACIÓN DE LA NORMA QUE ESTI ME INCONVENIONAL

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a./J. 69/2014 (10a.), de rubrica "CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD CONDICIONES PARA SU EJERCICIO OFICIOSO POR LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES FEDERALES", determinó que a raíz de la reforma fiscal de diez de junio de dos mil diez al artículo 1o. de la Constitución Federal, las normas relativas a los derechos humanos se

³⁶⁴ 2004634, Localización [TA]; 10a. Época; T. CC; S.J.F. y su Gaceta Libro XXV, Octubre de 2013; Tomo 3; Pág. 1725. I.V.2o. A 61 A "Acto administrativo. El requisito de que mencione los recursos que en su contra procedan, debe incluir tanto al de revisión como al juicio contencioso administrativo y precisar si se trata de la vía ordinaria o de la sumaria (interpretación conforme a la constitución y convencional del artículo 3, fracción xv, de la ley federal de procedimiento administrativo)".

interpretarán de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y que los tribunales federales, en los asuntos de su competencia, deben realizar el estudio y análisis ex officio sobre la constitucionalidad y conveniencia de las normas aplicadas en el procedimiento en la sentencia o laudo que ponga fin al juicio. Asimismo, indicó que la obligación de favorecer a las personas se actualiza cuando el órgano jurisdiccional advierta que una norma contraviene derechos humanos contenidos en la Constitución Federal o en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, aun cuando no haya sido impugnada, porque con su ejercicio oficioso se garantiza la prevalencia de los derechos humanos frente a las normas ordinarias que los contravengan. Así, con base en el marco constitucional y jurisprudencial, si el Tribunal Colegado advierte que el órgano inferior no realizó un adecuado control de conveniencia, conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, y éste considera que la norma aplicada en el procedimiento de origen es inconstitucional, lo procedente es que con fundamento en el artículo 79, fracción V, de la Ley de Amparo, en suplencia de queja, ordene al órgano inferior su desaplicación, pues sólo así, se removerá todo obstáculo material y normativo que entorpece el cumplimiento y evdución de los derechos humanos, pues el objeto esencial de cualquier decisión judicial es precisamente, conocer si se protegen o respetan adecuadamente.³⁶⁵

ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA POR EXCEPCIÓN, SON IMPUGNABLES EN AMPARO INDIRECTO CUANDO EL PLANTEAMIENTO RELATIVO INCIDA EN LA EVENTUAL AFECTACIÓN A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE IDENTIDAD E INTIMIDAD DEL DOMICILIARIO DE PROTECCIÓN DE DATOS DE LAS PERSONAS MORALES, AL TRATARSE DE ACTOS DE IMPOSIBLE REPARACIÓN

Por regla general, las actas de visita domiciliaria o de auditoría fiscal no son impugnables en amparo indirecto, al encuadrar en la categoría de actos de trámite o instrumentales, ya que no ponen fin a la vía administrativa, sino que únicamente sirven para ilustrar y aportar todos los datos necesarios para que recaiga una decisión final que, en su caso, se manifestará con el establecimiento de una liquidación o la imposición de una obligación. No

³⁶⁵ 2013563, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T. C. C.; Libro 38, Enero de 2017; Tomo IV, Pág. 2466. I.V. 1o. A 53 A "Control de conveniencia. El tribunal colegado en suplencia de queja, puede ordenar al órgano inferior la desaplicación de la norma que estime inconstitucional".

obstante, si el planteamiento formulado en la demanda de amparo incide en una eventual afectación a los derechos fundamentales de inviolabilidad e intimidad del domicilio y de protección de datos de las personas morales, protegidos constitucional e internadamente, de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los diversos 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, debe estimarse que, al tratarse de actos de imposible reparación, se actualiza la procedencia excepcional del juicio prevista en el artículo 107, fracción III, inciso b), de la Ley de Amparo, por involucrar, en cuanto al fondo del asunto, la posible afectación material de derechos sustantivos tutelados en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte.³⁶⁶

6.3.3.2 Jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

El primero de enero de 1937 entró en vigor la Ley de Justicia Fiscal mediante la cual se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, integrado por 15 magistrados que podían actuar en Pleno o a través de cinco Salas, las cuales estaban formadas por tres magistrados cada una. Ese tribunal conocía exclusivamente de controversias materia fiscal, que se suscitaban de actos o resoluciones emitidas por autoridades fiscales. En 1938 entra en vigor el Código Fiscal de la Federación el cual abroga la Ley de Justicia Fiscal, y retoma en esa norma las atribuciones del Tribunal. En el año de 1967 se expide la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.³⁶⁷ El 31 de diciembre de 2000, se publican las reformas que modifican, entre otros, la denominación y atribuciones del citado tribunal al de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Por último el 18 de julio de 2016 se expide la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que regula y establece la estructura y facultades del ahora

³⁶⁶ 2012202, Localización [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T. C. C.; Libro 33, Agosto de 2016; Tomo I V, Pág. 2505. XM. 2o. A 3 A " Actas de visita domiciliaria. Por excepción, son impugnables en amparo indirecto, cuando el planteamiento relativo incide en la eventual afectación a los derechos fundamentales de inviolabilidad e intimidad del domicilio y de protección de datos de las personas morales, al tratarse de actos de imposible reparación".

³⁶⁷ Rodríguez Almeida, Adrián Ignacio, *¿Cómo se crea la jurisprudencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?*, *Heurística Jurídica*, México, pp. 8-9 disponible en, revistas.uaq.mx/qsi/index.php/heuristica/articulo/download/1169/1007, consultado en 25 de septiembre de 2016.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa que irridió en 1937 como Tribunal Fiscal de la Federación.

Conforme a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Tribunal en cuestión, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que de ley establece su ley orgánica, se encuentra facultado para emitir jurisprudencias a través de su Sala Superior o sus secciones. El artículo 75 de la citada ley establece que las siguientes sentencias sustentadas por esos órganos constituyen como precedentes para que sirvan de base para la constitución posterior de las jurisprudencias:

- Las sentencias de la Sala Superior que hayan sido aprobadas, por lo menos, por siete de sus magistrados, una vez publicadas en la Revista del Tribunal.
- Las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas, cuando menos, por cuatro de los cinco magistrados que integran la Sección de que se trate y sean publicadas en la Revista del Tribunal.

De acuerdo con los precedentes constituidos en los términos mencionados, se puede crear jurisprudencia por parte del Tribunal de Justicia Administrativa cuando se reúnan los requisitos indicados en el artículo 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a saber:

- El Pleno de la Sala Superior apruebe tres precedentes en el mismo sentido y no interrumpidos por otro en contrario.
- alguna de las dos Secciones de la Sala Superior del TFJFA apruebe cinco precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario.

Además, conforme al artículo 77 de la Ley en comento, en el caso de contradicción de sentencias, interlocutorias o definitivas, cualquiera de los magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, pueden denunciar ante el presidente del Tribunal para que este la haga del conocimiento del Pleno, a fin de que con un quórum mínimo de diez

magistrados decida por mayoría la sentencia que debe prevalecer, la cual constituirá también jurisprudencia.

En el contexto anterior, la Sala Superior o sus secciones emiten sentencias que constituyen precedentes y luego pueden integrar jurisprudencia, por lo que proceso a revisar sólo las jurisprudencias y únicamente las constituidas a partir del reforma constitucional del 10 de junio de 2011, a fin de identificar si en ellas se desprende alguna vinculación de los derechos humanos con el derecho fiscal. Del análisis realizado se logró identificar pocas jurisprudencias con estas características, lo que implica una vaga vinculación en este ámbito de los extremos indicados. Esto se entiende en virtud de que el tribunal es un órgano de legalidad cuya principal función no estriba en determinar la constitucionalidad de normas o tributos. Las jurisprudencias identificadas son las siguientes:

INDEPENDENCIA DE INCOMPETENCIA POR RAZÓN DE TERRITORIO TRATÁNDOSE DE PENSIONADOS AL PERTENECER A UN SEGMENTO VULNERABLE DE LA SOCIEDAD, EN APLICACIÓN DEL PRINCIPIO PRO PERSONA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 1º CONSTITUCIONAL, DEBERÁ ATENDERSE AL DOMICILIO MANIFESTADO EN LA DEMANDA, CON INDEPENDENCIA DE SI SE TRATA DEL DOMICILIO FISCAL O PARTICULAR DEL PROMOVENTE - De acuerdo al establecido en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (y su correlativo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa), como regla general para determinar la competencia territorial de una Sala Regional del Tribunal, debe atenderse al lugar en que se encuentre el domicilio fiscal del demandante. Por su parte, el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de su reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, tuvo importantes modificaciones que impactan directamente en la administración de justicia, que afirman el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio pro persona como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, privilegiando aquellas que brinden mayor protección a las personas. En ese sentido, cuando el demandante en el juicio contencioso administrativo se apersona en su carácter de pensionado, ya sea por propio derecho o a través de su representante legal, reclamando la modificación de la concesión de su pensión o bien, los

incrementos de las prestaciones en dinero que perdía conjuntamente con ésta, al corresponder por regla general este segmento de la sociedad a personas de edad avanzada, con discapacidad, menores de edad o bien mujeres viudas; es decir, pertenecientes a grupos vulnerables, el Juzgador con base en el principio pro persona debe proporcionar el mayor beneficio que pudiere corresponder al mismo, y promover las condiciones necesarias para que la tutela jurisdiccional de los derechos reconocidos constitucional y convencionalmente sea efectiva, adoptando aquellas medidas que mejor se adapten a cada condición de vulnerabilidad. En consecuencia, con el objeto de proteger de manera especial los derechos de los grupos vulnerables en comento, el referido artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (y su correlativo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa), debe interpretarse de la manera más favorable, por lo que, a efecto de determinar a qué Sala del Tribunal le corresponde conocer del juicio de mérito, deberá atenderse al domicilio manifestado en la demanda, con independencia de si se trata del domicilio fiscal o particular del promovente.³⁶⁸

CONVENCIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. A EFECTO DE SALVAGUARDAR EL DERECHO HUMANO DE ACCESO A LA JUSTICIA CONTEMPLADO EN SU ARTÍCULO 25, LA NOTIFICACIÓN DE LA CONVOCATORIA A REMATE DICTADA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN DEBERÁ REALIZARSE DE FORMA PERSONAL. - De acuerdo a los artículos 116, 117, fracción II, inciso b), 120 y 127 del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las vidadaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no serán recurribles de manera autónoma, lo antes expuesto implica que el procedimiento administrativo de ejecución sólo podrá impugnarse vía sede administrativa o juicio contencioso ante este Tribunal hasta la publicación de la convocatoria al remate respectiva, por ende, a efecto de que no se le deje en

