

Derechos Humanos de los Contribuyentes

GABRIELA RÍOS GRANADOS
Coordinadora



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Serie ESTUDIOS JURÍDICOS, núm. 237

Coordinadora editorial: Elvia Lucía Flores Ávalos

Cuidado de la edición: Miguel López Ruiz

Formación en computadora: José Antonio Bautista Sánchez

DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

GABRIELA RÍOS GRANADOS
Coordinadora



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
MÉXICO, 2014

Primera edición: 28 de marzo de 2014

DR © 2014, Universidad Nacional Autónoma de México

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n
Ciudad de la Investigación en Humanidades
Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F.

Impreso y hecho en México

ISBN (en trámite)

CONTENIDO

Prólogo	IX
Gabriela RÍOS GRANADOS	
Derechos humanos y derecho presupuestal.	1
César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO	
El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes	29
Diana Bernal LADRÓN DE GUEVARA	
Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos	57
Gabriela RÍOS GRANADOS	
Los principios generales del derecho en materia tributaria y su importancia para la protección de los derechos humanos	97
Juan Manuel ORTEGA MALDONADO	
Nancy Jazmín PÉREZ RAMÍREZ	
El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el <i>soft law</i>	127
Marco César GARCÍA BUENO	
Derechos fundamentales de los contribuyentes. El derecho de acceso a la información tributaria	155
Omar Samuel MONDRAGÓN HERNÁNDEZ	

PRÓLOGO

La presente obra se inscribe en el humanismo del derecho tributario mexicano, cuyo punto de partida fue la reforma constitucional de junio de 2011. Aunque podría pensarse que es ambicioso hablar de “humanismo”, pues en el tema impositivo no necesariamente el contribuyente es relevante, sin embargo, a nivel doctrinal resulta muy interesante cambiar de concepción y darle un giro más humanista a los impuestos.

En su momento, el juicio de amparo fue una gran aportación que hizo México al mundo jurídico. Ahora, los doctrinarios mexicanos apostamos por brindar una nueva visión al derecho tributario, cuyo centro gravitacional son los derechos de los contribuyentes frente al poder de imposición del Estado.

Este libro reúne el trabajo de seis especialistas en la materia, cuya columna vertebral son los derechos humanos. Asimismo, también se incorpora el trabajo de un joven estudiante de la Facultad de Derecho de la UNAM, con el ánimo de impulsar su trabajo y a los jóvenes valores que incursionan en la investigación en materia de impuestos.

El capítulo primero versa sobre los derechos humanos y el derecho presupuestal, redactado con gran fluidez por César Augusto Domínguez Crespo. El siguiente capítulo, escrito con gran maestría por Diana Bernal Ladrón de Guevara, se refiere al reconocimiento y tutela de los derechos humanos del contribuyente. El epígrafe tercero analiza los derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, y de las convenciones de derechos humanos, redactado por la que suscribe el presente prólogo. El capítulo cuarto estudia los principios generales del derecho en materia tributaria y su impor-

tancia para la protección de los derechos humanos, elaborado en coautoría por Juan Manuel Ortega Maldonado y Nancy Jazmín Pérez Rodríguez. Con una perspectiva del derecho internacional tributario, Marco César García Bueno realiza un excelente trabajo sobre *soft law*, investigación financiada por el Programa de Mejoramiento de Profesores (Promep). Por último, este libro se cierra con broche de oro, con el trabajo de Omar Samuel Mondragón Hernández, joven estudiante de la Facultad de Derecho de la UNAM, y quien se ha interesado por escribir sobre el derecho de acceso a la información tributaria.

Como se podrá observar, el lector tiene en sus manos diversos trabajos cuyo propósito común es examinar los derechos humanos de los contribuyentes desde puntos de vista muy distintos, y que permiten dar una amplia gama de colores a la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Gabriela RÍOS GRANADOS

DERECHOS HUMANOS Y DERECHO PRESUPUESTAL

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO*

SUMARIO: I. *Planteamiento*. II. *“Derechos humanos” en materia presupuestaria expresamente contenidos en la Constitución federal mexicana*. III. *Instrumentos internacionales que complementan los derechos antes señalados*. IV. *Conclusiones*.

I. PLANTEAMIENTO

La reforma constitucional publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de junio de 2011 incluyó en su párrafo tercero un mandato a 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. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

En un análisis de esta reforma, señala Miguel Carbonell¹ que no resultaría una exageración señalar que el artículo 1o. contiene una miniteoría de los derechos fundamentales, que abarca prin-

* Doctor en derecho financiero y tributario por la Universidad Complutense de Madrid. *Doctor Europeus*. Profesor titular en la Universidad de Guanajuato. SNI-1. Abogado.

¹ Carbonell, Miguel, “Artículo 1o. Comentario”, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus Constituciones*, t. I, México, H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2012, p. 427.

cipios relativos a su titularidad a la forma en que deben ser interpretados, a las obligaciones que generan para las autoridades. En ese sentido, afirma que “La reforma de junio de 2011 debe suponer un poderoso incentivo para que los derechos fundamentales desplieguen todo su potencial, pues permite proyectar tales derechos hacia el quehacer legislativo, administrativo y judicial”. Solo de esta forma, concluye el autor citado, entre todos podemos aprovechar al máximo el contenido del artículo que encabeza nuestra carta magna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya tiene avanzado un estudio y precedentes sobre lo que ha de entenderse sobre el nuevo control difuso de constitucionalidad, así como el nuevo control de convencionalidad.

Dentro de este análisis, enfocado sustancialmente al papel de los órganos jurisdiccionales, alguna mención se ha hecho al papel de otras autoridades. En concreto, en la Ejecutoria 912/2010, del 14 de julio de 2011, se hace una aseveración importante, contenida en la tesis emanada del mismo asunto, que lleva por rubro “SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO:² “...Finalmente, debe señalarse que todas las demás autoridades del país en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia, sin tener la posibilidad de inaplicar o declarar su incompatibilidad”.

Así pues, la nueva formulación de “derechos humanos” encierra un desafío importante para los profesores e investigadores de derecho financiero y tributario. En esta ocasión quiero referirme concretamente a las posibles implicaciones que existirían en materia de gasto público. Quiero también hacerlo con énfasis en el papel que tiene el legislador, específicamente la Cámara de Diputados y el presidente de la República, quienes en conjunto deben elaborar un presupuesto de egresos acorde al nuevo orden

² [TA]; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su *Gaceta*, libro III, diciembre de 2011, t. 1, p. 557.

constitucional sobre derechos humanos. Esto es, pondré sobre la mesa algunas disposiciones contenidas en el primer capítulo de nuestra Constitución, y que parecieran dar una orden específica al legislador al momento de elaborar su presupuesto de egresos de la Federación (en delante PEF), ante la cual la autoridad no puede permanecer al margen o desatenta.³

El presupuesto, en particular el de egresos, nos dice Rodríguez Bereijo, es la expresión numérica, cifrada, unitaria y orgánica de la orientación que el gobierno da a la política del Estado.⁴ En frase de Goldscheid,⁵ es el esqueleto Estado desprovisto de todas las ideologías engañosas.

Puede ser osado de mi parte dar una colaboración sobre derechos humanos, pues mi vida académica no ha transcurrido en esa materia, sino en el derecho financiero. Sin embargo, el tema que pretendo abordar me obliga a tener en consideración la importante doctrina sobre derechos humanos. Toda vez que la vida no me alcanza para contrarrestar teorías y formular la mía propia en dicha materia, tomaré algunas consideraciones de prestigiados especialistas en esa materia como punto de partida para mi argumento. En esa tesitura, me he visto persuadido por la opinión de Luigi Ferrajoli y de Perfecto Andrés, principalmente, en la dimensión que tienen o deben tener los derechos fundamentales en un sistema jurídico.

De este último retomo la idea de que la Constitución, y la nuestra no es la excepción, es un ambicioso modelo normativo que no puede dejar de experimentar, como de hecho lo hace, incumplimientos y violaciones en sus desarrollos.⁶ Así pues, a lo que

³ No somos ajenos a las discusiones doctrinales existentes, al menos desde el siglo XIX, donde se pretendía despojar al presupuesto de contenido jurídico, limitándolo a una mera formalidad de aprobación por parte de los parlamentos. Véase Laband, Paul, *Derecho presupuestario*, Madrid, Tecnos, 2012.

⁴ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Estudio preliminar”, en Laband, Paul, *Derecho presupuestario*, Madrid, Tecnos, 2012, p. LVI.

⁵ Citado por Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Estudio preliminar”..., *cit.*, p. LVII.

⁶ Andrés Ibáñez, Perfecto, “Prólogo”, en Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, 6a. ed., Madrid, Trotta, 2009, p. 11.

el Estado mexicano se enfrenta es a un alentador experimento de mejora en materia de derechos humanos. Nos sumamos con optimismo a esta etapa nueva en el derecho mexicano. La recompensa o el riesgo de fracaso no es menor, pues como también lo señala Andrés, “la legitimidad del sistema político aparece, así, condicionada a la tutela y efectividad de los principios y derechos fundamentales”.⁷

Atienza observa que “los derechos humanos se han convertido en nuestros días en el banco de pruebas para una teoría de justicia”. A menudo —agrega el mismo autor— identificamos sin más la justicia con los derechos humano o, cuando menos, pensamos que un ordenamiento jurídico que no reconozca o que no sea capaz de proteger eficientemente los derechos fundamentales de los individuos no puede ser calificado como orden justo.⁸

II. “DERECHOS HUMANOS” EN MATERIA PRESUPUESTARIA EXPRESAMENTE CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL MEXICANA

El derecho presupuestario ha sido tradicionalmente el “hermano pobre” en la familia del derecho financiero, en tanto que la literatura y la legislación delatan una escasa atención en comparación con el derecho tributario. El hecho de que el derecho presupuestario haya sido menos atendido por los juristas que el derecho tributario puede deberse, en gran parte, a la enorme carga política que conlleva la creación de presupuestos y la asignación de recursos.

El hecho de que las asignaciones presupuestales sean normalmente atendidas con cierto grado de discrecionalidad (tanto por los órganos de gobierno encargados de elaborar presupuestos como por los legisladores) parece dejar poco espacio al análisis de coherencia jurídica. Sin embargo, la nueva regulación de los derechos humanos en el país recobra el valor de los presumpues-

⁷ *Idem.*

⁸ Atienza, Manuel, *El sentido del derecho*, Barcelona, Ariel, 2012, p. 221.

tos como “programa de acción de un gobierno”.⁹ Los créditos previstos para los diferentes servicios, nos dice en su obra clásica Maurice Duverger, traducen de forma precisa la actividad de esos servicios y las reformas que se les desean establecer eventualmente.¹⁰ Ejemplifica el autor citado: “aumentar los recursos de la educación nacional puede prever un desarrollo y una mejora en la instrucción pública; disminuir los recursos militares puede prever una disminución de la tensión internacional, etc.”.

La intervención jurídica presupuestal en México se ha limitado, prácticamente, a supervisar que los procedimientos de creación de la norma presupuestaria se ajusten a derecho. Sin embargo, ha sido menor la atención que recibe constatar el justo destino y cumplimiento material de los imperativos sociales señalados en la Constitución y en la legislación.

No es descabellado afirmar que antes de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, que aquí se recoge, el contenido de justicia material de los presupuestos era básicamente ignorado en el texto constitucional. La teoría y la dinámica garantista que ha imperado en nuestro derecho negaban efectividad a ciertos principios ahí contenidos. En esa tesitura, el artículo 74, fracción IV, constitucional, únicamente señala la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo, pero poco indica sobre el contenido del mismo. Lo más cercano a garantías que aparecían en la redacción antigua de la Constitución —y que sigue apareciendo— era lo relativo a:

1. Garantizar que las comunidades indígenas participen en el ejercicio y vigilancia de las partidas destinadas a ellas (artículo 2o., penúltimo párrafo);¹¹

⁹ Duverger, Maurice, *Finances publiques*, 7a. ed., Paris, Thémis-PUF, 1971, p. 214.

¹⁰ *Ibidem*, p. 215.

¹¹ Incluidas en el anexo 9 del PEF 2013.

2. La autorización de erogaciones plurianuales para proyectos de inversión en infraestructura (artículo 74, fracción IV);¹²
3. La obligación de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley (artículo 75, primer párrafo);¹³
4. La fiscalización posterior (principio de posterioridad) por parte de la Fiscalización Superior de la Federación (artículo 79, fracción I) y revisión reglada de la cuenta pública por parte de la Cámara de Diputados (artículo 74, fracción VI);
5. La autonomía presupuestaria del Poder Judicial (artículo 100, último párrafo);
6. Disposiciones similares (de autonomía presupuestal) para los estados, municipios y el Distrito Federal;
7. El principio de universalidad redactado en los siguientes términos: “No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior” (artículo 126, constitucional), y
8. Los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados los recursos económicos. En otras palabras, lo que la doctrina llama “calidad en el gasto”¹⁴ (artículo 134, primer párrafo).

La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria en parte suple la ausencia de principios de justicia material presupuestaria, en parte repite los antes señalados, enumerando “criterios” diversos en la administración de recursos públicos, tales como los señalados en el segundo párrafo del artículo 1o.: “le-

¹² Pormenorizadas en anexos 3 y 4 del PEF 2013.

¹³ Anexos 6 y 23 PEF 2013.

¹⁴ Diener Sala, Max Alberto, “El pilar del gasto en la reforma fiscal integral”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 100.

galidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control, rendición de cuentas y equidad de género. A esos podemos sumar otros esparcidos en la propia Ley, tales como equilibrio presupuestal, congruencia con el Plan Nacional de Desarrollo y responsabilidad hacendaria.¹⁵ De igual forma, el PEF de los últimos años ha previsto algunas disposiciones —a manera de principios— de austeridad, ajuste del gasto corriente, mejora y modernización de la gestión pública,¹⁶ así como de requisitos de los proyectos de inversión pública¹⁷ y evaluación al desempeño.¹⁸

Los principios presupuestarios antes señalados (sean en la Constitución, en el PEF o en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria) forman parte de ese conglomerado de principios que, como lo sintetiza bien Óscar Nava Escudero, pueden clasificarse en políticos, contables, económicos y jurídicos, que la doctrina financiera internacional reconoce.¹⁹ Constituyen, en lenguaje de Martínez Lago y García de la Mora, una ordenación de competencias, una ordenación temporal y, en menor medida (pero reconocido por la doctrina internacional), la ordenación material de los presupuestos.²⁰

La reforma constitucional que aquí se discute probablemente reparó poco en las consecuencias que pudiera representar en el

¹⁵ Capítulo II de la Ley indicada.

¹⁶ Título tercero, capítulo II, del PEF 2013.

¹⁷ Artículos 26 y 27 PEF 2013, entre otros.

¹⁸ Artículo 28 PEF 2013.

¹⁹ Nava Escudero, Óscar, “El principio presupuestario de no afectación de los recursos públicos y los ingresos excedentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 119. En la doctrina jurídica mexicana tradicional se identifican los siguientes principios en materia presupuestaria: el equilibrio presupuestario, el principio de anualidad, el principio de unidad, principio de universalidad, principio de no afectación de recursos y principio de especialidad o de separación de gastos (véase Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 129).

²⁰ Martínez Lago, Miguel Ángel y García de la Mora, Leonardo, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 8a. ed., Madrid, Iustel, 2011, pp. 173 y ss.

desarrollo del derecho presupuestario constitucional de nuestro país. Seguramente eran otros aspectos vinculados con el control difuso o el control de convencionalidad de nuestra carta magna los que suscitaron mayor estudio. Deseado o no, el cambio constitucional trae todo un cúmulo de elementos de estudio, desde el ámbito del derecho presupuestario.

Me atrevo a enumerar lo que a mi juicio (obviamente, discutible) son una serie de derechos humanos en los que los creadores del Presupuesto de Egresos deben poner especial énfasis, y que en todo caso podrán ser sujetos a revisión por el Poder Judicial. La tesis de este documento es que nos podemos encontrar frente a un nuevo cúmulo de principios materiales que deben guiar los presupuestos de egresos mexicanos, derivados de la reformulación como derechos humanos cuya responsabilidad en la aplicación corresponde a todas las autoridades de los derechos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales. Se trata de derechos o principios materiales, de justicia sustantiva o de contenido en materia presupuestaria, que actuarían en dos vertientes: exigiendo que en la conformación de los presupuestos de egresos se contemplen contenidos mínimos en las distintas materias que se expondrán y obligando al gobierno a garantizar en forma eficiente el cumplimiento de los derechos que ahí se señalan. No estamos hablando de un ensanchamiento del gasto público, como la literatura clásica lo analizó a mediados del siglo XX,²¹ sino de una especie de especificación de objetivos y niveles de cumplimiento que debe asegurar el gasto público en temas que nuestra sociedad considera fundamentales,

Miguel Ángel Martínez Lago refiere que en el Estado social y democrático de derecho no importa el *quantum* de intervención pública necesaria para dotar de eficacia a todo un entramado jurídico-promocional en el que se impone como obligación de los poderes públicos el asegurar la protección social, económica y jurídica de la familia, de la infancia, o de alcanzar la distribución

²¹ Una muestra de este consenso doctrinal es Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996. pp. 177 y ss.

equitativa de la renta. Lo prioritario, nos dice el autor, no es la cantidad de gasto público necesario para alcanzar los objetivos, sino la dirección en que se oriente la política fiscal y presupuestaria del Estado.²² Así pues, retomando la denominación adoptada por el catedrático de Madrid, enunciaremos una serie de principios que a nuestro parecer pretenden la justicia material del gasto público.²³

Aclaro que los derechos aquí enunciados pertenecen casi en su totalidad a los llamados derechos sociales. Estos derechos han sido cuestionados en tanto que su naturaleza de prestaciones por parte del Estado adolece de la eficiencia en exigibilidad de que gozan otros derechos de carácter prohibitivo para la autoridad. Es decir, los derechos humanos consistentes en prohibiciones a la actuación de la autoridad (libertad de tránsito, libertad de expresión, legalidad, etcétera) han gozado de mejores elementos de aplicación o garantías que los derechos que exigen una actuación directa del Estado (derecho a la salud, a la vivienda, a la educación, etcétera). En esto, Ferrajoli indica:

Frente a la tesis de la confusión entre los derechos y sus garantías, que quiere decir negar la existencia de los primeros en ausencia de las segundas, sostendré la tesis de su distinción, en virtud de la cual la ausencia de las correspondientes garantías equivale, en cambio, a una inobservancia de los derechos positivamente estipulados, por lo que consiste en una indebida laguna que debe ser colmada por la legislación.²⁴

Abunda el autor citado afirmando que los derechos sociales son derechos fundamentales en los que, por un lado, la elaboración teórica-jurídica es más imperfecta, y el sistema de sus garantías es más defectuoso, y, por otro lado, más fecundas son las aportaciones sociológicas del análisis económico y de las in-

²² Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*, Madrid, Colex, 1992, p. 106.

²³ *Ibidem*, p. 27.

²⁴ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías*, 6a. ed., Madrid, Trotta, 2009, p. 43.

vestigaciones con vistas a la formulación de técnicas apropiadas de titulas.

Es indudable que la ciencia del derecho no ha elaborado aún —frente a las violaciones que derivan de la omisión de las prestaciones— formas de garantía comparables en eficacia y sencillez a las previstas para los demás derechos fundamentales... Ello no quiere decir que nunca se hayan elaborado técnicas de garantía para estos derechos, y menos aún que será irrelevante, no vinculante o puramente programático su reconocimiento constitucional como derechos.²⁵

Así pues, nos unimos a las voces que niegan que el constituyente sea solo un productor de humo o un redactor de buenos deseos. Los derechos consagrados en la Constitución revelan el sentir del Estado mexicano en su conjunto —involucrando obviamente a nosotros, sus ciudadanos—, y es deber de todas las autoridades, en el ámbito de su competencia, proveer su cumplimiento. En el peor de los casos, reconociendo que la eficacia de los derechos aquí señalados no sea la óptima, tendrían que ser, siguiendo a Habermas, principios jurídicos por los que ha de orientarse el legislador.²⁶

No explicaré a detalle el significado, los alcances o el contenido de cada uno de los derechos que aquí enumero, pues ciertamente existen voces más acreditadas para describir y profundizar en cada uno de ellos. Me limitaré a enunciarlos y a establecer la relación que el PEF puede tener con su garantía.

1. *Desarrollo de las comunidades indígenas y otras equiparables*

El artículo 2o. constitucional, apartado B, primer párrafo, establece que “La Federación, los Estados y los Municipios, para promover la igualdad de oportunidades de los indígenas y elimi-

²⁵ *Ibidem*, p. 109.

²⁶ Habermas, Jürgen, *Facticidad y validez*, 6a. ed., Madrid, Trotta, 2010, p. 192.

nar cualquier práctica discriminatoria, establecerá las instituciones y determinará las políticas necesarias para garantizar la vigencia de los derechos de los indígenas y el desarrollo integral de sus pueblos y comunidades”. Entre las acciones señaladas de las fracciones I a IX se encuentran las de impulsar el desarrollo regional, garantizar e incrementar los niveles de escolaridad, favoreciendo la educación bilingüe e intercultural, la alfabetización; asegurar el acceso efectivo a los servicios de salud; propiciar la incorporación de mujeres indígenas al desarrollo, mediante proyectos productivos; extender la red de comunicaciones; apoyar actividades productivas y el desarrollo sustentable.

Carrasco Iriarte elabora un listado de principios constitucionales vinculados con las asignaciones presupuestales, estímulos y financiamiento señalados en el artículo en comento, que aquí sintetizo:²⁷ las autoridades municipales determinarán equitativamente las asignaciones presupuestales que las comunidades administrarán en forma directa, en coordinación con los tres órdenes de gobierno; establecer un sistema de becas para estudiantes indígenas; mejorar las condiciones de las comunidades mediante acciones que faciliten la construcción y el mejoramiento de las viviendas, así como servicios sociales básicos; procurar la incorporación de las mujeres indígenas al desarrollo mediante estímulos para favorecer su educación y participación; apoyo de actividades productivas, y consulta en la elaboración de Plan Nacional de Desarrollo.

El artículo 29 del PEF para el año 2012, dentro del capítulo V, “De los pueblos y comunidades económicas”, hace mención expresa “al cumplimiento de las obligaciones señaladas en la Constitución”, y con ese argumento se aprueba el anexo del presupuesto que contempla más de 88 mil millones de pesos en presupuesto.

Cabe señalar que el último párrafo del artículo 2o. indica que “sin perjuicio a los derechos aquí establecidos a favor de los

²⁷ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, 5a. ed., México, Oxford, 2010, p. 2.

indígenas, sus comunidades y pueblos, toda comunidad equiparable a aquéllos tendrá en lo conducente los mismos derechos tal y como lo establezca la ley”. Eso nos puede llevar a otro estadio, pues hablar de “comunidad equiparable” a la indígena puede plantearse desde distintas ópticas: una equiparación en el avance educativo, en el avance económico, en el cultural. La equiparación puede ser también desde el punto de vista de los niveles de pobreza que pueden sufrir otras comunidades rurales o urbanas. Así pues, no es indispensable atender a una identidad étnica, cultural o lingüística para definir a las comunidades destinatarias de los derechos señalados en este precepto constitucional. También pueden incluirse comunidades (pueblos, delegaciones, barrios, rancherías, ejidos) que en cierta forma sean equiparables a las comunidades indígenas, sea por su nivel educativo, en salud y, en general, de desarrollo socioeconómico.

Un elemento implícito en la redacción del artículo 2o. constitucional, relacionado con la función presupuestaria, es la adecuada medición de los resultados (tratándose de la educación no es implícito, pues expresamente ordena “garantizar e incrementar los niveles de escolaridad —inciso B, fracción II—). Esto obliga al legislador ordinario y al Ejecutivo a establecer instrumentos eficaces de medición de los resultados de sus políticas a favor de las comunidades indígenas y de toda comunidad equiparable.

2. *Educación*

El artículo 3o. constitucional dispone:

Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado —Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios—, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; ésta y la media superior serán obligatorias.

La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentará en

él, a la vez, el amor a la Patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

I. Garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

II. El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

De lo transcrito podemos observar dos órdenes muy concretas al ámbito federal: impartir educación obligatoria, y, como se señala en la fracción II transcrita, impartir una educación de calidad conforme al progreso científico.

De acuerdo con la reformulación del título primero de nuestra Constitución, es exigible a todas las autoridades, dentro de su ámbito de competencia, promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos. Desde el ámbito de competencia del Ejecutivo al elaborar un proyecto de presupuesto, y del Legislativo al aprobarlo, deben establecer los medios económicos que garanticen el derecho humano a la educación, al menos a la educación básica. La educación debe basarse en los resultados del progreso científico, y por ello los recursos y los planes deben contemplar programas actuales y medios materiales acordes a estos avances (computadoras, internet, laboratorios, instrumentos de trabajo, etcétera).

La fracción IV del artículo 3o. constitucional tiene una carga social importante, pues indica que toda la educación que el Estado imparta será gratuita. Se ha discutido si la educación impartida por organismos autónomos comparte esta naturaleza, sin que exista jurisprudencia. No obstante, una interpretación un tanto forzada de la Constitución ha llevado a indicar que dicha educación no está obligada a brindarse sin pago alguno.²⁸ Compartimos la idea de Carrasco Iriarte para que en un futuro se modi-

²⁸ Amparo en revisión 303/94. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, junio de 1994, p. 248.

fique esta disposición constitucional y no se de pie a suspicacias por el hecho de que algunas universidades públicas establezcan cuotas de ingreso o inscripción.²⁹ La modificación constitucional puede prever que la función social de las instituciones y el deber de fijar sus tarifas conforme al interés de no impedir que por razones de incapacidad económica se prive a nadie del acceso a la educación superior. Así pues, que sean razones académicas y no económicas las que restrinjan el acceso a la educación.