³⁶⁸ Acuerdo G/ S1- 10/ 2017, VII-J-1aS-23, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 8a Época. Año II. No. 11. Junio 2017. p. 70. "Indicente de incompetencia por razón de territorio tratándose de pensados al pertenecer a un segmento vulnerable de la sociedad, en aplicación del principio pro persona previsto en el artículo 1º constitucional, deberá atenderse al domicilio manifestado en la demanda, con independencia de si se trata del domicilio fiscal o particular del promovente".

estado de incertidumbre jurídica y se vulnera el derecho humano de acceso a la justicia del gobernado, resulta necesario que dicha convocatoria se le notifique personalmente en términos de lo dispuesto por el artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que establece tajantemente que las notificaciones de los actos administrativos se harán personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, y al ser la convocatoria el acto que abre la posibilidad de impugnar la diligencia del procedimiento administrativo de ejecución, resulta evidente que se debe notificar de manera personal, ya que considerar lo contrario dejaría en estado de incertidumbre e indefensión jurídica al gobernado, ya que no tendría la certeza de cuándo el procedimiento contencioso administrativo de ejecución puede ser controvertido, lo que limitaría su acceso a la justicia en transgresión de sus garantías individuales y derechos humanos que tutela la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual prescribe la obligación por parte del Estado, de conceder a toda persona bajo su jurisdicción, un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de derechos, los cuales pueden estar reconocidos tanto en la legislación interna, como en la propia convención.³⁶⁹

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTE LA INDEFINICIÓN LEGISLATIVA EN CUANTO AL PLAZO PARA PRESENTAR UN RECURSO ADMINISTRATIVO SE DEBE APLICAR EL PRECEPTO QUE MÁS FAVOREZCA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS. - Si en el juicio contencioso administrativo, el demandante interpone el recurso de revocación en contra del embargo sobre un bien inmueble constituido como patrimonio de familia, dicho recurso no debe ser desechado por la autoridad, por no haber sido interpuesto en el plazo de 10 días, con base en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, pues este precepto no regula directamente el plazo para promover dicho recurso, tratándose del embargo sobre bienes inembargables o de actos de imposición de reparación; tal recurso debe ser admitido ante la indefinición legislativa, con apoyo en el artículo 121 del propio código, que prevé el plazo general de 45 días; ello es así porque,

³⁶⁹ VI-CASR-20G-7, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Núm. V-43, 7a Época, 26 de marzo de 2013. "Convención interamericana de derechos humanos. a efecto de salvaguardar el derecho humano de acceso a la justicia contemplado en su artículo 25, la notificación de la convocatoria a remate dada dentro del procedimiento administrativo de ejecución deberá realizarse de forma personal".

ante la duda, este Tribunal debe inclinarse por la norma que más beneficia al recurrente, en especial, si se trata de garantizar un derecho humano como lo es el derecho a la vivienda, según lo prevé el artículo 4º de la Carta Magna, garantía que alcanza su plenitud a través del denominado "patrimonio de familia", el cual es inembargable, según el artículo 157, fracción I X del Código Tributario.³⁷⁰

DERECHOS HUMANOS.- PRINCIPALES DE AUDIENCIA Y DEFENSA DEL GOBERNADO SE TRANSGREDEN EN LOS ARTÍCULOS 39 Y 40 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, POR LO QUE DEBE DECLARARSE SU INAPLICABILIDAD.- Si los artículos 39 y 40 del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no establecen ningún medio de defensa en contra del auto que apoyándose en el segundo párrafo del primer artículo citado, tenga por no hecha la presentación de la promoción, tratándose de aquéllas que se presentaron un día antes del vencimiento, transgreden los derechos humanos del gobernado consistente en no ser oída y tener los medios adecuados para la preparación de su defensa, derechos contemplados en los artículos 8, números 1 y 2, inciso c, 24 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto San José), por lo que atendiendo al Contenido de la Constitución y Convención que debe ejercer la Sala Regional de este Tribunal, debe declararse su inaplicabilidad, lo anterior conforme a lo establecido por los artículos 1, segundo y tercer párrafos y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en aplicación de la jurisprudencia número 181/2012 de la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro dice: "CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD (10 de junio de 2011)".³⁷¹

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.- NO ES UN TRATADO EN MATERIA COMERCIAL, NI PARA EMITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, POR LO QUE NO SE SURTE LA HIPÓTESIS PREVISTA EN

³⁷⁰ MI-TASR-ND-2, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 17 de enero de 2012. "Júri o cont endoso adm inistrati vo. Ant el a indef inid ón l eg slati va en cuant o al pl azo para present ar un recurso adm inistrati vo, se debe aplic ar el precept o que más favorezca la protecc ión de los derechos humanos".

³⁷¹ MI-TASR-2HM 10, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 8 de mayo de 2012. "Derechos humanos.- pri ncipi os de aud enci a y def ensa del gober nado. se transgreden en los artículos 39 y 40 del regl amento i nteri or del tri bunal federal de just i cía fiscal y adm inistrati va, por lo que debe declararse su i napplicabi lidad".

EL ARTÍCULO 18 FRACCIÓN XV DE LA LEY ORGÁNICA DE ESTE TRIBUNAL, EN VIGOR - De conformidad con el artículo 18, fracción XV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en vigor a partir del 7 de diciembre de 2007, es facultad del Pleno de la Sala Superior resolver los juicios que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación, que no se haya aplicado a su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos; sin embargo, tal facultad no se actualiza si la parte actora en el juicio aduce que no se aplicó en su favor la referida Convención Americana sobre Derechos Humanos y la sala instructora remite el juicio para que se resuelva por la Sala Superior, por considerar que se ubica en lo dispuesto en el citado artículo 18, fracción XV, pues si bien dicha convención tiene el carácter de acuerdo internacional y fue suscrito por México, también lo es que su propósito es consdider en el Continente Americano un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre, coadyuvante o complementaria de la práctica que ofrece el derecho interno de los Estados, por lo que no tiene la naturaleza de tratado en materia comercial, que son aquellos que tiene como objeto o propósito el establecimiento de un marco para el fomento del desarrollo de intercambio de bienes y servicios, ni tampoco de un tratado para evitar la doble tributación, los cuales tienen por objeto evitar que las cargas tributarias previstas en las legislaciones fiscales de los países miembros, se generen para el mismo contribuyente, por igual hecho y si nilar periodo. En tal virtud, al no ser un tratado o acuerdo internacional, de los señalados en la citada fracción XV, el juicio deberá ser devuelto a la sala instructora para que dicte la sentencia definitiva^{3 7 2}

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. - EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE EJERCERLO DE OFICIO - Conforme a los artículos 1º y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro del ámbito de su competencia en la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados

^{3 7 2} V.- P. SS 109, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 6a Época, 9 de abril de 2008. "Convención americana sobre derechos humanos. - no es un tratado en materia comercial, ni para evitar la doble tributación, por lo que no se surte la hipótesis prevista en el artículo 18 fracción xv de la ley orgánica de este tribunal, en vigor".

internacional es de los que el Estado Mexicano sea parte, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, adoptando la interpretación más favorable a la persona, lo que se entiende en la doctrina como el principio "pro persona"; por otra parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia P./J. 4/2010, ha sostenido que el artículo 152 de la Ley Aduanera, al no establecer un plazo para que la autoridad elabore y notifique el acta de irregularidades de mercancías de difícil identificación, veda la garantía de seguridad jurídica, misma situación acontece, tratándose del levantamiento del acta de irregularidades o escrito de hechos u omisiones derivado de la resolución definitiva del procedimiento de verificación de origen practicado conforme al Tratado de Libre Comercio de América del Norte, al quedar al arbitrio de la autoridad el determinar el momento en que llevará a cabo tales actos, dejando en incertidumbre al particular sobre la situación que guarda la importación o exportación que realizó de las mercancías; en ese sentido, no obstante que no se haya hecho valer concepto de impugnación en relación a la actuación de la autoridad sustentada en el artículo 152 de la Ley Aduanera para el levantamiento de acta de irregularidades o escrito de hechos u omisiones derivado de la resolución definitiva del procedimiento de verificación de origen, este Tribunal a efecto de cumplir con la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos ha de ejercer de oficio el control de uso de la constitucionalidad en materia de derechos humanos, sin que ello implique una determinación de inconstitucionalidad por parte de este Tribunal, puesto que sólo se está dejando de aplicar dicho precepto.³⁷³

³⁷³ MI-J-1aS-31, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 12 de julio 2012. "Control de uso de la constitucionalidad en materia de derechos humanos. - el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, debe ejercerlo de oficio".

CONCLUSIONES

PRIMERA - Con base en lo anterior, es posible considerar que a fin de procurarse los medios necesarios para la satisfacción del bien común, los gobiernos desde tiempos antiguos han recurrido al establecimiento de tributos de diversa índole. En México, de conformidad con el artículo 31 fracción IV, de la Constitución y en los términos del pacto federal, estas contribuciones deben cubrirse a los gastos públicos de los tres órdenes de gobierno, es decir a los fiscos de la Federación, estados, incluyendo Ciudad de México, y los Municipios.

No obstante el pacto federal y la distribución de potestades entre los diversos órdenes de gobierno, en México, las principales contribuciones se encuentran en el orden federal, ya que a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal nacido en 1980, la redistribución de las potestades tributarias ha generado que los estados cedan sus impuestos locales a cambio de recibir participaciones federales, por ello el año 2017,³⁷⁴ se estima que los ingresos propios de los estados se representan en un promedio general del 17 % respecto del total de sus ingresos; por lo que el restante 83% se deviene de la Federación mediante tres conceptos:

- i) Participaciones e incentivos económicos 37.8%
- ii) Aportaciones federales (del ramo 33) 34.9% y
- iii) Convenios, transferencias y subsidios federales el 10.3%

Derivado de lo anterior, resulta improrrogable, se fortalezcan las finanzas públicas de la Federación, y de manera prioritaria las de los estados y los municipios de la Nación; para lo cual se estima necesario un nuevo esquema o fórmula por medio del cual se redistribuyan las responsabilidades fiscales hacia los gobiernos locales a fin de erigirse como una herramienta para enfrentar los retos que impone el desarrollo. Para esto, es indispensable que otorguen a los estados mayores atribuciones en materia fiscal federal, de tal forma que de manera gradual, vayan siendo las entidades federativas las que cuenten con mayores potestades tributarias, para efecto de que sean ellas a quienes les

³⁷⁴ De la O Hernández, Xóchitl Liviér, INDETEC, Revista Federalismo Hacendario, abril-junio 2017, *Ingresos estimados para 2017 de las entidades federativas en México*, México, 2012, p. 33.

corresponda resolver las principales necesidades de su población. Estas facultades deben ir aparejadas a un compromiso mayor de las entidades federativas, para efecto de que en México exista una mayor recaudación, que permita allegarse al país de más recursos provenientes del ámbito tributario.

SEGUNDA - La relación jurídico-tributaria se conforma entre el sujeto activo representado por los fiscos de los tres órdenes de gobierno y el sujeto pasivo, regularmente identificado como contribuyente, incluyendo a aquellos que sin serlo, la ley les confiere obligaciones fiscales de hacer. Esta relación contiene diversas etapas que van desde el momento de la creación de las contribuciones a través del proceso legislativo derivado de la potestad tributaria que tiene el Gobierno Federal y los estados, hasta la recaudación, fiscalización, cobro coactivo y sanción, de contribuciones. En todas ellas se identificó la presencia de derechos humanos.

De esta relación, surgen derechos y obligaciones para cada una de las partes de la misma, es decir para los fiscos (federal y locales) y para quienes deben pagar contribuciones. A fin de evitar el abuso de las autoridades y limitar el poder público, brota la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo.

Los derechos humanos al ser reconocidos por la Carta Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes (persona física o moral), quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico-tributarias a que se ha hecho referencia en el capítulo anterior.

TERCERA - Con base en lo expuesto y en particular en el artículo 31 fracción IV Constitucional, considero que los principios de justicia tributaria a los que debe apegarse el legislador al crear contribuciones en México son los denominados principios de destino del gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad,

por tanto el incumplimiento de cualquiera de ellos causará la inconstitucionalidad del tributo que aduzca de ellos.

No obstante, es de conducir que los principios de justicia tributaria constituyen meros principios que proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas, que establecen límites al poder tributario para la creación de contribuciones, sin que ello implique un derecho humano en sí mismo, pues más que ser atinente a reconocer derechos de las personas, implica límites al estado para crear tributos bajo principios constitucionales expresamente establecidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal.

El *principio de proporcionalidad* varía de acuerdo con la naturaleza jurídica de la contribución que se crea, es decir considerando si es un impuesto, un derecho, aportaciones de seguridad social o contribuciones. Tratándose de impuestos, el principio implica que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos considerando su capacidad contributiva a través de tasas fijas o tarifas progresivas, o bien, tratándose de impuestos indirectos, con base en la manifestación de la riqueza que deriva de una operación aislada, diversa a la que soporta el patrimonio del sujeto pasivo.

En los derechos, la proporcionalidad se cumple cuando existe un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, sin que ello implique que la cuota deba corresponder exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos corresponden intereses generales. Con relación a las aportaciones de seguridad social, el principio se cumple cuando, para su determinación se considera el ingreso del trabajador y al mismo tiempo se atiende a su capacidad real de contribuir al financiamiento de pensiones y demás prestaciones en materia de seguridad social. Respecto de las contribuciones de mejoras, el principio de proporcionalidad debe atenderse de acuerdo con la mejora o plusvalía que sobre el patrimonio del contribuyente, genere directa o indirectamente la obra pública que se derrama entre la población.

El *principio de equidad* se refiere a aquel que debe respetarse a fin de que la norma jurídica brinde un trato igual a los contribuyentes que se

encuentran en una misma situación frente a la ley o desigual en los supuestos en los que existan diferencias subjetivas u objetivas que justifiquen el diverso tratamiento.

El *principio de legalidad* se conforma como la obligación de que se contenga en una o varias leyes la creación de cualquier contribución y sus elementos esenciales, como son el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa o cuota y época de pago, a fin de que no quede al arbitrio de la autoridad administrativa la configuración del tributo o una parte de éste, salvo que la propia Constitución Federal mandate expresamente una excepción a ello, y sin que tal principio impida que sin afectar los elementos mencionados se complemente su regulación a través de disposiciones reglamentarias que se subordinen a las leyes fiscales.

El *principio del destino de gasto público* se cumple cuando los recursos obtenidos por los fiscos a través de la recaudación de contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras) se aplican al gasto público, ya sea de la Federación, de los estados, Ciudad de México o de los Municipios del país, sin que deba acreditarse para cumplir este principio que el ejercicio de tales recursos se realizó con la legalidad, honradez, eficiencia, eficacia, economía y transparencia que refiere el artículo 134 de la Constitución Federal.

CUARTA- Los derechos humanos frente a las relaciones jurídico-tributarias implican un conjunto de prerrogativas que posee el ser humano (en el ámbito fiscal serían los contribuyentes y todo aquel obligado a cumplir las disposiciones fiscales de cualquier orden de gobierno) por el solo hecho de serlo en virtud de su dignidad humana, frente a las autoridades fiscales y en general cualquier ente público, quien tiene el deber de proteger y respetar los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

La referencia constitucional en materia de derechos humanos en México no deviene solo de una decisión del Congreso de la Unión y la administrativa del Poder Ejecutivo Federal, sino que ella deriva de un conjunto de actos, sucesos y corrientes ideológicas que impulsaron que en México fuera necesaria una

reforma de la trascendencia que ha sido la publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011. Entre los antecedentes de la reforma puedo resaltar la creación del sistema de tutela no jurisdiccional, y la creación de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos en 1990 y su constitución en 1992, la suscripción en el 2002 por parte de México del acuerdo de cooperación técnica con la Oficina del Alto Comisionado para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos de Naciones Unidas, y en 2003 el acuerdo para la instalación de una oficina de ese Alto Comisionado; además, del caso de Rosendo Radilla y el reconocimiento de la competencia jurisdiccional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y la firma y ratificación de tratados de derechos humanos.

Las iniciativas que desde el 2004 se presentaron por el Ejecutivo Federal y diputados y Senadores sobre el caso, fueron el origen formal de las discusiones en el Congreso de la Unión que, acordes a una tendencia inspirada en el neoconstitucionalismo que se explicará adelante, devinieron en la reforma constitucional que reconoce actualmente los derechos humanos y sus garantías.

La reforma constitucional impactó al sistema jurídico mexicano de manera trascendente, incluyendo el correlativo al derecho fiscal, ya que ella insertó a este sistema, aspectos que le son aplicables a los contribuyentes de una relación jurídico-tributaria, como el reconocimiento y no concesión de derechos humanos (antes referidas como garantías individuales) y sus debida protección; la inclusión del artículo interpretado conforme; el principio *pro personae*; la obligación a cargo de las autoridades de cualquier orden de gobierno de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, así como la de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a estos derechos y el mandato de que los derechos humanos deberán cumplirse a la luz de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos.

El principio de Universalidad comprende el rasgo que determina que los derechos humanos corresponden a todas las personas por igual, cualquiera que sea la circunstancia en la que se encuentre. El principio de interdependencia puede resumirse en la característica que expresa vinculación entre todos los derechos humanos, los cuales se encuentran ligados entre sí y con el mismo

valor. El principio de indivisibilidad de los derechos humanos puede entenderse como aquel que caracteriza a estos derechos al poseer todos ellos un carácter inseparable y además ser inherentes al ser humano y su dignidad, unidos entre sí y no aislados entre ellos, sin excluirse unos de otros. Por último, el principio de progresividad es aquel principio que implica la obligación de los países de procurar los medios posibles para que, conforme a las necesidades de cada momento histórico y las condiciones sociales vigentes, se vaya expandiendo el catálogo de los derechos humanos reconocidos y mejorando su cumplimiento, a fin de generar un progreso en las condiciones óptimas de goce y ejercicio de los citados derechos.

QUINTA- Los derechos humanos tienen vigencia en cualquier ámbito del ser humano, incluyendo en relaciones jurídicas tributarias, por lo tanto, existe en las diversas etapas de dichas relaciones, presencia importante de los derechos humanos. En este sentido, la dignidad humana vista como el derecho a ser tratado y reconocido como persona humana,³⁷⁵ no puede omitirse ante cualquier ser humano, luego entonces tampoco puede excluirse en los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria,³⁷⁶ máxime que en diversos procesos y etapas de esta relación,³⁷⁷ los contribuyentes se encuentran sujetos al poder público y bajo el riesgo de sufrir por parte de éste, transgresiones a su dignidad como ser humano. Por esto, el derecho humano de la dignidad, debe ser, de entrada el primer aspecto que debe considerar el legislador al crear tributos y establecer procedimientos y obligaciones, y las autoridades fiscales al recaudar, fiscalizar, cobrar y sancionar a los contribuyentes.

Dentro de la citada relación jurídica tributaria los sujetos pasivos se encuentran de frente con la autoridad fiscal en diferentes momentos e instancias, así, como la dignidad humana, el derecho humano a la no discriminación del contribuyente se debe proteger en ese trato cotidiano que puede presentarse al momento de estar sujeto a los actos de fiscalización o de ejecución por parte de la autoridad fiscal.

En virtud del trato personal a nil es de contribuyentes que daría a entender se lleva a cabo por las autoridades fiscales en los diversos trámites fiscales a que se ha hecho referencia, el riesgo al trato discriminatorio es importante, por lo que, el derecho humano a la no discriminación debe promoverse y asegurarse su protección, a fin de evitar su transgresión en cualquier momento de la relación jurídica tributaria.

El derecho a la libre expresión de las ideas, al ordenar que, es inviolable la libertad de difundir opiniones, información e ideas, a través de cualquier medio, debe proteger a los contribuyentes que en ejercicio de su derecho a la libertad de pensamiento y expresión han decidido expresar sus ideas, incluso en contra de decisiones o acciones de gobierno o en particular de autoridades fiscales.

El derecho al mínimo vital deriva en México, de la interpretación armónica de diversos preceptos de la Constitución Federal, y de la cual, acorde a la exégesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que este derecho humano reconoce que cualquier persona tiene derecho a una vida digna y el Estado debe procurarla, por tanto, implica que los contribuyentes deben cumplir con el pago de tributos con base a su capacidad contributiva, en la medida en la que el pago no implique que la tributación exceda un umbral mínimo para vivir dignamente.

El derecho humano a la propiedad implica que los contribuyentes sólo pueden verse afectados en su patrimonio por adeudos de carácter fiscal en el supuesto de que se conyuguen por lo menos los siguientes factores:

- Que se exija una contribución que cumpla los principios tributarios del artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal;
- Que se actualice la subsunción, es decir, que la actividad del sujeto afectado, haya encuadrado en un supuesto de causación del tributo, hipotéticamente contenido en una ley;
- Que se haya seguido por la autoridad competente el procedimiento constitucional y legal debidamente fundado y motivado a través del cual se le embarguen los bienes de su propiedad;

- Que se dedare, mediante acto debidamente fundamentado y motivado, que los bienes pasaron a formar parte del fisco, y
- Que se haya consentido tal acto, es decir, que no se haya impugnado, o que, habiéndolo hecho el resultado final de ello, haya sido una sentencia en la que se haya declarado válido el acto y/o procedimiento que llevó a cabo la autoridad para limitar el haber patrimonial del contribuyente.