La fracción VIII del mismo artículo 3o. establece una instrucción que podemos entender como claro mandato al legislador, y que toca el presupuesto:

VIII. El Congreso de la Unión, con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República, expedirá las leyes necesarias, destinadas a distribuir la función social educativa entre la Federación, los Estados y los Municipios, a fijar las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público y a señalar las sanciones aplicables a los funcionarios que no cumplan o no hagan cumplir las disposiciones relativas, lo mismo que a todos aquellos que las infrinjan.

De este precepto constitucional, interpretado en forma conjunta con la generalidad que debe existir en los subsidios, y que se analizará más adelante, puede comenzar a combatirse la absoluta discrecionalidad con que se manejan los presupuestos para instituciones educativas, principalmente de educación superior. El presupuesto federal contempla normalmente subsidios y otros recursos a instituciones públicas de educación, y lo hace sin ninguna coherencia. No existen parámetros transparentes ni equitativos en la repartición de estos subsidios. Son algunas universidades las que se benefician de la cercanía con el poder, de su capacidad de gestionar recursos con el Ejecutivo y los legisladores, o de su buena suerte, las que reciben mayores recursos en el presupuesto. Mientras tanto, otras instituciones que probable-

²⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p. 14.

mente están teniendo importantes niveles de desempeño o cuya población exija mejores condiciones no necesariamente ven mejorados sus presupuestos.

En la actualidad se vive una arbitrariedad casi absoluta al momento de repartirse los recursos federales a las universidades públicas. Esto contraviene lo previsto en la fracción VIII del artículo 3o. constitucional arriba citado, que exige que el Congreso de la Unión, “con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República”, expida las leyes necesarias, destinadas “a fijar las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público”. El nuevo orden constitucional fija las bases necesarias para que se garantice este derecho humano a la educación, con las características que se señalan en el precepto referido. El legislador ha de buscar una unificación y coordinación, buscando este equilibrio en parte mediante las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público.

3. Alimentación, medio ambiente y agua

Artículo 4o. tercer párrafo, “Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará”.

Obsérvese el imperativo. El legislador creador de presupuesto de egresos de la Federación no puede mantenerse al margen de esta orden. Los números de hambre y desnutrición en nuestro país son indignantes. Si a ello sumamos los índices de obesidad (posible indicio de baja calidad en la alimentación), nos enfrentamos a un grave problema de salud pública, tanto por la carencia de alimentos como por el uso inadecuado de ellos. Sin lugar a dudas es más grave la ausencia de alimento, pues directamente se está atentando a la vida o se está condicionando el desarrollo individual. Un individuo que en su infancia sufrió desnutrición puede ver limitada de por vida su capacidad intelectual, su desarrollo físico y, en conjunto, sus posibilidades de procurarse por sí mismo una vida digna.

El sentido común y el pretendido respeto a los derechos humanos que consagra nuestro texto constitucional nos lleva a observar que mientras no se pueda garantizar la alimentación de todos los mexicanos no podremos afirmar que en nuestro país se respeten los derechos humanos. El derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad es un claro ejemplo de un derecho humano consagrado en la Constitución que no permite que el Estado solamente permanezca como observador pasivo de la vida social, sino que lo obliga a actuar y establecer medidas positivas para alcanzar su cumplimiento. El imperativo de garantizar la alimentación obliga a realizar una planeación adecuada (por parte del Ejecutivo), a crear los programas y las instituciones encargadas de su ejecución y, obviamente, a dotar con los recursos necesarios para su logro (por parte del Ejecutivo y del Legislativo). La conformación del presupuesto de egresos federal de cada año tiene que ser el instrumento que permita verificar claramente que el Estado en su conjunto realiza lo necesario para garantizar la nutrición de los mexicanos.

En fechas recientes se anunció con enorme cobertura periodística el inicio de la Cruzada Nacional contra el Hambre. Más allá del impacto mediático que pueda tener un programa que en su nombre y en su finalidad pretende justamente atacar el hambre en el país, es muy destacable que el gobierno federal elabore un proyecto que conjunte una serie de medidas que ya existían para paliar este problema. Esto es, el punto de partida son una serie de programas ya existentes, pero es sin duda un gran mérito que en este año se precise y se coordine una política de Estado que pretende eliminar el hambre en México. Al escribir estas páginas arranca este ambicioso programa. Desearía que al ser publicadas ya existan resultados positivos.

El quinto párrafo del artículo 4o. constitucional señala el derecho al medio ambiente sano de la siguiente forma: “Toda persona tiene derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar. El Estado garantizará el respeto a este derecho. El

daño y deterioro ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque en términos de lo dispuesto por la ley”.

El derecho al medio ambiente sano desde el ámbito presupuestal debe también garantizarse con programas eficientes de gobierno encaminados a sanear y recuperar zonas deterioradas, pero también estableciendo los instrumentos, las autoridades y los tiempos para que se sigan conservando los recursos naturales que componen un medio ambiente sano.

El sexto párrafo del artículo 4o. constitucional complementa el tercero, relativo a la alimentación, e impone un alto grado de actuación al Estado mexicano. Se trata nada menos que el derecho al acceso, disposición y saneamiento de agua para su consumo, enunciado de la siguiente forma: “Toda persona tiene derecho al acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y asequible. El Estado garantizará este derecho y la ley definirá las bases, apoyos y modalidades para el acceso y uso equitativo y sustentable de los recursos”.

Es importante que los derechos humanos señalados en este epígrafe encuentren reforzamiento con la nueva formulación de esta materia en nuestro país. Si bien ya han estado en el texto constitucional los preceptos aquí analizados, los elementos para garantizarlos siguen como una especie de laguna (parafraseando a Ferrajoli).

Los tres mandatos anteriores están redactados en forma imperativa; en cambio, los que a continuación se señalan dan pie a que sea una regulación de legislación secundaria la que module su “garantía”.

4. Salud, vivienda, cultura y cultura física

El cuarto párrafo del artículo 4o. señala que “Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en

materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución”.

El séptimo párrafo del mismo artículo 4o. constitucional señala: “Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La Ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo”.

En la misma tesitura se regulan los derechos a la cultura y a la cultura física en los párrafos penúltimo y último del mismo artículo, como sigue:

Toda persona tiene derecho al acceso a la cultura y al disfrute de los bienes y servicios que presta el Estado en la materia, así como el ejercicio de sus derechos culturales. El Estado promoverá los medios para la difusión y desarrollo de la cultura, atendiendo a la diversidad cultural en todas sus manifestaciones y expresiones con pleno respeto a la libertad creativa. La ley establecerá los mecanismos para el acceso y participación a cualquier manifestación cultural.

Toda persona tiene derecho a la cultura física y a la práctica del deporte. Corresponde al Estado su promoción, fomento y estímulo conforme a las leyes en la materia.

Estos últimos dos párrafos justifican y exigen políticas culturales eficientes. Aunadas con la educación que procura la cultura, y que también se garantiza en el texto constitucional, el Estado ha de establecer medios eficaces para beneficio de la sociedad. En los últimos años el Estado mexicano ha renunciado parcialmente a esta obligación, al no contar con un canal de televisión pública que llegue a todos los hogares. El Estado mexicano ha dejado en manos privadas la transmisión televisiva, canal importantísimo de transmisión cultural. Los países europeos, vanguardistas en aspectos culturales, normalmente cuentan con canales públicos que compiten por las audiencias con los canales privados. A dichos canales públicos se les puede exigir contenidos de calidad, de respeto y de creatividad, que no siempre es posible exigir a los concesionarios de estos bienes públicos.

El deporte tiene un imperativo constitucional, no solo por el gusto que da ser espectador de un espectáculo deportivo o de hazañas hechas por los deportistas destacados, sino porque también es valorado por nuestro texto constitucional como un instrumento de bienestar individual y social. Así pues, no es optativo, sino obligación de nuestras autoridades, establecer presupuestos que procuren la promoción, el fomento y el estímulo al deporte, no solo a deportistas, sino a todos los ciudadanos, pues además de ser un componente de una vida saludable, se convierte también en un elemento de vida digna al que se debe aspirar.

5. *Derechos de la niñez*

El octavo párrafo del artículo 4o. constitucional consagra el “principio del interés superior de la niñez”, que obliga a “todas las decisiones y actuaciones del Estado”. Como se señala en el párrafo: los niños y las niñas tienen derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral. Este principio deberá guiar el diseño, la ejecución, el seguimiento y la evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez.

El presupuesto de egresos de la Federación debe contener, por mandato constitucional, claridad respecto a los recursos que den cumplimiento a los derechos a la niñez aquí transcritos. Así como el presupuesto hace explícitas algunas asignaciones a comunidades indígenas³⁰ o a políticas de género,³¹ es indispensable que se desagreguen o hagan explícitas las asignaciones con relación a la niñez. No resulta sostenible que el “interés superior de la niñez” consagrado en el texto constitucional no se traduzca en actividad legislativa presupuestaria concreta. Aunque suene reiterativo, debemos trabajar en conformar los instrumentos de

³⁰ Explícitas en el anexo 9 del PEF 2013 y fracción IX, artículo 3o., del mismo ordenamiento.

³¹ Expresadas en el anexo 12 del PEF 2013 y la fracción XII del artículo 3o., del mismo ordenamiento.

exigibilidad idóneos en materia de derechos humanos, y debe tener un nivel de alta prioridad el señalado principio de interés superior de la niñez.

6. *Información*

El artículo 6o. constitucional, en su primer párrafo, señala que el derecho a la información será garantizado por el Estado. Entre los datos relevantes a informarse, según lo señala la fracción V del mismo artículo, están los indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos. No obstante lo anterior, la fracción VI indica que la ley determinará la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos

El precepto señalado, al mismo tiempo que resultaría un derecho en sí mismo, parece ser también un instrumento de garantía de otros derechos que aquí se han comentado. El derecho a la información en materia de gasto público y en indicadores de gestión se erige como un auxilio importante para la garantía de derechos en materia presupuestaria. Así pues, es deber del creador del presupuesto (Ejecutivo y Cámara de Diputados) contemplar recursos suficientes y capacidad de eficiencia a los institutos o instancias encargados de cumplir el deber de informar y transparentar los recursos.

7. *Administración de justicia gratuita*

El artículo 17 constitucional señala en su segundo párrafo el derecho a la justicia gratuita impartida por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, y emitir sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

La prontitud, expeditéz, gratuidad y calidad (completa e imparcial), requieren presupuesto. No es cuestionable que en el texto constitucional el Poder Judicial cuenta con una autonomía pre-

supuestal reconocida, lo que en gran medida garantiza el derecho aquí destacado. Sin embargo, no se puede decir lo mismo de otros órganos jurisdiccionales dependientes del Ejecutivo. Asimismo, la justicia en nuestros tiempos no puede subsumirse a la resolución de juicios, sino que también otros medios alternativos (arbitraje, mediación, etcétera) deben considerarse como parte del entramado de justicia que debe brindarse en forma gratuita.

En materia fiscal también se avanza en la administración de justicia con mecanismos novedosos como lo es la figura del Defensor del Contribuyente. Esta institución, relativamente nueva en México, debe contar con recursos suficientes para garantizar su eficiencia, pues actúa y es auxiliar de la justicia como asesor de contribuyentes, elaborador de dictámenes y estudios sobre el actuar de las autoridades, abogado de los ciudadanos, promotor de reformas, promotor de cultura fiscal, etcétera, actividades todas que abonan a la justicia. El defensor del contribuyente, dice Serrano Antón, es concebido para resolver los conflictos de los ciudadanos con la administración tributaria desde la persuasión, el diálogo y la mediación, que coexiste de modo respetuoso, pacífico y coordinado, con las formas tradicionales de control en la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes, con la finalidad de complementarlos, dinamizarlos, y con ello hacerlos más eficaces.³²

8. *Impulso a la empresa*

En el artículo 25 constitucional, relativo a la rectoría estatal sobre el desarrollo económico, se indica en el párrafo sexto, que:

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la econo-

³² Serrano Antón, Fernando, “El régimen jurídico del defensor del contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Hacia una administración orientada al servicio del contribuyente”, *Los defensores del contribuyente*, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2010, p. 134.

mía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

...

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

“La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares”, y el resto de los preceptos constitucionales citados en materia económica evidencian el deber constitucional del Estado mexicano como Estado intervencionista. El intervencionismo, entendido de la mejor forma, esto es, el intervencionismo para el impulso, el desenvolvimiento. En esta tesitura, el texto constitucional no comulga por completo con el pensamiento liberal puro, que ve la actividad estatal como de simple creador de políticas (policía) en materia económica o como gendarme, sino que exige una intervención mayor. Tampoco comulga nuestra Constitución con un pensamiento socialista, que resta importancia a la actividad privada. El texto constitucional se adapta a las necesidades de una democracia que reconoce la rectoría del Estado en materia económica, rectoría que involucra el desarrollo de la actividad privada.

Por lo anterior, como normalmente se viene realizando, los presupuestos de egresos han de contemplar montos de inversión en infraestructura que impulsen la actividad económica privada, programas de impulso a todos los sectores de la actividad económica, y toda forma de proyectos que incidan directamente en el impulso a la actividad económica privada. Así pues, por citar un ejemplo, al pretenderse la atracción de inversiones, no solamente debe promoverse desde el ámbito de reducción de contribuciones o beneficios fiscales, sino que son importantes los compromisos en materia de inversión en infraestructura que sirva a las empresas, gasto en capacitación de potenciales empleados, gasto en promoción, entre otros.