El derecho a la buena administración, no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución Federal, sin embargo condujo que este reconocimiento se desprende del contenido de los siguientes artículos constitucionales que al regular el uso adecuado de los recursos, protegen la buena administraciones de los tributos que aportan los contribuyentes a los fiscos de los tres órdenes de gobierno. El artículo 26 contemplativo a la planeación democrática, asimismo, el artículo 109, fracción III y último párrafo, destacan lo relativo a las responsabilidades administrativas y patrimonial del estado, por otro lado, el artículo 134, refiere lo relativo respecto de los principios para la contratación pública, y por último, el artículo 73 fracción VIII, XXVII, XXXIV en relación con el artículo 25, 79, 108, 116 y 117, todos ellos en materia de armonización contable gubernamental y disciplina financiera de los entes públicos del país, y por último los artículos 22, 28, 41, 73, 74, 76, 79, 104, 108, 109, 113, 114, 116 y 122, que regulan el sistema anti corrupción.

La Constitución de la Ciudad de México promulgada el 5 de febrero de 2017 reconoce de forma expresa el derecho a la buena administración, y prevé los principios que bajo este derecho humano debe respetar la administración pública de la Ciudad de México. Además, regula las garantías principales para acceder a este derecho humano, como son, el sistema de planeación democrática, el sistema local anti corrupción y el sistema de profesionalización de las personas servidoras públicas.

El derecho humano de acceso a la información materia tributaria obliga a las autoridades fiscales de los tres órdenes de gobierno a implementar mecanismos que garanticen el acceso a la información derivada del pago de contribuciones y en general del cumplimiento de obligaciones fiscales, dentro del

marco de la secretaría fiscal. Además, están obligadas a asegurar la máxima transparencia del ejercicio y destino de los recursos que se obtuvieron derivados del cumplimiento de obligaciones fiscales dentro de las relaciones jurídico-tributarias, de tal forma que esa información se encuentre disponible para que cualquier contribuyente esté en la posibilidad de buscar, recibir y difundir información relacionada con los recursos públicos.

SEXTA- La potestad tributaria en México implica la facultad del Gobierno Federal y de los gobiernos de los estados, incluyendo la Ciudad de México, de imponer, a través del proceso legislativo, contribuciones respecto de situaciones jurídicas o de hecho y acordes a los principios de justicia tributaria y en pleno respeto de los derechos humanos, para sufragar los gastos públicos de la federación, de los estados y municipios.

Los derechos humanos deben respetarse por parte de las autoridades fiscales de los tres órdenes de gobierno, en los diferentes actos y procesos que se dan en las relaciones jurídico-tributarias, pero también debe hacerse por los representantes populares federales y de los estados, al discutir y aprobar la creación o modificación de leyes que contengan tributos o cualquiera de sus elementos, es decir, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Esto ya que debe garantizarse en el proceso legislativo a fin de cumplir con lo preceptuado por el artículo primero constitucional y brindar seguridad jurídica a quienes se les incorpora a la obligación de pagar tales contribuciones, de forma que no se genere, respecto del pago de tributos ninguna situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, estado de indefensión de los contribuyentes. Por ello los derechos humanos de los contribuyentes se deben garantizar desde el proceso de creación de los tributos, respetando en el cuerpo de la propia ley que los contiene, el principio de seguridad jurídica y los principios de justicia tributaria.

Se propone que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, incluya la obligación de que dentro del proceso legislativo para la creación de un tributo o modificación del mismo, antes de que se someta a aprobación del pleno de un congreso local o federal, deberá pasar por un

órgano especializado en materia tributaria y en técnica legislativa, que revise que la ley otorgue fehaciente seguridad jurídica al gobernado. Ahora bien, es necesario también, determinar los elementos mínimos que debe contener esa ley para considerar que respeta el citado principio. Para esto, propongo que las leyes fiscales además de cumplir con los principios de justicia tributaria, garanticen la seguridad jurídica cortando lo siguiente:

- Lenguaje y redacción clara y conveniente, accesible para la población de cualquier grado de preparación académica.
- Establecer procedimientos sencillos y de fácil comprensión.
- Garantías a favor de los contribuyentes, que permitan asegurar el libre y fácil acceso a mecanismos de orientación e inmediata, así como a medios de defensa, gratuitos, que garanticen el acceso a la justicia en acciones de la autoridad relacionadas con el tributo que se crea.
- Una *vacatio legis* obligatoria para cualquier nuevo tributo o modificación a éste, en la cual se dé oportunidad a la población para conocer detalladamente y antes de que entre en vigor el tributo, a fin de conocer oportunamente las obligaciones relacionadas con la contribución, y evitar sanciones innecesarias.
- Una estricta instrucción para que de forma obligatoria las autoridades fiscales, en coordinación con asociaciones de contribuyentes o asesores de estos, otorguen capacitación gratuita para cualquier persona que se pueda encontrar vinculada con el tributo. Ello permitirá conocer adecuadamente y disipar las dudas que generen en el cumplimiento de la norma.
- Una campaña de difusión estratégica, dirigida a los principales grupos de la población que les corresponderá cumplir con obligaciones fiscales relacionadas con el tributo a crear.

Lo anterior permitirá hacer efectivo desde el proceso de creación de tributos, lo establecido en el tercer párrafo del artículo primero de la Constitución, que obliga a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos

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

SEPTIMA- La reforma constitucional del 10 de junio de 2011, ha sido un parteaguas para el sistema jurídico mexicano. Esta reforma ha impactado a cualquier materia del derecho en México, y la fiscal no es la excepción. En esta área del derecho administrativo, es prioritario el captar ingresos a través de procedimientos llevados a cabo por las autoridades fiscales, sin embargo estos procedimientos deben cumplir los principios que la situación jurídica actual exige. Como resultado del presente estudio, se puede concluir que los derechos humanos a raíz de la reforma constitucional han sido reconocidos en cualquier circunstancia que se encuentre una persona frente a la autoridad, en este caso, de los contribuyentes frente a la autoridad fiscal.

Con base en ello, se determinaron diversos derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y/o por tratados internacionales, que si bien no son exclusivos del ámbito fiscal, son aplicables en los diversos procedimientos realizados ante los contribuyentes.

Respecto del procedimiento de recaudación, se concluye que en este proceso la recaudación de contribuciones debe llevarse a cabo en el marco de pleno respeto de los derechos humanos que protegen a los contribuyentes frente a las autoridades fiscales encargadas de la función recaudatoria, de tal forma que para ello, se debe respetar derechos humanos como el de la no discriminación y el que protege la confidencialidad de la información proporcionada por los contribuyentes para cumplir con su obligación de pago, es decir respetarse el derecho humano a la protección de datos personales.

En el proceso de fiscalización se identificó de forma prioritaria respecto al derecho humano de inviolabilidad del domicilio protegido mediante diversas garantías, así como el principio de legalidad y audiencia previa. En el de cobro coactivo se señala principalmente el derecho a la propiedad. Respecto del procedimiento de multa, se consideraron diversos derechos humanos aplicables al derecho administrativo sancionador, como son el de legalidad o taxatividad, el

de presunción de inocencia y el de irretroactividad de la norma en perjuicio de contribuyente.

OCTAVA- Las políticas públicas relacionadas con los derechos de los contribuyentes no se han visto modificadas o mejoradas por la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, debido a que del análisis del Plan Nacional y los planes locales, de desarrollo, no se identificaron políticas públicas o propuestas enfocadas a la protección de los derechos de los contribuyentes y de los derechos humanos que deben estar presentes en las relaciones jurídico-tributarias de los tres órdenes de gobierno. El Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 fue emitido con posterioridad a la reforma constitucional en materia de derechos humanos, sin embargo éste no refleja un impacto en relación con los derechos humanos vinculados en lo particular de los contribuyentes. El plan refiere en 61 ocasiones a los derechos humanos, sin embargo, no refiere en lo absoluto a los derechos de contribuyentes, y de las 819 líneas de acciones del plan, sólo establece tres que tienen cierta idea de protección a contribuyentes, como son las siguientes que se encuentran contenidas en la Estrategia de México Próspero/ Fortalecer los ingresos del sector público:

- Hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal.
- Adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirva como palanca del desarrollo.
- Promover una nueva cultura contributiva respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Con relación a los planes estatales de desarrollo que se hayan emitido con posterioridad al 10 de junio de 2011, en que se publicó la referida reforma en materia de derechos humanos, las 32 entidades, incluyendo la Ciudad de México, antes Distrito Federal, sólo 2 no han expedido planes estatales de desarrollo después de esa fecha. De la lectura y análisis de cada uno de estos 30 planes expedidos después de la reforma constitucional de derechos

humanos, sólo uno se identificó que contuviera algún impacto de esa reforma sobre los derechos de los contribuyentes, el de del Estado de Baja California. En el Plan Estatal de Desarrollo de Baja California en el eje / Gobierno de resultados y cercano a la gente, se incluye en el sub eje 7.2 de Finanzas Públicas, en el cual se contiene:

3.1.1 Eficiencia en la recaudación y fortalecimiento de los Ingresos

3.2.2 Fiscalización efectiva

3.2.3 Gestión financiera

3.2.4 Derechos de los contribuyentes

En conclusión, del análisis de los planes de desarrollo federal y estatal es, se desprende que la reforma constitucional en materia de derechos humanos no ha tenido influencia en aspectos de derecho fiscal, ya que no contemplan en la visión y objetivos de los mismos, aspectos que tienden a promover y proteger los derechos humanos en particular de los contribuyentes.

NOVENA - Las disposiciones fiscales del orden federal y las locales, tampoco se han visto modificadas o mejoradas de forma general por la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del 10 de junio de 2011. Por tanto, la citada reforma no ha sido considerada en el gobierno federal y en el de los estados, para realizar modificaciones importantes a su normatividad fiscal enfocada a la protección de los contribuyentes y de sus derechos humanos.

En el orden federal el único reflejo positivo en las disposiciones fiscales, ha sido la incorporación en el Código Fiscal de la Federación a partir de 2014 de los acuerdos condusivos, que representa un reflejo aislado de avance de los derechos humanos de los contribuyentes en el ámbito federal.

Del análisis de la normatividad fiscal de cada uno de los estados, se concluyó que de los 32 ordenamientos jurídicos, se reformaron o expidieron 25 códigos después del 10 de junio de 2011. Del análisis de esos 25 códigos, se desprende que en ninguno de ellos se incluyeron aspectos que de forma general se hayan pretendido regular derechos de los contribuyentes. Dentro de estos códigos, sólo en los siguientes se localizó, cuando menos de forma aislada

alguna disposición mediante la cual se otorgara a los contribuyentes el mismo derecho subjetivo como fueron en los estados de Coahuila, Distrito Federal ahora Ciudad de México, Oaxaca y Tlaxcala

DÉCIMA- De la revisión de las tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados, incluyendo los Plenos de Circuito, así como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a partir de la entrada en vigor del artículo constitucional en materia de derechos humanos del 10 de junio de 2011, condujo que los citados órganos jurisdiccionales han venido considerando los derechos humanos de los contribuyentes en algunas tesis y jurisprudencias que han emitido a partir de la citada reforma, sin que tales criterios sean cuantitativa y representativos en relación al volumen total de las tesis y jurisprudencias.

De las diversas tesis y jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los Plenos de Circuito y los Colegiados de Circuito a partir de la 10ª época,³⁷⁸ se identificaron muy pocas tesis (menos de 50) en las que en temas relacionados con el derecho fiscal se haya recurrido o relacionado a los derechos humanos. Condujo por ello que en el ámbito de la jurisprudencia en materia fiscal aún no existe un soporte importante de los derechos humanos como directriz para la definición del rumbo de esta materia en nuestro país. No pasa desapercibido que la principal fuente de revisión de las contribuciones a través de la jurisprudencia es con base en los principios de justicia tributaria, los cuales aparecen constantemente en la jurisprudencia y que a pesar de no ser, de acuerdo a mi punto de vista, derechos humanos, sí constituyen las medidas constitucionales necesarias para una justa contribución a los gastos públicos.

En el contexto del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, su Sala Superior y sus secciones, son las instancias facultadas para emitir sentencias que constituyan precedentes y luego integrar jurisprudencia, por lo que procedí

a revisar las jurisprudencias constituidas a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, a fin de identificar si en ellas se desprende alguna vinculación de los derechos humanos con el derecho fiscal. Del análisis realizado se logró identificar pocas jurisprudencias con estas características, lo que implica una vaga vinculación en este ámbito de los extremos indicados. Esto se entiende en virtud de que el tribunal es un órgano de legalidad cuya principal función no estriba en determinar la constitucionalidad de normas o tributos.

Fuentes de consulta

Bibliográficas

- Aguilera Portales, Rafael, *Teoría Política y Jurídica*, México, Porrúa, 2008.
- Aguilera Portales, Rafael y otros, *Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales*, México, Porrúa, 2010.
- Aguirre Salivar, Enrique, *Los Retos del Derecho Público en Materia de Federalismo*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1997.
- Arias Marín, Aán, "Revisita del centro nacional de derechos humanos", *Derecho Humano a la protección de la Familia, principales problemáticas en la jurisprudencia latinoamericana*, *Derechos Humanos*, México, año 10 número 24, mayo-agosto, 2015.
- Arda, Miguel, *Los derechos del hombre*, Madrid, Alianza, 1996.
- Bahena Villalobos, Alma Rosa, "Revisita Universidad de Guanajuato", *El principio pro persona en el estado de constitucional y democrático de derecho*, México, año 4, número 7, 2015.
- Bartdomé Senzano, José Carlos, *Derechos fundamentales y libertades públicas*, Valencia, España, Tirant Lo Blanch, 2003.
- Bastida Freijedo, Francisco, *El fundamento de los derechos fundamentales*, España, Universidad de Oviedo, 2005.
- Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 25ª Ed, México, Porrúa, 1993.
- Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento*, México, Thomson Reuters, 2015.
- Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria, en Gaceta Parlamentaria, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.
- Camargo, Pedro, *La Protección Jurídica de los Derechos Humanos y la Democracia en América*, México, Periódico Excelsior año LXXV. V Sección A, 13 de agosto del 2000.
- Carballo Balvanera, Luis, *La potestad tributaria. Una revisión al concepto*, dentro del libro *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum, 2014.

- Carbonell, Miguel, *Neoconstitucionalismo*, Madrid, Tróca, 2009.
- , *Una historia de los derechos fundamentales*, Ed. Porrúa, México, 2010.
- Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coords.), *La Reforma Constitucional de derechos humanos; Un nuevo paradigma*, México, Porrúa, 2012.
- Carpiño, Jorge, *Los Derechos Humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2011.
- , "Revista mexicana de Derecho Constitucional", *Los derechos humanos naturaleza, denominación y características*, México, Núm. 25, julio-diciembre 2011.
- Carré de Malberg, *Contribution à la Théorie Générale de l'État*. Tomo I. «Centre National de la Recherche Scientifique», París, reproducción de la edición de Sirey, 1920.
- Carrillo Flores, Antonio, *¿Qué son los derechos del hombre?*, Antología de clásicos mexicanos de los derechos humanos, México, CNDH, 1993.
- Castillo Velasco, José María del, *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, México, Tomo II, 1874.
- Castro, Juventino, *Biblioteca de Amparo y Derecho Constitucional*, México, Oxford, 2005.
- Gement Martín, Jean, *La revolución francesa*, Tróca, España, 2009.
- Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, México, Tax Editores, s/a.
- Comanducci, Paolo, "Insonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho", *Formas de (neo) constitucionalismo: un análisis metafórico*, México, No. 16, 2002.
- Comisión Nacional de Derechos Humanos, *La Cooperación Internacional desde un enfoque en Derechos Humanos y la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, CNDH, México 2016.
- , *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos*, CNDH, México, 2016.
- , *Derechos humanos en el artículo 1o. constitucional: obligaciones, principios y tratados*, CNDH, México, 2015.

- Comité Jurídico Interamericano, *Recomendaciones e Informes, Documentos Cívides, 1945- 1947*, Río de Janeiro, 1960.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999.
- De la O Hernández, Xóchitl Livi er, "Revista Federalismo Hacendario", *Ingresos estimados para 2017 de las entidades federativas en México*, México, INDETEC, abril-junio 2017.
- Díaz Miller, Luis, *Carta Constitutiva de la Organización de las Naciones Unidas*, 2ª edición, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2002.
- Dolúskaya, Sofya, "Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos", *Derechos Humanos*, México, año 11 núm 26 enero-abril, 2016.
- Durango Álvarez, Gerardo, *Aproximaciones conceptuales a la Democracia constitucional y a los Derechos fundamentales en la Teoría de L. Ferrajoli*, *Opinión Jurídica*, Medellín, Universidad de Medellín, Vd. 6, No. 12, 2007.
- Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2002.
- Endicopa Jurídica Omega, Argentina, Buenos Aires, 1967.
- Eienne Llano, Alejandro, *La protección de la Persona Humana en el Derecho Comparado*, 3ª edición, México, Editorial Sgo XX, 2000.
- F. de Asís Roig Rafael y otros (coords.), *Los desafíos de los derechos humanos hoy*, España, Dykinson SL, 2007.
- Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho administrativo- Contratos*, 2ª Ed.; México, Porrúa, 2003.
- Ferrajoli, Lúg, *El principio de igualdad y la diferencia de género*, en Cruz Parcerá, Juan A y Vázquez, Rodolfo (coords.), *Debat es constitucionales sobre derechos humanos de las mujeres*, México, Fontamara- SCJN, 2010.
- , *Derechos y Garantías, La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999.
- , *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006.
- Ferrajoli, Lúg, *Teoría y Razón*, trad. Ibañez, Andrés y otros, Madrid, Trotta, 1995.
- Ferrer Mc Gregor, Eduardo, *Interpretación Conforme y Control difuso de conveniendidad, el nuevo paradigma del juez*, México, IIJ-UNAM, 2012.

- Rix-Zamudio, Héctor, *Naturaleza de los derechos humanos y su validez en derecho internacional consuetudinario*, México, Porrúa, 2011.
- Rix-Zamudio, Héctor y Valenciana Carmona, Salvador, *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*, México, Porrúa, 2011.
- Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 47° Edición, Editorial Porrúa, México, 2009.
- García de Enterría, Eduardo, *La lengua de los derechos, La formación del derecho público europeo tras la Revolución francesa*, Madrid, Alianza, 1994.
- García Ramírez, Sergio y Del Toro Huerta, Mauricio Iván, *México y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Veintidós años de jurisprudencia*, México, IIJ. UNAM, 2012.
- García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos 2009-2011*, México, Porrúa, 2015.
- Genaro David Góngora Rmentel, *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2001.
- Ganeri, Achille, *Instituciones de Derecho Tributario*, España, Tróta, 1957.
- Gómez Lara, Cipriano, "Revista Universitaria de Derecho Procesal", *La protección procesal de los derechos fundamentales*, Madrid, España, Universidad Nacional de Educación a Distancia, No. 12, 1990.
- Gómez Robledo, Verduzco, Alonso, *Derechos humanos en el sistema Interamericano*, México, Porrúa, 2000.
- Gros Espiell, Héctor, *Derechos humanos, derecho humanitario y derecho internacional de los refugiados*, Anuario Mexicano de Relaciones Internacionales, México, UNAM, 1982.
- , Héctor, *La doctrina Americana: Raíces Conceptuales y Políticas en la Historia, la Filosofía y el Derecho Americano*, Costa Rica, 2010.
- Guastini, Ricardo, *Distinguenda: studi di teoria e meta-teoria*, Venezuela, Torino, 1996.

- Guzmán Carrasco, Marco Antonio, *La Intervención y Protección Internacional de los Derechos Humanos*, 3ª edición, Quito Ecuador, Editorial Universitaria, 2003.
- Guzmán, Isaac, *El conocimiento de lo social. La sociología Científica y la ontología social*, 6ª ed., México, Editorial Jus, 1997.
- Hamilton, Madison y Jay, *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 1943.
- Hidalgo Ballina, Antonio, *Los derechos humanos, Protección de grupos discapacitados*, México, Porrúa, 2006.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo D-H, 2000.
- Jarach, Dion, *El hecho imponible*, España, Trotta, 1969.
- Jellinek, George, *Teoría General del Estado*, México, Pedagógica Iberoamericana, 1997.
- Jiménez González, Antonio, *Curso de derecho tributario*, México, Ed. Tax, 2014.
- Jiménez Solares, Elba, *Tratados Internacionales de derechos humanos*, México, Ed. Flores, 2015.
- La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomo II, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2001.
- Lawson, E., *Encyclopedia of Human Rights*, 2ª ed., Washington, Taylor & Francis, 1999.
- Manautou, Emilio Margán, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2011.
- Martínez Bulle-Goyri, Víctor Manuel, *Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos*, México, IIJ-UNAM, 2014.
- Montesquieu, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Porrúa, 1977.
- Montoya Zamora, Raul y Gil Carreón, Ramón, *Derechos humanos: su evolución en México en el siglo XXI*, México, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Juárez del Estado de Durango, Tomo II, 2017.

- Omeda García, Mariana del Pilar, *Universalización de los derechos humanos*, México, Ed. Bosch- UABC, 2014.
- Overa Treviño, Consuelo, *Conferencia Internacional del Comité Internacional de Coordinación de Instituciones Nacionales para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos*, México, CNDH, 2016.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Leciones de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2012.
- Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para Juristas*, Mayo ediciones, México, 1981.
- Peces Barba Martínez, Gregorio, *Los derechos del hombre de 1789*, Ed. Trotta, Madrid, España, 2008.
- Peláyo Moller, Carlos María, *Las reformas constitucionales en materia de Derechos Humanos*, México, CNDH, 2012.
- Pozzo, Susanna, *Neoconstitucionalismo y especificidad de la interpretación constitucional*, Cuadernos de Filosofía del Derecho. Actas del XIII Congreso Mundial de la Asociación Internacional de Filosofía Jurídica y Social (Buenos Aires, 1977), núm. 21, vol. II (1998).
- Prieto Sanchís, Luis, *Justicia Constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003.
- Quirotana Rodan, Carlos y Sabido Periche, Norma, *Derechos humanos*, 7ª edición, México, Porrúa, 2016.
- Ramírez García, Hugo y Pallares, Pedro de Jesús, *Derechos Humanos*, México, Oxford, 2011.
- Ramírez Moreno, Rafael, *El amparo contra leyes fiscales*, dentro de la obra *Derecho Fiscal*, Homenaje a Eusebio González García, México, Novum, 2014.
- Ríos Granados, Gabriela, *Derechos humanos de los contribuyentes, Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2016.