Aún antes de la reforma constitucional en materia de derechos humanos se reconocía en el precepto aquí indicado una característica sustantiva o de fondo en la elaboración de los presupuestos.³³ Con el reconocimiento de derecho humano cobra fuerza esta consideración.

9. Ejecución de obras para los centros de población

El artículo 27 constitucional, en su tercer párrafo, exige al Estado dictar medidas necesarias en materia de asentamientos humanos y establecer provisiones a efecto de “ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población”, para diversos fines, entre los que se encuentra expresamente el del fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvícola y de las demás actividades económicas del medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad, entre otros fines. También ahí se señala.

El precepto aquí analizado complementa y refuerza lo mencionado en el punto anterior respecto a la necesidad de inversión y gasto en el impulso a la actividad económica. La actividad urbana o rural requiere de estrategias bien pensadas y ejecutadas, de tal manera que cumplan los objetivos de fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población.

Entendemos que lo aquí señalado, incluido el impulso a la actividad privada manifestada en el epígrafe anterior, encuentra orden y se regula mediante la Cartera de Proyectos de Inversión que regula La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Esta Cartera tiene la finalidad de dotar de certeza de

³³ Paoli Bolio, Francisco José, “Principios constitucionales presupuestarios y presupuesto”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 127.

que los proyectos bien elaborados contarán con recursos en presupuestos (reduciendo considerablemente el grado de discrecionalidad), pero también garantiza la viabilidad de los mismos. La práctica demuestra que muchas de las veces se otorgan recursos “a ojo de buen cubero”, lo que redundará en imposibilidad técnica de aplicar los recursos, pues muchos de esos proyectos propuestos por los legisladores no son realmente viables. Existen también otras invenciones creativas, como son los proyectos para prestación de servicios (PPS) y los proyectos de inversión con impacto diferido en el gasto (conocidos con el pegajoso nombre de PIDIREGAS), que permiten cierta flexibilidad al gobierno al momento de ejecutar proyectos de inversión.³⁴

10. *Subsidios*

El último párrafo del artículo 28 constitucional señala: “Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

El otorgamiento de subsidios requiere, conforme al mandato constitucional, cuatro requisitos:

1. Que se trate de una actividad prioritaria;
2. Que sea general;
3. Un elemento de temporalidad, y
4. Que no afecte sustancialmente las finanzas de la nación.

Asimismo, se obliga al Estado a vigilar la aplicación y a evaluar los resultados.

Estamos frente a un precepto constitucional que encierra una relevancia mayor en materia presupuestaria. Enuncia, en otras

³⁴ Un estudio sucinto de estas figuras en Ortega González, Jorge, “Temas selectos de derecho presupuestario mexicano”, *Problemas actuales de derecho financiero mexicano*, México, Porrúa-Tecnológico de Monterrey, 2009, pp. 116 y ss.

palabras, que los subsidios no pueden realizarse de manera arbitraria, sino que están claramente reglados. Los subsidios deben ser hacia actividades determinadas en algún instrumento como prioritarias; exigen una generalidad, de tal manera que no se otorguen solo por motivos de influencias o *lobbying* político; exigen la delimitación temporal y el cuidado en la afectación que pudieran representar a las finanzas y, muy importante, debe vigilarse la aplicación y los resultados obtenidos.

III. INSTRUMENTOS INTERNACIONALES QUE COMPLEMENTAN LOS DERECHOS ANTES SEÑALADOS

1. *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*³⁵

Artículo 9. “Los Estados Partes del presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social”.

2. *Declaración Universal de los Derechos Humanos*³⁶

Artículo 25. 1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene, asimismo, derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes a su voluntad. 2. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales.

³⁵ Adoptado por la Organización de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966, aprobado por el Senado de la República el 18 de diciembre de 1980 y publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de enero de 1981.

³⁶ Adoptado por la ONU el 10 de diciembre de 1948.

3. *Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”*³⁷

Este protocolo incluye, en términos similares a otros instrumentos mencionados, entre otros, el derecho a la seguridad social, el derecho a la salud, el derecho a un medio ambiente sano, el derecho a la alimentación, el derecho a la educación, a los beneficios de la cultura, a la protección de la familia, de la niñez y de los ancianos.

Específicamente, en lo que hace a la seguridad social, el artículo 9o. reza:

1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependiente.

2. Cuando se trate de personas que se encuentran trabajando, el derecho a la seguridad social cubrirá al menos la atención médica y el subsidio o jubilación en casos de accidentes de trabajo o de enfermedad profesional y, cuando se trate de mujeres, licencia retribuida por maternidad antes y después del parto.

Es muy importante destacar el artículo 2o. de este Protocolo, que señala:

Artículo 2

Obligación de adoptar disposiciones de derecho interno

Si el ejercicio de los derechos establecidos en el presente Protocolo no estuviera ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar,

³⁷ Adoptado por la Organización de Estados Americanos en la ciudad de San Salvador, el 17 de noviembre de 1988, aprobado por el Senado de la República el 12 de diciembre de 1995, lo cual consta en el *Diario Oficial de la Federación* del 27 de diciembre de 1995.

con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de este Protocolo las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos.

Los instrumentos internacionales aquí indicados, así como los preceptos transcritos, dan cuenta de contenidos mínimos que deben contemplarse en los presupuestos y en los programas elaborados por el gobierno mexicano. No es opcional, sino un imperativo contenido en nuestro ordenamiento constitucional, y en los convenios de los que México es parte, proveer de proyectos, recursos y seguimiento para el cumplimiento efectivo a diversos elementos que garantizan la dignidad de los mexicanos. La alimentación, la salud, la vivienda, la seguridad social, la educación, la cultura y los demás derechos aquí resaltados son contenidos mínimos que han de vigilarse en la conformación de presupuestos.

IV. CONCLUSIONES

1. La nueva formulación de derechos humanos mexicana nos coloca en la posibilidad real de relanzar el derecho presupuestario; esto en la medida en que desde la Constitución se estaría dotando de contenidos mínimos un instrumento jurídico que en ciertas etapas ha sido visto como mera expresión cuantitativa del aparato burocrático con forma de ley. En lenguaje clásico de derecho financiero, se estaría ampliando el cúmulo de gastos considerados ordinarios, en tanto que responden a “la actividad normal y habitual del Estado, a su funcionamiento general, y se repiten cada año”.³⁸
2. El imperativo constitucional de que cada autoridad, en el ámbito de sus competencias, debe “promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia,

³⁸ Ferreiro Lapatz, José Juan, *Instituciones de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 73.

indivisibilidad y progresividad”, ha de ser asumido por las autoridades encargadas de elaborar el presupuesto de egresos de la Federación en cada año, a saber: Poder Ejecutivo y Cámara de Diputados.

3. Los contenidos mínimos de justicia material de los presupuestos que están consagrados en la Constitución mexicana se complementan con aquellos derechos expresamente adoptados en instrumentos internacionales de los que nuestro país es parte. Reiteramos: las autoridades encargadas de elaborar y ejecutar los presupuestos no deben permanecer al margen del respeto y garantía, progresiva, de los derechos humanos aquí enumerados.

EL RECONOCIMIENTO Y TUTELA DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Diana BERNAL LADRÓN DE GUEVARA*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *¿Tienen derechos los contribuyentes?* III. *Sujetos titulares de derechos humanos.* IV. *¿Cuáles son los derechos humanos de los contribuyentes?* V. *Principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.* VI. *El principio de interpretación pro homine con relación a los derechos humanos de los contribuyentes.* VII. *El Ombudsman del contribuyente. Protección no jurisdiccional de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.* VIII. *A manera de conclusión.*

I. INTRODUCCIÓN

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de junio de 2011 trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema constitucional de gran riqueza y repercusión en la vindicación y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

Esta reforma constitucional, de gran trascendencia histórica, tiene como ejes: i) el reconocimiento de los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución Política de los Estados

* Procuradora de la Defensa del Contribuyente. Agradezco la colaboración de la licenciada Alejandra Guerra Juárez y la licenciada Bertha Graciela Pompa García en la preparación de este documento.

Unidos Mexicanos (CPEUM) como en los tratados internacionales de los que México es parte; ii) el establecimiento de un nuevo principio de interpretación *pro persona* de esos derechos; iii) la creación de un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales, que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias; iv) la postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos, y v) la reformulación y el fortalecimiento de los organismos defensores de esos derechos.

La reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye, sin duda, un cambio de paradigma, un nuevo modelo de tutela de los derechos del gobernado en el México contemporáneo. La interpretación y cumplimiento que se le vaya dando por todas las autoridades involucradas en diversos grados es fundamental para que la tutela ampliada de los derechos fundamentales cobre práctica efectiva y plena vigencia.

Es indiscutible que uno de los deberes éticos y obligaciones constitucionales primarias de los individuos es el pago de impuestos o contribuciones para sostener el gasto público y cumplir así con una responsabilidad básica de solidaridad social. Es en el pago de los tributos donde los miembros de una sociedad se reivindican en su más alta dignidad de ciudadanos, al desprenderse de ingresos propios para contribuir a un bien mayor que los trasciende en lo individual, y que es el de la propia viabilidad de la sociedad a la que pertenecen. El deber de contribuir es un concepto innato al de ciudadano o gobernado, de donde resulta obligado advertir, en correlación inmediata con este deber, la relevancia que adquiere el reconocimiento, la defensa y la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

II. ¿TIENEN DERECHOS LOS CONTRIBUYENTES?

Resulta pertinente establecer en primer lugar qué son los *derechos humanos*. Luigi Ferrajoli señala que no es suficiente con sa-

ber qué son los derechos fundamentales, sino que para dar una verdadera respuesta a esa pregunta deberán contestarse dos más: ¿cuáles son?, y ¿cuáles deben ser garantizados como tales?

Define como derechos fundamentales “aquéllos que están adscritos universalmente a todos en cuanto personas o en cuanto ciudadanos o personas con capacidad de obrar y que por tanto son indisponibles e inalienables”.¹

Habrà que saber también cuáles son. A lo que señala que son aquellos reconocidos por el derecho positivo; por ejemplo, son derechos fundamentales en el ordenamiento internacional los derechos establecidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Sin embargo, es la respuesta a la tercera pregunta la que resulta más interesante para nuestro tema. Dice Ferrajoli que para establecer cuáles derechos deben ser protegidos como fundamentales debe partirse del punto de vista de tres criterios axiológicos: el nexo entre derechos humanos y paz, el nexo entre derechos humanos e igualdad y el papel de los derechos fundamentales como leyes del más débil. Sobre este último podemos mencionar, por ejemplo, “el derecho a la vida [que nace] contra la ley de quien es más fuerte físicamente; ...los derechos de inmunidad y de libertad [que surgen] contra el arbitrio de quien es más fuerte políticamente [y] ...los derechos sociales, ... [que] son derechos a la supervivencia contra la ley de quien es más fuerte social y económicamente”.²

Es así que los derechos de los pagadores de impuestos deben ser tutelados como derechos fundamentales, pues cumplen con la función de proteger a los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado; es decir, son los derechos fundamentales el escudo protector de los causantes frente a ese poder supremo.

Existen diversas teorías que explican esta relación de poder; por ejemplo, según la teoría anglosajona del *beneficio equivalente* so-

¹ Ferrajoli, Luigi, “Sobre los derechos fundamentales”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 15, julio-diciembre 2006, pp. 117 y 118.

² *Ibidem*, p. 118.

bre la relación jurídico-tributaria, dicha relación se justifica porque “los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta”.³ Las necesidades que se generan al vivir en sociedad obligan a los ciudadanos a sacrificar una parte de sus ingresos para cubrir los requerimientos indispensables de un núcleo social, y a cambio disfrutar de los beneficios que brinda pertenecer a dicho conglomerado.

Esa teoría además resulta plenamente coincidente con lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, en el sentido de que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios.

Lo que nos debe conducir a afirmar que ese acto de desprendimiento debe encontrarse protegido por los derechos del orden más alto, pues son los ciudadanos los que dentro del pacto social confían en el Estado para que administre sus recursos económicos.

El acto de contribuir no puede verse más como un acto de sometimiento al poder público. En cualquier democracia moderna es necesario tutelar este acto a través del reconocimiento de los derechos de los contribuyentes.

Es entonces que utilizando el criterio axiológico de la ley de protección al más débil, los derechos de los contribuyentes deben ser garantizados como derechos fundamentales, al convertirse estos en su defensa frente al abuso o ejercicio arbitrario de las facultades que el propio contribuyente le ha conferido al Estado para exigir a cada ciudadano una aportación económica, con objeto de satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

Los contribuyentes tienen derechos humanos independientemente de que se encuentren reconocidos o no por alguna norma, pues como cualquier derecho humano, los derechos de los contribuyentes no son creados por el poder político ni por la carta fundamental; es decir, la universalidad de estos derechos permite

³ Kuznets, Simon, “National Income and its Composition”, en Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 21a. ed., México, Themis, 2012, p. 12.

su automática imposición al Estado, independientemente de que en algún cuerpo normativo específico se reconozcan o no.

Los derechos humanos son una concepción moderna que surge para restringir el poder de la autoridad y salvaguardar las prerrogativas de los individuos. Tienen su razón de ser en un contexto moral, y es a través de su reclamo como se busca colmar los requisitos mínimos para una vida digna. Sus violaciones niegan la humanidad del individuo; es decir, niegan la calidad de ser humano. Estos derechos confieren a los ciudadanos poder, pues no solo expresan aspiraciones o ideas encomiables, sino exigencias de cambio social basadas en derechos.⁴

Demandar un derecho humano es demandar un derecho que ya se tiene, por lo que exigir el respeto irrestricto de los derechos de los contribuyentes es exigir el respeto a la dignidad humana de los pagadores de impuestos.

III. SUJETOS TITULARES DE DERECHOS HUMANOS

Desde la concepción de los derechos humanos los pensadores tenían claro que los únicos titulares de tales derechos son los individuos.⁵ Sin embargo, en la época actual, con la internacionalización de los derechos humanos y la humanización de las normas internacionales, han ocurrido diversas modificaciones en la conformación jurídica de los Estados y sus instituciones, lo cual ha llevado a preguntarse sobre si efectivamente los individuos o personas físicas son los únicos titulares de los derechos humanos. En ese sentido, incluso algunos organismos internacionales protectores de estos derechos se los reconocen a las personas jurídicas colectivas.

⁴ Donnelly, Jack, *Derechos humanos universales. En teoría y en la práctica*, 2a. ed., México, Gernika, 1998, pp. 27-33.

⁵ Véase, Dovobe, María Isolina, “Personas jurídicas públicas: ¿titulares de derechos humanos?”, *Revista Jurídica del Centro, Investigación y Docencia*, vol. 27, 1996, <http://www.cartapacio.edu.ar/ojs/index.php/iyd/article/viewFile/770/575>

Se entiende por persona jurídica colectiva a “ciertas entidades (normalmente grupos de individuos) a las cuales el Derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica”.⁶

Si el objetivo y función de los derechos fundamentales es la protección de la persona, sea como individuo o dentro de una colectividad, es lógico que las organizaciones que las personas crean para la protección de sus intereses (personas jurídicas colectivas) sean titulares de derechos fundamentales, en tanto estos sirvan para proteger los fines para los que han sido constituidas.

Si bien no puede determinarse que las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos como tales, es dable afirmar que la titularidad de estos derechos no puede restringirse solo a las personas físicas. Debemos entender que las personas jurídicas colectivas son una ficción jurídica compuesta por individuos, por lo que las afectaciones que se realicen a las personas jurídicas colectivas pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran. Es así que la tutela de esos derechos también debe hacerse extensiva a aquellas.

Bajo este criterio, organismos defensores de derechos fundamentales, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya tarea estriba en proteger, defender y promover los derechos de los contribuyentes, han considerado que todas sus atribuciones sustantivas deben ejercerse con independencia de que los actos de las autoridades sean dirigidos a las personas físicas, o bien a estas mismas a través de personas jurídicas colectivas.

Tal es el caso de algunas de sus recomendaciones, como la 09/2012. Se trata del caso de una empresa que importa mercancías, a la que una misma autoridad fiscal le determinó tres créditos fiscales distintos con base en un mismo pedimento de importación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró que la actuación de la autoridad fiscal violó los derechos fundamentales de los individuos que integran la persona

⁶ “Personas colectivas”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, 2a. ed., t. V, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.

moral, en específico el consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece el principio general de derecho *non bis in idem* (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito), pues al emitir tres resoluciones administrativas sancionando el mismo acto que origina la obligación fiscal viola dicha máxima constitucional. La empresa contribuyente pagó uno de esos tres créditos acogiéndose al programa de condonación publicado en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2007, y la autoridad fiscal decidió aceptar la recomendación de la Prodecon dando de baja los otros dos créditos fiscales, en atención a salvaguardar los derechos fundamentales de los individuos que integran a esa persona moral.

IV. ¿CUÁLES SON LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES?

Como se señaló en líneas anteriores, para poder determinar cuáles son los derechos fundamentales de los contribuyentes es necesario atender a su positivización.

El artículo 1o. de nuestra Constitución política establece 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.

Entonces, en nuestro orden jurídico, los derechos fundamentales de los contribuyentes se encuentran consagrados tanto en la Constitución federal como en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

Así, podemos establecer que los contribuyentes tienen dos tipos de derechos fundamentales: i) aquellos que por su universalidad y transversalidad (es decir, que por su contenido u objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica

de los gobernados) les pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación, como el derecho a la igualdad, el derecho de petición, la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, el derecho de audiencia, la legalidad, la irretroactividad de las leyes, la tutela jurisdiccional, el debido proceso, etcétera, todos ellos reconocidos tanto en nuestra Constitución como en los tratados internacionales en los que México es parte, y ii) aquellos a los que la Constitución política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes, conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de justicia fiscal, postulados en el artículo 31, fracción IV.

A raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes en materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido como derechos tributarios los establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, dando forma a los conceptos que rigen las relaciones que nacen con motivo de la actividad recaudadora del Estado. Estos derechos son:

Proporcionalidad tributaria: radica, medularmente, en que

los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.⁷

Equidad tributaria: implica el “derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho”.⁸

⁷ Tesis P./J.10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

⁸ Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

Legalidad: consiste en que “la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales”.⁹

Destino del gasto público: este principio de justicia fiscal consiste en que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público; conlleva que el Estado, al recaudarlos, deberá aplicarlos para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, lo que conlleva a que no sean destinados para satisfacer necesidades privadas o individuales, por lo que la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Constitución federal.¹⁰

Ahora bien, hasta el momento hemos hablado de los derechos que son reconocidos por nuestro marco jurídico; sin embargo, también en la doctrina ya comienza a hablarse de derechos fundamentales implícitos; es decir, de aquellos que si bien aún no se encuentran expresos de manera clara en la Constitución, son derechos inherentes al ser humano y están ligados directamente con su dignidad, por lo que para poder reclamarlos es necesario implementar una justificación basada en la humanidad; es decir, la dignidad del ser humano.

Los derechos implícitos son el último recurso, utilizados solo en defecto de los explícitos. Demandar un derecho implícito representa también una lucha por la positivización de ese derecho, lo que se traducirá en la posibilidad de ejecutarlo legalmente.¹¹

⁹ Tesis P. XI/96. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, febrero de 1996, p. 169.

¹⁰ Tesis P./J. 15/2009 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

¹¹ Guastini, Riccardo, *Derechos implícitos*, Universidad Andina Simón Ecuador, <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/372/File/pdfs/NOTICIASYSUCE-SOS/2009/Guastini%20derechos%20implicitos.pdf>

Esto también se explica a través del principio de progresividad que caracteriza a los derechos humanos, pues el reconocimiento de derechos fundamentales en nuestra carta magna no excluye la posibilidad de que puedan surgir nuevos derechos necesarios para proteger la dignidad del ser humano. El catálogo de derechos fundamentales no puede estar limitado a un cierto número, pues en la medida en que la sociedad va reconociendo día con día valores intrínsecos del individuo que ameritan una protección especial, se amplían y enriquecen.

El reconocimiento de estos derechos puede lograrse incluso no directamente en la ley, sino a través del ejercicio jurisdiccional, como por ejemplo el *derecho al mínimo vital* reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), y respecto del cual no existe una mención clara en nuestra carta magna. Es decir, fue a través de una tesis de jurisprudencia como la Suprema Corte reconoció el *derecho fundamental al mínimo vital* como límite al Estado en materia de disposición de los recursos materiales que el individuo necesita para llevar una vida digna.¹²

Sobre el tema, la SCJN sostuvo que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia, mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta únicamente como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada contribuyente para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Así, el mínimo vital se configura como un principio que orienta el accionar del Estado.¹³

Es importante aclarar que con los derechos implícitos no se trata de inventar nuevos derechos, sino de avanzar en el reconocimiento de derechos que se deriven de la dignidad humana. En

¹² Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792.

¹³ Bernal Ladrón de Guevara, Diana *et al.*, *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011.

ese sentido lo establece textualmente la Convención Americana de Derechos Humanos en su artículo 29, inciso c):

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

...

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

La protección a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos ha evolucionado; estamos viviendo en un mundo en desarrollo en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; su contenido era esencialmente de carácter sustantivo, por lo que ahora el foco de interés en relación con estos es la posibilidad real de hacerlos efectivos.

A nivel internacional, se tutelan por primera vez los derechos fundamentales de los contribuyentes con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, al establecerse en el 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 a su capacidad”. De esta forma, se incorpora el principio de generalidad; es decir, se postula la obligación de todos los elementos de la sociedad a pagar impuestos.

De igual forma, en el propio documento se consagran los derechos de comprobar la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración, contemplándose a la par el derecho de la sociedad de pedir cuentas de la gestión de todo agente público.

Por otro lado, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), adoptada por el Estado mexicano en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de 7 de mayo de 1981, se salvaguardan derechos fundamentales y se recono-

ce, de manera expresa, en el artículo 8, denominado *Garantías judiciales*, el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, haciendo así extensiva la *tutela jurisdiccional* a las obligaciones que derivan de la relación tributaria.

En el Pacto de San José se consagran expresamente, como lo detalla Valdés Costa,¹⁴ los siguientes derechos fundamentales de los contribuyentes, que son: ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal; la jurisdicción en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria (material y formal); el principio del juez natural (independiente e imparcial y establecido por la ley con anterioridad al caso en el que ha de fallar); la indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial, garantías en materia punitiva que se aplican respecto de los delitos y penas relacionados con el derecho tributario y las infracciones tributarias con sanciones punitivas para aquellos delitos previstos en el derecho penal.

Ahora bien, la protección de los derechos tributarios en México, aunque reconocida anteriormente en diversos ordenamientos fiscales (de carácter federal), recién ha tomado más relevancia en nuestro país; por ejemplo, el 23 de junio de 2005 se publicó la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en donde se hace énfasis en los derechos procedimentales, tales como informar al contribuyente de sus derechos al inicio de cualquier actuación de las autoridades si se trata de fiscalización, sobre el derecho a corregirse y la indicación del medio de defensa procedente; a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos, y que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, entre otros.

Con la aprobación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se ha reconocido que los derechos y las garantías de los contribuyentes son la contrapartida de sus obligaciones

¹⁴ Valdés Costa, Ramón, “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, *Revista Tributaria*, núm. 84, pp. 207 y ss.

comprendidas en la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios constitucionales.

El objetivo de la Ley es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria, sin desconocer por ello ni invalidar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes.¹⁵

Sin lugar a dudas la reforma a nuestra Constitución política, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de junio de 2011, significa un parteaguas en la protección de los derechos humanos. En el ámbito fiscal implica un cambio de mentalidad, principalmente para los funcionarios que integran el sistema tributario, así como en los jueces, magistrados y ministros encargados de resolver las controversias que se susciten.

V. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES: UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD

Partiendo del principio de que los derechos de los contribuyentes son derechos humanos, debemos señalar que con la reforma constitucional de junio de 2011 y la adopción en nuestro país de la doctrina protectora de los derechos fundamentales de las personas, a su vez se implementó otro principio fundamental derivado de dicha doctrina: la construcción permanente de esos derechos, ya que no solo integran a nuestro sistema jurídico los derechos reconocidos por los tratados internacionales, su dinámica e interpretaciones,¹⁶ sino que además se establece como imperativo para su exégesis el atender a los principios esenciales

¹⁵ *Gaceta Parlamentaria*, Cámara de Diputados, núm. 1479-II, 20 de abril de 2004.

¹⁶ Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica*, Ins-

de los derechos fundamentales: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Para que los valiosos y trascendentes objetivos de la reforma constitucional en materia de derechos humanos puedan hacerse realidad, resulta de suma importancia aterrizar el mandato que contiene el nuevo párrafo tercero del artículo 1o. de la Constitución mexicana, en el sentido de que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, deberán 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.

El postulado dogmático de la reforma constitucional es el reconocimiento de la dignidad de la persona humana por el hecho de serlo y de los atributos y valores que le son inherentes. Por ello, el Estado debe concederle la protección más amplia posible de forma integral. Es imprescindible referirnos a cada uno de los principios de los derechos fundamentales a efecto de comprender su funcionamiento y trascendencia en la incorporación a nuestro orden jurídico:

1. *Universalidad*

El principio de universalidad se encuentra ligado a la naturaleza jurídica de los derechos fundamentales, ya que se refiere al alcance de su protección. Su objeto es ir más allá de la simple aplicación de la ley y pasar a su tutela supranacional.