- Rodríguez Almeida, Adrián Ignacio, *¿Cómo se crea la jurisprudencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?*, México, Heurística Jurídica, 2016.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, OXFORD-UNAM, 2014.
- Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Las garantías individuales en México*, 2a Ed.; México, Porrúa, 2003.
- Saiz Arnaiz, Alejandro, *La apertura constitucional al derecho internacional y europeo de los derechos humanos. Artículo 10.2 de la Constitución española*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 1999.
- Salazar, Pedro, *La democracia constitucional*, México, Fondo de Cultura Económica, 2006.
- Sánchez Bringas Enrique, *Derecho Constitucional*, México, Porrúa, 2010,
-----, *Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales*, México, Ed. Porrúa, 2001.
- Spector, Horacio, *La filosofía de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2007.
- Stéiner, Christian, y otros, *Convención americana sobre los derechos humanos*, comentada, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Compromiso Órgano Informativo del Poder Judicial de la Federación*, México, Revista N 192, junio 2017.
- Tunmerman, Carlos B, *Los Derechos Humanos: evolución histórica y reto educativo*, Caracas, UNESCO, 1997.
- Uribe Vargas, Diego, *Los Derechos Humanos y el Sistema Interamericano*, 5ª edición, España, Hispánica, 2001.
- Vanoni, Enzo, *Interpretación en materia tributaria*, España, Tróta, 1962.
- Múzquiz Arriaga, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012.
- W Wengler, *Die Anpassung des englischen Rechts durch die Judikatur in den Vereinigten Staaten*, "Festschrift für Ernst Rabel", Estados Unidos, 1954.
- Weber, Max, *Economía y sociedad*, México, Fondo de Cultura Económica, 2005.
- Works, Bentham J, *Constitutional Code*, vd. IV, Estados Unidos, Philip Schafeldt, 1843.

Wyzanski, Charles E. et al., "Estudios relativos a los orígenes de los derechos humanos", Human Dignity, the Internationalization of Human Rights, Nueva York, Ocean Publication, 1979.

Zagrebel ski, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 2011.

Fuentes electrónicas

Amparo en Revisión 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010, 507/2010, *Derecho al Miño Vta* disponible en, <http://www2.sjn.gob.mx/AsuntosRellevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRellevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>, consultado en 12 de octubre de 2017.

Asuntos Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, disponible en:

<http://www2.sjn.gob.mx/AsuntosRellevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRellevantesPub.aspx?ID=121589&SeguimientoID=225>, consultado en 20 de octubre de 2017.

Bernal Ladrón de Guevara, Diana y otros, *Derechos humanos de los contribuyentes*. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, disponible en [http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes\(fac%C3%ADculo\).pdf](http://prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/DerechosHumanosdelosContribuyentes(fac%C3%ADculo).pdf), consultado en 7 de julio de 2017.

----- *Acuerdos Condusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*, México, disponible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/64602/XV_Acuerdos_condusivos_primer_medio_alternativo_de_solucion_de_controversias_en_auditor_as_fiscales.pdf, consultado el día 20 de octubre de 2017.

-----, *Manual del docente para la asignatura Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, disponible en

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/64666/Libro_5_Manual_del_docente.pdf, consultado en 19 de octubre de 2017.

Carpi zo, Jorge. Cuesti ones Constituci onal es, *Revista Mexicana de Derecho Constituci onal*, No. 25 julio-diciembre 2011, *Derechos Humanos: Naturaleza, denominaci3n y caracteristicas*, p. 13. disponible en: <http://bibliojuridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/articulo1.pdf>, consultado en 4 de febrero de 2016.

Carrasco Cruz, Arturo, *Laboratorio de Análisis Social Estratégico LASE, Ensayo: Acceso al información, transparencia y Rendición de cuentas: El caso de México* disponible en : <http://www.lase.mx/ensayos/acceso-al-a-irformacion-transparencia-y-rendicion-de-cuentas-el-caso-de-mexico/>, consultado en 19 de octubre de 2017.

Comisi3n Nacional de Derechos Humanos, *Derecho al información*, disponible en, http://www.cndh.org.mx/Derecho_Informacion, consultado en 18 de octubre de 2017.

-----, *Derecho de propiedad*, disponible en: http://www.cndh.org.mx/Derecho_Propiedad, consultado el 19 de octubre de 2017.

-----, *Qué son los derechos humanos*, disponible en: http://www.cndh.org.mx/Que_son_Derechos_Humanos, consultado en 20 de octubre de 2017.

-----, *Cuáles son los derechos humanos*, disponible en: http://www.cndh.org.mx/Cuales_son_derechos_humanos, consultado en 20 de octubre de 2017.

Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes, disponible en, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHOS_web.pdf, consultado en 14 de octubre de 2017.

GI Rend3n, Raymundo, *El estado constitucional de derecho y los derechos humanos*, disponible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/estadoconstitucionaldederechoylosderechoshumanos.pdf>, consultado en 19 de octubre 2017.

Gobierno de la República, Reforma en materia de Transparencia, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/data/file/66464/13_Transparencia.pdf, consultado en 14 de octubre de 2017.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Historia de los derechos de los Estados Unidos de Norteamérica*, consultable en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2792/41.pdf>, consultado en 19 de octubre de 2017.

La ruta de implementación del sistema nacional anti corrupción, elaborado por el instituto mexicano para la competitividad, septiembre 2016, disponible en http://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/09/2016-sna-documento_completo.pdf, consultable en 12 de octubre de 2017.

Leyes de ingresos y de hacienda, inconstitucionalidad de las (Estado de Baja California), 7a. Época, Volumen 193-198, Séptima Parte

Naciones Unidas, disponible en: <http://www.un.org/es/sections/what-we-do/index.html>, consultado en 12 de octubre de 2017.

Nikken, Pedro, *El concepto de derechos humanos*, Cuba, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1997, p. 15 disponible en: <http://www.comunidadjuridica.mx/derechoshumanos/sidh/Lectura%203.pdf>, consultado en 20 de octubre de 2017

Plan Nacional de Gobierno 2013-2018, disponible en pnd.gob.mx/wp-content/uploads/2013/05/PND.pdf, consultado en 20 octubre 2017.

Poder de Mando, disponible en http://mexico.leyderecho.org/poder-demando/#Poder_de_mando, consultado en 8 de septiembre de 2016.

Ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas, *Memorias del Foro: Derecho Constitucional. Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes*, disponible en, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHOS_web.pdf, consultado en 14 de octubre de 2017.

Procuraduría de defensa del contribuyente, disponible en: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/hb/estadisticas>, consultado en 20 de octubre de 2017

Real Academia Española *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima segunda edición en español, disponible en: <http://lerna.rae.es/drae/?val=federd>, consultado en 6 de marzo de 2016.

Rodríguez Almeida, Adrián Ignacio, *¿Cómo se crea la jurisprudencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?*, *Heurística Jurídica*, México, p. 1-2 disponible en: <http://revistas.uaq.mx/gs/index.php/heuristica/articulo/download/1169/1007>, consultado en 21 de octubre de 2017.

Rodríguez-Arana Jaime, *La Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública*, p. 16, disponible en [http://jdarberoamericanas.files.wordpress.com/2011/05/la-cart-iberoamericana-de-los-derechos-y-l-arrefor-ma-administrativa-1.pdf](http://jdarberoamericanas.files.wordpress.com/2011/05/la-carta-iberoamericana-de-los-derechos-y-l-arrefor-ma-administrativa-1.pdf), consultado en 21 de octubre de 2017.

Sánchez Luna, Gabriela, *Facultad económica-coactiva en el México del siglo XX* disponible en <http://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/700/42.pdf>, consultado en 17 de octubre de 2017.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/transites/Paginas/default.aspx, consultado en 20 de octubre de 2017.

-----, disponible en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2014_t4/Reporte_Anuual_2013_Retos2014.pdf, consultado en 23 de octubre de 2017.

-----, disponible en: http://www.sat.gob.mx/cortact/cortactenos/Paginas/dr_adu.aspx, consultado en 25 de octubre de 2017.

-----, disponible en: http://www.sat.gob.mx/cortact/cortactenos/Paginas/dr_adu.aspx, consultado en 25 de octubre de 2017.

-----, d s p o r i b l e e n:
http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/informetributario

Servicio de Administración Tributaria, Transparencia focalizada, informe tributario d s p o r i b l e e n:
http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/informetributario_gestion.aspx, consultado en 20 de octubre de 2017. Sistema Nacional de Transparencia, Acceso al Alrformación Pública y Protección de Datos Personales, d s p o r i b l e e n,
<http://www.snt.org.mx/index.php/home/artecedentes2>, consultado en 21 de octubre de 2017.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, d s p o r i b l e e n, <https://sjf.sjn.gob.mx>, consultado en 18 de agosto de 2016.

Tesis y jurisprudencias

- 2014497, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 697. 2a./J. 77/2017, "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el diario oficial de la federación el 26 de diciembre de 2013. Su artículo 33 es compatible con el derecho a la igualdad".
- 2014501, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 702. 2a./J. 74/2017, "Impuesto especial sobre producción y servicios sobre bebidas saborizadas con azúcar agregada. Es compatible con el principio de equidad tributaria".
- 2014505, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 708. 2a./J. 70/2017. "Producción y servicios. El artículo 2o., fracción i, inciso g), del al ey del impuesto especial relativo, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria".
- 2014506, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 709. 2a./J. 72/2017. "Resolución miscelánea fiscal para 2014. Su regai.5.1.6 es acorde con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, legalidad tributaria y seguridad jurídica".