El reconocimiento de la universalidad de los derechos humanos va más allá de cualquier diferencia étnica, cultural, régimen político o desarrollo económico; tan solo puede basarse en la dignidad humana, común a todos los hombres, que como proclama

tituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3033/7.pdf>, pp. 135 y 136.

la Declaración Universal en su primer artículo: nacen libres e iguales en dignidad y derechos.¹⁷

Dignidad, que se deriva de la común condición de todos los seres humanos, en la medida en que pertenecen a una especie única y diferente del resto del reino animal, dotada de naturaleza libre y racional, así como de un conjunto irreductible de potencialidades, entre las que destaca la libertad y la sociabilidad. Desde esta concepción, de orientación marcadamente iusnaturalista, cabría afirmar que el postulado de la dignidad humana descansa en la unicidad y singularidad del género humano, que confiere a los pertenecientes a este una titularidad sobre los derechos humanos o, al menos, sobre los más básicos y fundamentales, independientemente del contexto social o político.¹⁸

2. *Interdependencia e indivisibilidad*

La interdependencia señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de otro grupo de derechos.

Al mismo tiempo, la interdependencia se explica a través de lo siguiente: “a) Un derecho depende de otros(s) derechos(s) para existir, y b) Dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización”.¹⁹

Por su parte, la indivisibilidad niega cualquier separación, categorización o jerarquía entre los derechos humanos.

La característica de la indivisibilidad se asocia a su fundamento único, la dignidad humana, así como a su unidad conceptual y el rechazo a cualquier posible jerarquización entre los derechos humanos. En cambio, la interdependencia pone el acento

¹⁷ Blanc Altemir, Antonio. *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, España, Universidad de Lleida, Tecnos, ANUE, 2001, p. 17.

¹⁸ *Idem*.

¹⁹ Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, *Los principios...*, nota 16, p. 158.

en la interrelación, común juridicidad y dependencia recíproca entre las diferentes categorías, en particular la relativa a los derechos civiles y políticos, y a los derechos económicos, sociales y culturales, lo cual de ningún modo debe interponerse de tal forma que la independencia constituya una justificación de posibles incumplimientos de determinados derechos con el argumento de que es necesario o prioritario empezar por asegurar otros diferentes.

En definitiva, puede afirmarse que los derechos humanos son indivisibles porque son indispensables para el respeto de la dignidad humana y para el desarrollo integral de la persona, lo que refuerza la unicidad de los mismos frente a la jerarquización, y al mismo tiempo son interdependientes porque se interrelacionan necesariamente entre sí y porque la existencia real de cada uno de los derechos humanos solo puede ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos, pues como muy acertadamente lo ha afirmado Gros Espiell:

...sin la efectividad del goce de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos se reducen a meras categorías formales. Pero a la inversa, sin la realidad de los derechos civiles y políticos, sin la efectividad de la libertad entendida en su más amplio sentido, los derechos económicos y sociales carecen, a su vez, de verdadera significación.²⁰

La indivisibilidad se nos revela como un principio complejo que proporciona un criterio de unidad, de pluralidad y de multiplicación y corrección. Un criterio de unidad, en la medida en que remite el conjunto de los derechos humanos y cada uno de ellos en particular, a su fuente común, que no es otra que la dignidad humana, un criterio de pluralidad en la medida en que esta fuente común se expresa de forma múltiple, por medio de diversas prioridades tan irreductibles; como indivisibles, y, finalmente,

²⁰ Gros Espiell, Héctor, *Estudios sobre derechos humanos*, Madrid, Instituto Interamericano de Derechos Humanos-Civitas, 1988, pp. 324 y 325.

un criterio de multiplicación y corrección en la medida en que esta unidad constituye un proceso inacabado que requiere ser construido sin pausa a través de sus múltiples interrelaciones.²¹

3. Progresividad

La característica de la progresividad implica que su concepción y protección nacional, regional e internacional se va ampliando irreversiblemente, tanto en lo que refiere a su número, a su contenido y a la eficacia de su control.²²

Es así que una vez reconocidos los derechos no es posible desconocerlos; al contrario, la progresividad permite que se incorporen nuevos derechos humanos a la Constitución, que se precisen y amplíen los ya reconocidos, que se eliminen o atemperen limitaciones, que se establezcan nuevas prohibiciones o límites al legislador, que se creen nuevas garantías procesales para su protección o se perfeccionen las existentes, que se ratifiquen instrumentos internacionales que amplían la defensa de los derechos. Además, el principio de progresividad tiene un sentido adicional, que se refiere a la irreversibilidad, pues sería absurdo que “lo que hoy se reconoce como un atributo inherente a la persona, mañana pudiera dejar de serlo por una decisión gubernamental”.²³

Es así que los derechos fundamentales son progresivos porque concentran las exigencias de la dignidad del ser humano en cada momento histórico determinado; las necesidades personales y colectivas no son estáticas; por el contrario, aumentan según el

²¹ Blanc Altemir, Antonio, *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, Universitat de Lleida-Tecnos-ANUE, 2001, p. 31.

²² Cassin, René, *Les droits de l'homme*, Recueil des Cours, Académie de Droit International, vol. 140, Holanda, 1974, p. 326.

²³ Nikken, Pedro, “El derecho internacional de los derechos humanos”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, Caracas, 1989, núm. 72, p. 44; del mismo autor, *En defensa de la persona humana*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1988, p. 32.

progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad, acentuando la tendencia permanente a alcanzar mayores niveles de bienestar.

VI. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN *PRO HOMINE* CON RELACIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El principio *pro homine*, al cual nosotros llamaremos principio *pro persona*,²⁴ por tener un sentido más amplio y con perspectiva de género, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de esta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer restricciones al ejercicio de los derechos humanos.

Este principio tiene esencialmente su origen en el ámbito del derecho internacional, y ha sido definido como

Un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria...²⁵

El principio *pro persona* está dentro del umbral fundamental en materia de derechos humanos “la maximización y optimización

²⁴ En sentido similar de la utilización del término véase Salvioli, Fabián, *Un análisis desde el principio pro persona sobre el valor jurídico de las decisiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos*, “Defensa de la Constitución: libro homenaje a Germán Bidart Campos”, Buenos Aires, Ediar, 2003, p. 143.

²⁵ Pinto, Mónica, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, *La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y Sociales-Editorial del Puerto, 1997, p. 163.

del sistema de derechos y el reforzamiento de sus garantías”,²⁶ además de que “coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre y en este caso específico de los contribuyentes”.²⁷

Se ha definido también como

un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio. Además por estar previsto en Tratados internacionales celebrados por México, resulta vinculante para los juzgadores mexicanos.²⁸

En la materia tributaria, cobra especial importancia la interpretación *pro persona* de las normas jurídicas tributarias. Esto es así porque el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta de aquellas disposiciones que imponen cargas tributarias, señalan excepciones a las mismas o fijan infracciones y sanciones; donde algunos autores desprenden que la interpretación de la norma fiscal debe ser una interpretación fundamentalmente literal o textual (estricta).

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia reiterada que las normas fiscales se interpretan por cualquier método, pero no se aplican de manera estricta. Es decir, hay todo un debate acerca de la interpretación de la norma tributaria. Recientemente incluso se ha considerado por algunos exégetas que en la interpretación de la norma fiscal puede prevalecer la sustancia sobre la forma, dando preferencia al contenido sustancial y económico por sobre las expresiones

²⁶ Bidart Campos, Germán, *La interpretación del sistema de derechos humanos*, Buenos Aires, Ediar, 1995, pp. 362-369.

²⁷ Corte Constitucional colombiana, sentencia T-284/06.

²⁸ Tesis I. 4º.A. 464 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, febrero de 2005, p. 1744.

formales y literales de aquélla.²⁹ “La aplicación del principio *pro persona* asegura que los derechos de los contribuyentes sean mejor protegidos y garantizados”.³⁰

VII. EL OMBUDSMAN DEL CONTRIBUYENTE. PROTECCIÓN NO JURISDICCIONAL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS PAGADORES DE IMPUESTOS

El respeto a los derechos humanos se erige hoy como un objetivo fundamental del Estado de derecho, y de ahí la relevancia de establecer y consolidar instituciones, procedimientos, medidas y medios de defensa idóneos para salvaguardarlos y garantizar su ejercicio.

Ante el número creciente de actividades y facultades del *Estado benefactor*, los mecanismos tradicionales de control se tornan insuficientes para cubrir la demanda de los gobernados frente a las autoridades; es decir, la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales se ha visto en ocasiones rebasada en la tarea de lograr la plena reivindicación de la dignidad y derechos de la persona.

En consecuencia, se vuelve imperiosa la necesidad de que existan nuevas instituciones y medios de control a la actividad del Estado y de las autoridades que lo integran, para garantizar que no se transgreda el marco de legalidad.

La defensa y protección de los derechos humanos en nuestro país se realiza a través de los medios jurisdiccionales, a través de los cuales las autoridades judiciales analizan las demandas que ante ellas se presentan por presuntas violaciones a los derechos fundamentales y determinan si en realidad existe una violación

²⁹ Bernal Ladrón de Guevara, Diana *et al.*, *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011, p. 12.

³⁰ Castilla, Karlos, “El principio *pro persona* en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-junio de 2009, p. 83.

en un caso concreto, haciendo un examen de constitucionalidad y legalidad sobre el mismo.³¹ Una segunda vía la constituyen los medios no jurisdiccionales.

Para efectos de este documento, nos enfocaremos al sistema de protección no jurisdiccional de derechos humanos, ya que en recientes fechas nace un nuevo órgano del Estado mexicano, cuyo objetivo primordial consiste en la defensa de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos; esto es, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el *Ombudsman* del contribuyente.

Precisamente, como un medio destinado a la protección y tutela de los derechos fundamentales se crea la figura del *Ombudsman*, un defensor que expresa la voluntad del gobernado de proclamar y reivindicar su dignidad humana y derechos inherentes, garantizándolos incluso más allá del imperio de la norma legal, pues si esta o la manera en que es aplicada traen aparejada una vulneración de derechos fundamentales deben prevalecer estos por encima de aquella.

Un *Ombudsman* es creado con el fin de “proteger los derechos de los particulares que se consideran víctimas de actos injustos por parte de la administración pública”.³² Es un organismo cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de esa administración, a través de la recepción de las quejas de los gobernados en contra de las autoridades, las que investiga y, de considerarlo necesario, emite recomendaciones y propone las medidas correctivas correspondientes.

La necesidad de que exista un defensor de derechos humanos de esta naturaleza se justifica por los medios y procedimientos ex-

³¹ González Pérez, Luis Raúl, “El sistema no-jurisdiccional de protección de los derechos humanos en México”, *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, año V, núm. 28, julio-diciembre de 2011, pp. 99-122, <http://scielo.unam.mx/pdf/rjrus/v5n28/v5n28a6.pdf>

³² *Manual sobre la creación y fortalecimiento de instituciones nacionales para la promoción y protección de derechos humanos*, serie de capacitación núm. 4, Ginebra, Naciones Unidas, Centro de Derechos Humanos, 1995.

pedidos que puede utilizar para operar la vigilancia y el respeto a los derechos de los gobernados.

Así, históricamente, la función esencial de estas instituciones es la de recibir las quejas de los gobernados frente a los actos y omisiones de la administración pública, emitiendo, de ser necesario, recomendaciones particulares y generales para lograr la corrección de las prácticas violatorias, procurando la solución rápida de las cuestiones planteadas por la gravedad que representa cualquier vulneración a los derechos humanos. De igual forma, estas instituciones se ocupan de la divulgación y difusión de la cultura de respeto a esos derechos, a efecto de que la sociedad exija con mayor énfasis su respeto, frenando la impunidad de las autoridades cuando no asuman tan trascendental compromiso.

En México, el sistema no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales surge en 1990 con la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos. Sin embargo, no es hasta el año 2006 cuando se establece un *Ombudsman* especializado en materia tributaria, con la creación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), publicada el 4 de septiembre de 2006, cuyo objetivo es garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal.

Las atribuciones conferidas a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de su Ley Orgánica, fueron ideadas conforme a las directrices sobre las cuales deberán regirse las instituciones de promoción y protección de los derechos fundamentales de la Organización de las Naciones Unidas, a efecto de instituir la como un verdadero *Ombudsman* de los pagadores de impuestos.³³

La figura del *Ombudsman*, en los diversos sistemas jurídicos, presenta adecuaciones a los específicos requerimientos y circunstancias de cada país en que se adopta; sin embargo, nació con un determinado perfil y características esenciales, que permanecen impresas en todos los casos, tales como: i) ser un receptor de que-

³³ Organización de las Naciones Unidas, *Principios de París*, París, Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, 1993.

jas populares contra el poder público; ii) establecerse como un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los derechos humanos; iii) es un organismo independiente y autónomo de vigilancia del poder público; iv) sus resoluciones no son vinculatorias, únicamente dirige recomendaciones no coercitivas; v) tiene la facultad y potestad de investigar; vi) sus procedimientos son ágiles y de fácil acceso, y vii) se constituye como un órgano apolítico.

En México, los organismos que integran el sistema *Ombudsman*, de conformidad con el artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se caracterizan por lo siguiente:

- Son creados por el Congreso de la Unión o por las legislaturas de las entidades federativas.
- Conocen de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción del Poder Judicial de la Federación.
- Formulan recomendaciones públicas, no vinculatorias.
- Pueden presentar denuncias o quejas ante las autoridades respectivas.
- Cuentan con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonios propios.
- Periódicamente rinden un informe público sobre el cumplimiento o no de sus recomendaciones.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene como finalidad garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, objeto que lleva a cabo a través del ejercicio de las atribuciones sustantivas que tiene a su cargo.

La labor de la Prodecon es amplia, pues, de conformidad con el artículo 5 de su Ley Orgánica, cuenta, entre otras, con facultades para “conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos” (fracción III), y puede “re-

cabar 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” (fracción IX), para formular, en su caso, recomendaciones no vinculatorias y señalar las medidas correctivas o las posibles responsabilidades en las que pudieran incurrir las autoridades fiscales federales.

De igual forma, su ley le confiere la facultad para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad penal, civil o administrativa de las autoridades fiscales federales (artículos 4o. y 5o., fracción IX). Además, debe proporcionar los datos estadísticos más relevantes al Ejecutivo Federal, para que este, a su vez, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el *Diario Oficial de la Federación* la información sobre las principales actividades de la Procuraduría.

Es así que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se estructura como un defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales; es decir, como un *Ombudsman* del pagador de impuestos, acorde con las características de los defensores de derechos y, específicamente, las contenidas en el artículo 102 B de nuestra Constitución federal.

De esta forma, ante las violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes, la Procuraduría será la encargada de velar por su respeto irrestricto.

Ahora bien, aunque el control jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes resulta indiscutible, lo cierto es que el *Ombudsman* del contribuyente también busca ese objetivo, solo que este lo hará a través de métodos alternativos.

Algunas de las diferencias más notables en relación con la salvaguarda de derechos fundamentales, entre ambas instituciones, tribunales y *Ombudsman*, son las siguientes:

- La facultad de investigación (exclusiva del *Ombudsman*). La función del juez es resolver con carácter vinculatorio

el conflicto, mientras que la facultad de investigación del *Ombudsman* le permite, a través de un procedimiento alternativo de protección de derechos, proponer, sugerir o recomendar soluciones a un conflicto.

- El *Ombudsman* incluso podrá ir más allá del imperio de la ley cuando la norma o su aplicación impliquen una vulneración de derechos fundamentales.
- La visión con que ambos enfocan las fallas legales. El *Ombudsman* tiene un campo de acción más amplio que el de los tribunales, pues no solo auxilia en la identificación y solución de irregularidades particulares, como ocurre con la función jurisdiccional, sino que su actuación se extiende a casos sistémicos, e incluso puede promover que los propios sistemas de gobierno redireccionen sus actuaciones.
- El sentido común y el imperio ético del *Ombudsman*. Los tribunales resuelven fundamentalmente en apego a derecho y a través de interpretaciones normativas, mientras que el *Ombudsman* no está ceñido necesariamente a ello, sino que descansa, en una parte importante, en la visión del pueblo o del gobernado sobre lo que resulta justo dentro del sentido común de cualquier individuo.
- Los *Ombudsmen*, como en el caso de la Prodecon, muchas veces adoptan la forma de procuradurías, ante las cuales cualquier persona puede acudir sin necesidad de ser experta en la materia; es decir, se trata de organismos divulgadores de derecho ante los que cualquier persona, sin el auxilio de un abogado, puede presentar su queja, pues es una característica intrínseca a estos organismos que el procedimiento bajo el cual se resuelven los problemas planteados sea inteligible para cualquier individuo de sentido común.
- Los *Ombudsmen*, a diferencia de los tribunales, carecen de poder ejecutorio, pero en contrapartida su campo de actuación es más amplio; por ejemplo, su actuación se

- extiende a casos sistémicos, e incluso puede detectar de oficio violaciones a las prácticas administrativas y a los principios de buena administración. Cumplir con los criterios propuestos por el *Ombudsman* puede contribuir a la racionalidad y legitimidad de la administración pública.
- Otra diferencia importante es que a la función de salvaguarda de derechos que realiza el *Ombudsman* no le resulta trascendente el que la queja que le es presentada no tenga un recurso o medio de defensa legal a través del cual pueda satisfacerse, bien porque el mismo sea improcedente (*v. gr.* por extemporaneidad, definitividad, legitimación, etcétera), o bien porque incluso se hubiera resuelto en sentido contrario a los intereses del quejoso o se hubieran agotado todas las instancias procesales.
 - El papel político del *Ombudsman*. Las atribuciones proactivas del *Ombudsman* en la defensa y protección de derechos lo facultan no solo para defender los derechos fundamentales, sino también para promover esos derechos y su respeto.
 - El *Ombudsman* sirve de intermediario entre las autoridades y los ciudadanos. Una de las principales funciones del *Ombudsman* es la de conciliar intereses en conflicto entre gobernados y autoridades, como un interlocutor imparcial. Su principal objetivo es lograr la resolución del conflicto sin tener que recurrir a procesos jurisdiccionales que pudieran resultar muy costosos o perjudiciales para los ciudadanos.

VIII. A MANERA DE CONCLUSIÓN

El nuevo paradigma que ha adoptado la comunidad internacional con relación a los derechos humanos o fundamentales, sobre su protección y salvaguarda, se convierte en un imperativo que debe ser promovido y protegido por los Estados que forman parte de esa comunidad.

Sin duda alguna, en un Estado constitucional de derecho debe velarse por la observancia de los derechos fundamentales. El catálogo de estos derechos está en constante desarrollo, evoluciona como la sociedad misma, se amplía en beneficio de las personas y el respeto a la dignidad de estas. Por ello, es necesario contar con medios de defensa efectivos para hacerlos valer, ya sea por vía jurisdiccional o no jurisdiccional. En este último caso, la labor de los *Ombudsmen* es de vital trascendencia.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como *Ombudsman* del causante, está consciente de que su papel proactivo y reactivo en la protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos es de alta importancia.

El inicio de las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no pudo darse en un mejor momento, pues resulta contemporánea a su apertura a la reforma constitucional en materia de derechos humanos, que mandata la obligación de todos los servidores públicos federales, estatales o municipales, de los tres poderes de la Unión, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de las personas —incluidos los derechos humanos de los contribuyentes— bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, progresividad y de interpretación *pro persona*, principios que integran y enriquecen los derechos humanos, fortaleciendo también concomitantemente a los organismos defensores de los mismos.

No cabe duda entonces que los derechos humanos de los contribuyentes son hoy en día una realidad, de cuya protección, promoción y observancia, por antonomasia, se encarga el *Ombudsman* del contribuyente.

DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Y DE LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES SOBRE DERECHOS HUMANOS

Gabriela RÍOS GRANADOS*

El justo equilibrio y la armonía que debe lograrse entre la protección a los derechos humanos del contribuyente y la protección del interés colectivo en el establecimiento y determinación de los tributos para el sostenimiento de las cargas tributarias.¹

SUMARIO: I. *Delimitación del tema*. II. *Diagnóstico*. III. *Derechos transversales*.

I. DELIMITACIÓN DEL TEMA

Al 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. Y como lo hemos hecho saber en otros trabajos, la doc-

* Investigadora en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Doctora en derecho fiscal por la Universidad de Salamanca, España.

¹ Cruz de Quiñones, Lucy, “Derechos humanos y la tributación”, *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber amicorum en homenaje a Eusebio González García*, t. I, Bogotá, Universidad del Rosario, 2010, p. 57.

trina jurisprudencial mexicana ha recogido en reiterados criterios estos principios materiales de justicia tributaria, sin que hubiera tenido que haber una reforma constitucional para incorporarlos en nuestro sistema tributario.

Sin embargo, también es menester indicar que existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales tocan a todos particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa, el derecho al debido proceso, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros.

Es así que en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la Constitución federal, que señala: “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 en la interpretación más amplia”. De tal suerte que esta norma será la piedra de toque de algunos derechos humanos que no han podido ser justiciables, como es el caso de los derechos económicos y sociales, engarzándolos con el referido al destino del gasto público. Ahora bien, con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de derechos humanos, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales. De esta manera, por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, a la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981 —publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de mayo de 1981— deberá aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.

Bajo el paraguas del principio *pro personae* no importa la prevalencia jerárquica de la norma.² Mediante dicho principio se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restricti-

² Castilla, Karlos, “El principio *pro persona* en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-julio, 2009, p. 65.

va del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa. Es así que en nuestro sistema tributario se incorpora un nuevo paradigma, el cual obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección, no importando si se trata de la norma constitucional o convencional.³ Por otro lado, es importante apuntar que en materia tributaria la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH) no ha emitido ningún criterio vinculante a México; sin embargo, en este trabajo analizamos algunas sentencias emitidas por la CIDH en materia tributaria siguiendo el criterio de la SCJN en el caso de Rosendo Radilla, pues a la luz de esta resolución son criterios orientadores, tales como la sentencia del 29 de mayo de 1999 (Interpretación de la sentencia de reparaciones) resuelta en el caso *Suárez Rosero vs. Ecuador*; o la sentencia del 28 de febrero de 2003 (fondo, reparaciones y costas) resuelta en el caso “Cinco Pensionistas” *vs. Perú*; o la sentencia del 1 de julio de 2009 (excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas) dentro del caso *Acevedo Buendía y Otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría”) vs. Perú*.

Además, y quizá lo más relevante, se hará mención de las pocas resoluciones que han emitido algunos magistrados y ministros y que han invocado tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México es parte. De tal suerte que este comentario es a la luz del bloque de constitucionalidad, por lo que se hace una interconexión entre los conceptos contruidos por nuestra doctrina y jurisprudencia, con los confeccionados

³ En la sentencia de la CIDH dictada el 16 de noviembre de 2009 en el caso *González y otras (Campo Algodonero)*, en el que se fincó responsabilidad internacional al Estado mexicano por violaciones a los derechos humanos por el homicidio de once mujeres en Ciudad Juárez, se indicó que “la Corte recalca que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos se compone tanto de un conjunto de reglas (las convenciones, pactos, tratados y demás documentos internacionales), como de una serie de valores que dichas reglas pretenden desarrollar. La interpretación de las normas se debe desarrollar entonces también a partir de un modelo basado en valores que el Sistema Interamericano pretende resguardar, desde el ‘mejor ángulo’ para la protección de la persona”, p. 11. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_205_esp.pdf

bajo en ámbito convencional, así como jurisprudencia internacional sobre derechos humanos, todos relacionados con la materia tributaria. También es cierto que la reforma constitucional no solo implica la invocación de tratados internacionales en materia de derechos humanos, sino también el control difuso que tendrán que ejercer los órganos jurisdiccionales, por lo que concebimos que no se puede banalizar esta reforma, pues implica un cambio radical dentro de nuestro sistema jurídico, y en particular de nuestro sistema tributario mexicano.

No debemos olvidar que la Suprema Corte de Justicia ha sido bastante conservadora en sus posturas en materia tributaria, y un claro ejemplo fue la controvertida resolución de los amparos en revisión que declaró la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única (en adelante IETU), en donde la Suprema Corte no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado, pues en caso de haber declarado inconstitucional el impuesto, por los efectos propios del juicio de amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto declarado inconstitucional, lo que significa que debió habérseles regresado el impuesto a cerca de veintiocho mil personas que interpusieron el juicio de amparo en contra del IETU. También es importante apuntar que al menos en materia de derechos de los contribuyentes no se ha invocado ningún tratado internacional en materia de derechos humanos; sin embargo, sí tenemos resoluciones ejemplares que sí han emitido su criterio jurisdiccional con base en la norma convencional, como es en los casos de consultas tributarias, acceso a la justicia,⁴ y responsabilidad patrimonial del Estado.⁵

⁴ Encontramos en la resolución del amparo directo en revisión 1784/2009, de la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que el quejoso dota de contenido a este derecho haciendo una interpretación conforme al artículo 17 de la Constitución federal y al artículo 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derecho s Humanos de San José de Costa Rica, con fecha siete al veintidós de noviembre de novecientos sesenta y nueve.

⁵ Rubro: “RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA,

Bajo esta lógica, debemos hacer una inmersión en el contexto internacional de los derechos humanos, pues la reforma ha hecho un trasplante de algunas figuras que no están contempladas en nuestro sistema jurídico. De tal manera que en primer lugar se hará un diagnóstico del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, el cual, como hemos señalado, es la base de los derechos humanos de los contribuyentes, que como sabemos son proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público. Para este estudio resulta conveniente señalar que en la tradición jurídica mexicana es procedente el juicio de amparo contra actos legislativos en materia tributaria que vulneren derechos humanos de los contribuyentes,⁶ ya que los principios materiales de justicia tributaria están contemplados en el artículo 31, fracción IV,⁷ de la Constitución federal, de acuerdo con la interpretación ju-

AL ESTABLECER UN TOPE MÁXIMO PARA LAS INDEMNIZACIONES POR DAÑO MORAL, VIOLA EL ARTÍCULO 113 SEGUNDO PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA”. Novena Época. Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Septiembre 2009 página:454 Tesis:1^a.CLIV/2009 Tesis aislada Materia (s): Constitucional.