- 2014654, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 800. 2a./J. 94/2017. "Tablas de valores unitarios de suelo y construcción. Resultan victorias del principio de legalidad tributaria, cuando no establecen el criterio para clasificar los tipos de construcción, atendiendo a su calidad del uso, superior, media o económica para efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales"
- 2014587, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 1426. 2a. CMI/2017. "Alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos. El artículo 2o., fracción i, inciso j), de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios que los grava, respecta el derecho de destino de las contribuciones".
- 2014447, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 43, Junio de 2017; Tomo II; Pág. 1441. 2a. LXXX/2017. "Producción y servicios. El artículo 10, párrafo segundo, de la ley del impuesto especial retributivo, que contiene la locución "factarte de bienes en los inventarios", no vulnera los principios de seguridad jurídica, legalidad y proporcionalidad tributarias".
- 2013878, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 40, Marzo de 2017; Tomo II; Pág. 826. 2a./J. 24/2017. "Renta. Son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la ley del impuesto retributivo, vigente a partir del 1 de enero de 2014, al establecer un límite para las deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria".
- 2013904, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 40, Marzo de 2017; Tomo II; Pág. 1416. 2a. XXIII/2017. "Renta. Los artículos 96 y 152 de la ley del impuesto retributivo, vigente a partir del 1 de enero de 2014, no violan el principio de progresividad de los derechos humanos".
- 2013563, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T. C C; Libro 38, Enero de 2017; Tomo IV; Pág. 2466. IV.1o. A 53 A "Control de conveniencia. El tribunal colegado en segunda de queja, puede ordenar al órgano inferior la desaplicación de la norma que estime inconveniente".

- 2012984, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 36, Noviembre de 2016; Tomo II; Pág. 1125. 2a./J. 171/2016. "Renta. La regla 1.3.10.4 de la resolución miscelánea fiscal para 2014 que remite al artículo 145 del al ey del impuesto relativo para efectuar el cálculo de la retención correspondiente al retiro de los recursos contenidos en las subcuentas de retiro a manera de ingreso esporádico, viola el principio de legalidad tributaria en su vertiente de reserva de ley y subordinación jerárquica".
- 2012227, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Pleno; Libro 33, Agosto de 2016; Tomo I; Pág. 9. P./J. 3/2016 (10a.). "Condonación de deudas tributarias. Las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción iv, de la constitución política de los estados unidos mexicanos".
- 2012243, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 33, Agosto de 2016; Tomo II; Pág. 948. 2a./J. 98/2016. "Aguas nacionales. Los argumentos en los cuales se aduce que la cuota de garantía de no caducidad prevista en la ley relativa viola el artículo 31, fracción iv, de la constitución política de los estados unidos mexicanos, son inoperantes".
- 2012202, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T.C.C.; Libro 33, Agosto de 2016; Tomo IV; Pág. 2505. XM.2o.A3.A "Actas de visita domiciliaria. Por excepción, son impugnables en amparo indirecto, cuando el planteamiento relativo incide en la eventual afectación a los derechos fundamentales de inviolabilidad e intimidad del domicilio y de protección de datos de las personas morales, al tratarse de actos de imposible reparación".
- 2011242, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 28, Marzo de 2016; Tomo II; Pág. 1062. 2a./J. 35/2016, "Ilsste. El artículo 17 del al ey relativa, al no incluir la compensación garantizada como parte del sueldo base de cotización, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria".
- 2010356, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 24, Noviembre de 2015; Tomo II; Pág. 1042. 2a./J. 146/2015. "Incompetencia

por razón de la materia en el juicio de nulidad del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. Sus consecuencias jurídicas”.

2009868, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala; Libro 22, Septiembre de 2015; Tomo I; Pág. 324. 1a. CCLX/2015. “Tratados internacionales. Su interpretación debe ser conforme al texto de los mismos cuando el sentido de las palabras sea claro y vayan de acuerdo a su objeto y fin”.

2008302, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala; Libro 14, Enero de 2015; Tomo I; Pág. 618. 1a./J. 2/2015. “Comercio exterior. Las reglas en la materia para 2011, no violan el principio de legalidad tributaria en los términos previstos por el artículo 64 de la ley aduanera”.

2008158, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Plenos de Circuito; Libro 13, Diciembre de 2014; Tomo I; Pág. 677. PCI. A J/34 A “Revisión fiscal. Procede contra las sentencias del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que, en ejercicio del control de convencionalidad ex officio, ordena aplicar un precepto, al actualizarse los requisitos de “importancia y trascendencia” previstos en el artículo 63, fracción ii, de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo”.

2008035, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 12, Noviembre de 2014; Tomo I; Pág. 893. 2a./J. 128/2014. “Estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado a, fracción iii, de la ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2013. No viola los principios de progresividad de los derechos humanos y de irretroactividad de la ley”.

2007060, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 1a. Sala; Libro 9, Agosto de 2014; Tomo I; Pág. 531. 1a. CCXCI/2014. “Firma autógrafa. Su exigencia en las promociones presentadas en el juicio contencioso administrativo, prevista en el artículo 4o., párrafo primero, de la ley federal relativa, constituye un requisito razonable del derecho humano a la tutela judicial efectiva”.

2007119, Localización: [J]; 10a. Época; T. CC; *Gaceta S.J.F.*; Libro 9, Agosto de 2014; Tomo III; Pág. 1501. II.3a. A J/16 “Juicio contencioso administrativo federal. Si el actor al presentar su demanda, no manifiesta

- expresamente que opta por la vía sumaria, el proceso debe seguirse por la tradicional, para no afectar sus derechos constitucionales”.
- 2006590, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; R enq; Libro 7, Junio de 2014; Tomo I; Pág. 41. P./J. 43/2014. “Presunción de inocencia Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices o modulaciones”.
- 2006224, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; R enq; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 202. P./J. 20/2014. “Derechos humanos contenidos en la constitución y en los tratados internacionales. Constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, pero cuando en la constitución haya una restricción expresa al ejercicio de aquéllos, se debe estar a lo que establece el texto constitucional”.
- 2006156, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; R enq; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 418. P. X/2014. “Tribunal de lo contencioso administrativo del Distrito Federal. El artículo 51, párrafo segundo, de su ley orgánica, adicionado mediante decreto publicado en la gaceta oficial local el 24 de julio de 2012, no contiene un formalismo sin sentido o un obstáculo que vulnere el derecho de acceso a la justicia, ni viola el artículo 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”.
- 2006186, Localización: [J]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 984. 2a./J. 16/2014. “Control difuso. Su ejercicio en el juicio contencioso administrativo”.
- 2006258, Localización: [TA]; 10a. Época; 2a. Sala; *Gaceta S.J.F.*; Libro 5, Abril de 2014; Tomo I; Pág. 1007. 2a. XXXVII/2014, “Reconsideración administrativa. El párrafo tercero del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación que la prevé, respeta el principio de seguridad jurídica y el derecho de acceso a la justicia”.
- 2005432, Localización: [TA]; 10a. Época; T.C.C.; *Gaceta S.J.F.*; Libro 2, Enero de 2014; Tomo IV, Pág. 3068. I.2a A 7 A “Improcedencia del juicio de nulidad por incompetencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El artículo 8o., fracción ii, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es violatorio del derecho humano de acceso a

la justicia, consagrado en los artículos 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”.

2005355, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; T. C. C.; Libro 2, Enero de 2014; Tomo IV; Pág. 3233. I.V.3a.A 31 A “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El artículo 39 de su reglamento interior, vigente hasta el 30 de junio de 2013, en la porción normativa que restringe el uso del sistema automático de recepción de ofidías de partes sólo para promociones cuyo término venza el día de su presentación, viola las garantías judiciales a la existencia de tribunales expeditos, encargados de impartir justicia pronta, completa e imparcial, así como a la implementación de recursos sencillos, rápidos y efectivos y, por tanto, debe inaplicarse”.

159820, Localización: [TA]; *Gaceta S.J.F.*; 10a. Época; Pleno; Libro 1, Diciembre de 2013; Tomo I; Pág. 136. P. VI/2013. “Derecho al mínimo vital. Su contenido trasciende a todos los ámbitos que prevean medidas estatales que permitan respetar la dignidad humana”.

159819, Localización: [TA]; 10a. Época; Pleno; *Gaceta S.J.F.*; Libro 1, Diciembre de 2013; Tomo I; Pág. 138. P. VII/2013. “Derecho al mínimo vital. Sus alcances en materia tributaria”.

2004634, Localización: [TA]; 10a. Época; T.C. C.; *S.J.F. y su Gaceta*; Libro XXV, Octubre de 2013; Tomo 3; Pág. 1725. I.V.2a.A 61 A “Acto administrativo. El requisito de que mencione los recursos que en su contra procedan, debe incluir tanto al de revisión como al juicio contencioso administrativo y precisar si se trata de la vía ordinaria o de la sumaria (interpretación conforme a la Constitución y convencional del artículo 3, fracción xv, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo)”.

2004487, Localización: [J]; *S.J.F. y su Gaceta*; 10a. Época; 2a. Sala; Libro XXI V, Septiembre de 2013; Tomo 2; Pág. 1288. 2a./J. 126/2013. “Impuesto adicional. Los artículos 119 a 125 del al ey general de hacienda municipal del estado de Morelos que lo prevén, violan el principio de proporcionalidad tributaria”.

- 2003881, Localización: [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; T. C.C.; Libro XX, Junio de 2013; Tomo 2; Pág. 1289. I.V.2o.A 15 K "Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad establecidos en la constitución federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los derechos fundamentales".
- 2003350, Localización: [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; T. C.C.; Libro XX, Abril de 2013; Tomo 3; Pág. 2254. I. 4o. A 9 K "Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos. En qué consisten".
- 2002649, Localización: [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; 1a. Sala; Libro XM, Enero de 2013; Tomo 1; Pág. 437. 1a./J. 139/2012 "Seguridad jurídica en materia tributaria. En qué consiste".
- 2002271, Localización: [J]; 10a. Época; T. C. C.; *S.J.F. y su Gaceta*, Libro XV, Diciembre de 2012; Tomo 2; Pág. 1116. V. 1o. A J/3 "Convención americana sobre derechos humanos, aplicación de su artículo 25. El ordenamiento jurídico mexicano prevé como figuras de defensa respecto de los actos de las autoridades fiscales el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo federal, cuyo objeto es tutelar el derecho humano de protección judicial reconocido en dicho precepto".
- 2002148, Localización: [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; 2a. Sala; Libro XIV, Noviembre de 2012; Tomo 2; Pág. 1243. 2a./J. 139/2012 "Estímulo fiscal previsto en el artículo 19 de la ley de egresos del estado de Nuevo León para el año 2011 y en las reglas de operación del programa de apoyo en materia vehicular a la economía familiar de la misma entidad. No puede analizarse al aluz de los principios de justicia tributaria".
- 2001919, Localización: [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; 2a. Sala; Libro XII, Octubre de 2012; Tomo 3; Pág. 1622. 2a./J. 111/2012 (10a.). "Fondo de pensiones. La aportación prevista en el artículo 60 bis b de la ley del instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del estado de sonora es de seguridad social y, por tanto, constituye una contribución sujeta a los principios constitucionales de justicia fiscal".

- 2000278, Localización: [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; T. C. C.; Libro V, Febrero de 2012; Tomo 3; Pág. 2406. V.2o. P. A 1 A "Revisión fiscal. Es improcedente dicho recurso en términos del artículo 63, fracción iii, de la ley federal de procedimiento contencioso administrativo, contra sentencias relativas a la cancelación o suspensión del registro de un contador público para emitir dictámenes de estados financieros, de enajenación de acciones o de aratorias de devoluciones de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro que tenga repercusión fiscal o en las que la autoridad lo exhorta para que cumpla con la normativa aplicable".
- 160850, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 10a. Época; 2a. Sala; Libro I, Octubre de 2011; Tomo 2; Pág. 1246. 2a./J. 112/2011. "Impuestos sobre nóminas. Las fracciones xii y xiv del artículo 21 del al ey de hacienda para el estado de coahuila de zaragoza no contravienen el convenio de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal ni las garantías de fundamentación y legalidad previstas en el artículo 16 constitucional (Leyslación vigente a partir del 1 de enero de 2010)".
- 161154, Localización [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; *S.J.F. y su Gaceta*, Tomo XXXV, Agosto de 2011; Pág. 231. 1a. CXLIII/2011. "Valor agregado. El proceso legislativo que derivó en la reforma del artículo 1o., segundo párrafo, de la ley relativa, está debidamente justificado y no viola el principio de destino al gasto público (decreto publicado en el diario oficial el 7 de diciembre de 2009)".
- 163271, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta*, 9a. Época; 2a. Sala; Tomo XXXI, Diciembre de 2010; Pág. 722. 2a./J. 148/2010. "Revisión fiscal. Procede contra las sentencias dictadas por el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que dedaren que existió violación al sistema nacional de coordinación fiscal y, con motivo de ello, ordenel a devolución de un tributo local pagado, con cargo a las participaciones federales de la entidad federativa respectiva".
- 163302, Localización [TA]; 9a. Época; T. C. C.; *S.J.F. y su Gaceta*, Tomo XXXI, Diciembre de 2010; Pág. 1813. XXI. 1o. P. A 132 A "Prestación de servicios de hospedaje. El artículo 51 del al ey de hacienda del estado de guerrero,

número 428, a partir de su reforma publicada en el periódico oficial de la entidad el 18 de noviembre de 2008, que aumentó en un punto porcentual la tasa del impuesto relativo, respecta el principio de destino al gasto público.

- 165462, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta*; 9a. Época; 2a. Sala; Tomo XXXI, Enero de 2010; Pág. 301. 2a./J. 222/2009. "Predal. La capacidad contributiva en el impuesto relativo, puede gravarse indistintamente a través de tasas fijas o de tarifas progresivas (Leyslación vigente en 2008)".
- 167496, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta*; 9a. Época; Pleno; Tomo XXI X, Abril de 2009; Pág. 1116. P./J. 15/2009. "Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales".
- 169821, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*; 9a. Época; T. C C; Tomo XXMI, Abril de 2008; Pág. 2407. III.1a.T.13 K "Pruebas que deben tomarse en cuenta al conocer de los amparos en revisión".
- 172546, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta*; 9a. Época; 1a. Sala; Tomo XXV, Mayo de 2007; Pág. 792. 1a. XCMII/2007. "Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo".
- 172477, Localización [J]; 9a. Época; Pleno; *S.J.F. y su Gaceta*; Tomo XXV, Mayo de 2007; Pág. 1522. P./J. 24/2007. "Libertad de expresión. Los artículos 6o. Y 7o. De la constitución política de los estados unidos mexicanos establecen derechos fundamentales del estado de derecho".
- 173569, Localización [J]; 9a. Época; 1a. Sala; *S.J.F. y su Gaceta*; Tomo XXV, Enero de 2007; Pág. 231. 1a./J. 97/2006. "Equidad tributaria. Cuando se redama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de aquel principio, los argumentos relativos deben analizarse al aluz de la garantía de igualdad".
- 174488, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta*; 9a. Época; Pleno; Tomo XXI V, Agosto de 2006; Pág. 1565. P./J. 99/2006. "Derecho administrativo sancionador. Para la construcción de sus propios principios constitucionales es válido acudir de manera prudente a las técnicas

garantistas del derecho penal, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del estado".

174326, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo XXI V, Agosto de 2006; Pág. 1667. P./J. 100/2006. "Tipicidad. El principio relativo, normalmente referido a la materia penal, es aplicable a las infracciones y sanciones administrativas".

179575, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, 2a Sala; Tomo XXI, Enero de 2005; Pág. 605. 2a IX/2005. "Gasto público".

184291, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo XXI, Mayo de 2003; Pág. 144. P./J. 10/2003. "Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes".

196933, Localización [J]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo VI, Enero de 1998; Pág. 54. P./J. 3/98. "Derechos por servicios. Subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota".

197375, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo VI, Noviembre de 1997; Pág. 78. P. CXLVIII/97. "Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley".

166422, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, 1a Sala; Tomo XXX, Septiembre de 2009; Pág. 2712. 1a CXLV/2009. "Gasto público. El artículo 134 de la constitución política de los estados unidos mexicanos eleva a rango constitucional los principios de legalidad, eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez en esta materia".

161306, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, 1a Sala; Tomo XXXI V, Agosto de 2011; Pág. 225. 1a CXLI X/2011. "Gasto público. Alcance del principio relativo".

200122, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo III, Mayo de 1996; Pág. 55. P. LXXV/96. Confiscación y decomiso. Sus diferencias básicas".

200339, Localización [TA]; *S.J.F. y su Gaceta* 9a Época, Renc; Tomo II, Agosto de 1995; Pág. 70. P. LIV/95. "Egresos, presupuesto de. No es

- inconstitucional una contribución porque se establezca antes de que se apruebe el”.
- 205938, Localización [J]; *S.J.F.; Tomo IV*, 8a. Época; Pleno; Primera Parte, Julio-Diciembre de 1989; Pág. 140. P. 35. “No minus, impuesto sobre. Los artículos 45-g a 45-i de la ley de hacienda del departamento del distrito federal, no violan el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que su objeto es inductivo de capacidad contributiva del sujeto del impuesto”.
- 206079, Localización [J]; *S.J.F.; Tomo I*, 8a. Época; Pleno; Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988; Pág. 139. P. 23. “Doble tributación. En sí misma no es inconstitucional”.
- 820116, Localización [J]; *Gaceta S.J.F.*; 8a. Época; Pleno; Núm 19-21, Julio-Septiembre de 1989; Pág. 47. P. 37. “No minus, impuesto sobre. La tasa fijada del 2% prevista en el artículo 45-h de la ley de hacienda del departamento del distrito federal no viola el principio de proporcionalidad tributaria”.
- 232167, Localización [TA]; *S.J.F.; Volumen 199-204*, 7a. Época; Pleno; Primera Parte; Pág. 58. “Impuestos. Sus caracteres, forma contenido y alcances deben consignarse en la ley”.
- 232197, Localización [J]; *S.J.F.; Volumen 199-204*, 7a. Época; Pleno; Primera Parte; Pág. 144. “Impuestos, proporcionalidad y equidad de los”.
- 245341, Localización [TA]; *S.J.F.; Volumen 193-198*, 7a. Época; Sala Aux.; Séptima Parte; Pág. 501. “Leyes de ingresos y de hacienda, inconstitucionalidad de las (estado de baja California)”.
- 232796, Localización [J]; *S.J.F.; Volumen 91-96*, 7a. Época; Pleno; Primera Parte; Pág. 172. “Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”.
- 810393, Localización [TA]; *S.J.F.; Tomo XX*, 5a. Época; Pleno; Pág. 355. “Facultad económico coactiva”.
- 285277, Localización [TA]; *S.J.F.; Tomo XIV*, 5a. Época; Pleno; Pág. 1540. “Confiscación”.
- 388026, Localización [J]; *Informes*; 7a. Época; Sala Aux.; Informe 1969; Pág. 25. “Gasto público, naturaleza constitucional del”.

- 389838, Localización [J]; 6a Época; Enero; Ap. 1995; Tomo I, Parte HQ Pág. 357. 385. "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los".
- Tesis 5957, *SJF*, Act. Adm. VI, VI Época, vd. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, p. 103. "Procedimiento de ejecución. No viola art. 17 constitucional".
- Tesis 4263, Act. Adm. V, 7a época, tesis 3, p. 105 y Mayo, p. 844. "Facultad económica-coactiva. Su ejercicio no puede calificarse de violatoria".
- Tesis 5957, Act. Adm., 7a época, vd. 90, 6ª parte, p. 147, Mayo, VI, p. 1034. "Facultad económico-coactiva no es confiscación de bienes".
- Acuerdo G/ S1- 10/ 2017, VII-J-1aS-23, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 8a Época. Año II. No. 11. Junio 2017. p. 70. "Indicente de incompetencia por razón de territorio tratándose de pensionados al pertenecer a un segmento vulnerable de la sociedad, en aplicación del principio pro persona previsto en el artículo 1º constitucional, deberá atenderse al domicilio manifestado en la demanda, con independencia de si se trata del domicilio fiscal o particular del promovente".
- MI-CASR-20G-7, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Núm. V-43, 7a Época, 26 de marzo de 2013. "Convención interamericana de derechos humanos. a efecto de salvaguardar el derecho humano de acceso a la justicia contemplado en su artículo 25, la notificación de la convocatoria a remate dictada dentro del procedimiento administrativo de ejecución deberá realizarse de forma personal".
- MI-TASR-NQ-2, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 17 de enero de 2012. "Juicio contencioso administrativo. Ante la indefinición legislativas en cuanto al plazo para presentar un recurso administrativo, se debe aplicar el precepto que más favorezca la protección de los derechos humanos".
- MI-TASR-2HM-10, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 8 de mayo de 2012. "Derechos humanos.- principios de audiencia y defensa del gobernado. se transgreden en los artículos 39 y 40 del reglamento interior del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, por lo que debe declararse su inaplicabilidad".

MI-J-1aS-31, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 7a Época, 12 de julio 2012. "Contra el uso de la constitucionalidad en materia de derechos humanos.- el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, debe ejercerlo de oficio".

M-P-SS-109, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, 6a Época, 9 de abril de 2008. "Convención americana sobre derechos humanos.- no es un tratado en materia comercial, ni para evitar la doble tributación, por lo que no se surte el efecto previsto en el artículo 18 fracción xv de la ley orgánica de este tribunal, en vigor".

Fuentes normativas

- o Caso Velázquez Rodríguez contra Honduras, sentencia de 29-VI-1988.
- o Caso Baena y otros contra Panamá, sentencia de 2-II-2001
- o Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- o Código Fiscal de la Federación.
- o Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- o Convención Americana de Derechos Humanos.
- o Declaración sobre el Derecho y el Deber de los Individuos, los Grupos y las Instituciones de Promover y Proteger los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales universales reconocidos.
- o Código Fiscal de la Federación.
- o Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- o Ley de Coordinación Fiscal vigente en 1980.
- o Ley de Coordinación Fiscal vigente.
- o Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- o Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- o Ley Orgánica de la Procuraduría de los Derechos del Contribuyente.
- o Ley Orgánica de los Derechos del contribuyente.