En lo que nos interesa cabe citar: “El tope máximo previsto por el precepto legal examinado es una medida no suficientemente ajustada a los fines que pretende conseguir que en algunos casos puede ocasionar limitaciones irrazonables al derecho a ser indemnizado. Además, el mismo contraviene a las obligaciones internacionales suscritas por el Estado mexicano y podría plantear problemas para cumplir con lo dispuesto por la Corte Interamericana y con las recomendaciones de la Comisión Interamericana en materia de reparación del daño, ya que el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado dispone que el cumplimiento de indemnizaciones ordenadas por estos órganos se rige por lo establecido en el Capítulo II de la misma, sección en la que se encuentra artículo 14”. Precedentes: Amparo en revisión 75/2009. Blanca Delia Rentería Torres y otra. 18 de marzo de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Francisca María Pou Giménez.

⁶ Algún autor sostiene que en realidad el juicio de amparo fiscal no es otra cosa que un proceso de lo contencioso administrativo. Castro y Castro, V. Juven-
tino, *El polémico amparo fiscal*, México, edición privada, 2009, p. 12.

⁷ El artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal de los Estados Unidos Mexicanos, sanciona que los mexicanos tienen obligación de contribuir a

jurisprudencial y la doctrina nacional son derechos humanos. En un comienzo esto no era así, sino que se debió a una primera interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que los ministros, y principalmente el ministro Ignacio L. Vallarta,⁸ consideró que el único poder legitimado para interpretar las normas tributarias era el Legislativo por deferencia y por respeto a la división de poderes. El punto de inflexión fue en 1925 con el caso de Maclovio Maldonado,⁹ que admitió el juicio de garantías en virtud del impuesto ruinoso y exorbitante, y la Segunda Sala de

los gastos públicos de conformidad con las leyes de su lugar de residencia, de forma proporcional y equitativa. El análisis jurisprudencial y doctrinal ha sido controvertido, en primer término que porque no se encuentra físicamente ubicado dentro de la parte dogmática de la Constitución federal, sino en la orgánica. Algunos autores mexicanos cuestionan esta interpretación. En este sentido está Castro y Castro, V. Juventino, *El polémico amparo fiscal*, México, edición privada, 2009, p. 13. Considero que es de lamentar que juristas, entre ellos algunos ministros, sostengan que el artículo 31, fracción IV, constitucional, no consagra ninguna garantía en sí misma. En mi opinión esto se debe a la ignorancia de la vasta y profusa doctrina sobre los principios materiales de justicia tributaria. Estas garantías protegen el patrimonio y la libertad del individuo.

Además, que en la época del ministro Ignacio L. Vallarta, siguiendo la tesis de la Suprema Corte de Estados Unidos de Norteamérica, principalmente la postura del presidente de aquella, John Marshall, sostenía que la autoridad legitimada para interpretar las normas de contenido tributario era el Legislativo (salvo en supuestos excepcionales de gravedad), y no así el jurisdiccional, toda vez que los ciudadanos otorgaban su voto de confianza en el legislador para imponerles contribuciones. Y en todo caso, si imponían impuestos ruinosos, la oposición vendría dada en la no reelección de sus representantes ante el Congreso de la Unión. Para una mayor referencia sobre la evolución del juicio de amparo en materia tributaria véase Ríos Granados, Gabriela, *El control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, en prensa; Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007; García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de la jurisprudencia y doctrina española e italiana*, México, TFJFA, 2002.

⁸ Vallarta, Ignacio L., *Obras*, t. II, México, Porrúa, 1989, pp. 31 y ss.

⁹ Tesis del Pleno de la SCJN, publicada bajo el rubro: “Impuestos”, en el *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. XVII, p. 1014, número de registro: 810,759.

la SCJN siguió este sano criterio en 1937¹⁰ y 1940.¹¹ Sin embargo, la SCJN volvió a cambiar su criterio en varias ocasiones, y no fue sino hasta entrados los sesenta¹² cuando definitivamente se admitió la procedencia del juicio de amparo contra leyes impositivas. Y a partir de entonces se ha decantado una copiosa jurisprudencia en esta materia, que se ha enriquecido con la incorporación de los medios de control abstracto de la constitucionalidad de las leyes, tanto por la acción de inconstitucionalidad como la controversia constitucional.

Hay varias cuestiones que han causado controversia en el tema del juicio de amparo fiscal. Por una parte, los abogados postulantes han sostenido que los criterios jurisprudenciales no han formado una dogmática tributaria jurisprudencial,¹³ pues ha sido inconsistente en varias de sus resoluciones; por ejemplo, en el tema de la extrafiscalidad, tanto el Pleno, la Primera y la Se-

¹⁰ Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, bajo la rúbrica: “Impuestos, proporción, equidad de”, quinta época, *Semanario Judicial de la Federación*, t. LI, p. 333, número de registro: 333, 175.

¹¹ Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, bajo la rúbrica: “Impuestos, facultades del Poder Judicial para intervenir en materia de”, quinta época, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, t. LXV, p. 3830, número de registro: 329, 118.

¹² Con la jurisprudencia sentada por el Pleno de la SCJN en 1962 finalmente adquirió carta de naturaleza garantista el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, lo que permitió al contribuyente acudir a juicio de garantías para la impugnación de leyes tributarias. Pleno de la Suprema Corte, en tesis de jurisprudencia intitulada: “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1995*, t. I, parte HO, tesis número 385, p. 357.

¹³ Así lo han denunciado Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel: “Separación de poderes y garantías individuales. La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, enero-junio, 2006, p. 103. En su trabajo citan varias tesis y jurisprudencias ilustrativas de la inconsistencia de los argumentos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia impositiva. En el caso de Luis Manuel Pérez de Acha, esta postura fue defendida en tu tesis de grado doctoral intitulada: *La justicia fiscal: una referencia a la equidad tributaria*, México, UNAM, 2008. García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva*, cit. supra. Dicho autor analiza la capacidad contributiva a la luz de la jurisprudencia mexicana.

gunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han convalidado el trato inequitativo entre contribuyentes con base en fines extrafiscales, aunque estos fines extrafiscales no se fundamenten en algún derecho humano consagrado en nuestra Constitución federal, o bien que estos fines extrafiscales no hayan sido plenamente motivados en el debate parlamentario.

Por otro lado, la autoridad hacendaria ha sostenido que existe un abuso del empleo del juicio de amparo por parte de los abogados fiscalistas.¹⁴ Así, en reiteradas ocasiones se ha citado el informe de labores de 2007 del ministro José Ramón Cossío Díaz, de la Primera Sala de la SCJN, el cual destaca que la mayoría de asuntos que conoce la Sala han sido en materia tributaria, no obstante, no sea eso lo habitual.¹⁵ En todo caso, estos acuerdos fueron motivados por el cúmulo de asuntos en materia tributaria.

Además, otro dato relevante para la autoridad son los efectos retroactivos y devolutivos de la sentencia de amparo, ya que si se declara inconstitucional una ley tributaria, el efecto de ella será retroactivo por la propia naturaleza del juicio de amparo de restituir al quejoso el daño causado al bien jurídico protegido. Esto implica que la autoridad hacendaria deberá devolver un impuesto declarado inconstitucional.¹⁶ Lo que al final del día no puede

¹⁴ También lo han manifestado Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, *Cuestiones Constitucionales*, p. 126.

¹⁵ La competencia de los amparos en revisión en materia administrativa de la Primera Sala se debe a dos acuerdos plenarios: el 9/2006 (punto quinto; publicado en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9a. época, t. XXIV, julio de 2006, p. 1409); y el 6/2007. Publicados en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de marzo de 2007.

¹⁶ Este argumento pragmático presupuestal ha sido criticado por la más cualificada doctrina jurídica tributaria del derecho español. Checa González, Clemente, manifiesta “que es difícilmente defendible desde una óptica estrictamente jurídica, pues con este medio de ocasionar una catástrofe presupuestaria se origina un déficit del control constitucional tributario, a parte de ello, no parece que la jurisprudencia prospectiva tenga mucho sentido en un ordenamiento en que la Constitución, más que un conjunto de principios orientadores de la función legislativa ordinaria, es una norma, la primera norma del ordenamiento, por lo que, en suma, una norma posterior que tenga contenido contrario a

soportar el erario público del Estado;¹⁷ otro ejemplo se advierte en 2008, cuando se interpusieron alrededor de veintiocho mil juicios de amparo contra el impuesto especial a tasa única, que entró en vigor en ese año, para lo cual se debieron haber creado dos juzgados de distrito especializados para el estudio de dichos juicios.

Es así que el juicio de amparo en materia tributaria ha mantenido inconformes tanto a los abogados fiscalistas como a la autoridad hacendaria, por lo que a principios de 2009 se sometió a dictamen en la Cámara de Diputados una propuesta de reforma al artículo 107 constitucional, en la que en términos generales propone que las sentencias dictadas en el juicio de amparo en

la Constitución no puede coexistir con ella, en términos puramente lógicos”, *op. cit.*, p. 61. El citado autor hace su buen juicio jurídico en apoyo de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que con regularidad sus sentencias tienen efectos retroactivos, y cita la sentencia del 11 de agosto de 1995 *Rodens BV, asuntos acumulados C-367 a 377/93*, en donde respecto de la cuestión presupuestaria el Tribunal indicó que si el Tribunal tuviera que atender a esta circunstancia “las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañarlas consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional que los derechos de los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal”. Checa González C., “La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Revista Jus et Praxis*, año 10, núm. 45, p. 61 Esta postura contrasta radicalmente con la opinión de Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, quienes afirman que esto ha permitido al Tribunal Constitucional español ser más audaz al momento de resolver los asuntos tributarios, al verse menos condicionado por las secuencias de sus sentencias. Además, estos autores también apuestan por el argumento presupuestal del Estado, olvidando totalmente los derechos fundamentales de los contribuyentes. *Op. cit.*, pp. 121 y 128.

¹⁷ Ante medios de comunicación y en eventos académicos el procurador Fiscal de la Federación Javier Laynez, ha manifestado que la devolución de los impuestos por leyes declaradas inconstitucionales pone en riesgo 346 mil 377 millones de pesos involucrados por los juicios de amparo, y que generan un incentivo perverso para el gremio de los abogados fiscalistas. Evento del 18 de agosto de 2009 en el Senado de la República.

materia tributaria tengan efectos *erga omnes* y eficacia prospectiva o *ex nunc*.¹⁸ Esto último significa que ya no habrá devolución de contribuciones por la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria al contrario de lo que en el tradicional juicio de amparo se ha considerado como principios, tales como el de la relatividad de las sentencias y el agravio personal y directo. Sin embargo, para fortuna de los contribuyentes el proyecto de ley de la nueva Ley de Amparo no se modificó en materia tributaria, y permaneció intacto este tema. Ahora bien, lo expuesto es un diagnóstico sobre la situación del juicio de amparo contra leyes tributarias, lo que nos ayuda a enriquecer este comentario, pues sería prácticamente imposible glosar el *mare mágnus* de criterios jurisprudenciales que ha emitido el órgano jurisdiccional; en este sentido, solo analizamos las más representativas de cada uno de los derechos humanos de los contribuyentes, y que por su trascendencia han ido perfilado el contenido de los derechos consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

II. DIAGNÓSTICO

1. *Capacidad contributiva*

En líneas arriba hemos manifestado que se ha decantado una copiosa jurisprudencia sobre la capacidad contributiva, pero no ha sido consistente en algunas ocasiones. En nuestro diagnóstico únicamente se destacan los criterios que a nuestro juicio han dado contenido y límites a la capacidad contributiva. Es así que se debe apuntar que por vía jurisprudencial se introdujo este principio material de justicia fiscal de confección europea, y que en las Constituciones europeas se ha sancionado como principio de

¹⁸ Cuestión que ha sido altamente criticada por el foro mexicano. Véase el trabajo de Calvo Nicolau, Enrique y Carl Koller, Lucio, “Réplica a los argumentos de la Procuraduría Fiscal de la Federación para justificar la reforma al artículo 107 constitucional”, *Réplica a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados*, México, agosto de 2009, p. 2.

capacidad económica; de ahí que tengamos la primera distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, pero de alguna manera ha ido perfilando cómo se debe entender la proporcionalidad en el derecho tributario mexicano. Recordemos que en un principio no había sido fácil darle contenido a la proporcionalidad y ni a la equidad sancionadas en el artículo 31, fracción IV,¹⁹ amén de que no fue hasta la década de los setenta cuando se admitió definitivamente la procedencia del juicio de amparo, dejando atrás los vaivenes para conocer del juicio de amparo en esta materia. Y no podemos pasar por alto que hoy en día la mayoría

¹⁹ Es así que desde la séptima época la proporcionalidad y la equidad se han ido perfilando de la siguiente manera: "...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 elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tasas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados 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 tributarais 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 regula". No. Registro: 232197, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, primera parte, página: 144, Jurisprudencia, Materias: constitucional administrativa.

de los asuntos de los que conoce la SCJN se refieren al ámbito tributario, con el cual estamos del otro lado de la balanza de cuando se otorgó la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal. Y esto ha dado lugar a multiplicidad de criterios en lo que concierne a los derechos humanos de los contribuyentes.

Al día de hoy podemos resumir que la capacidad contributiva es la potencialidad real de pagar contribuciones. Esto significa que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, de sus utilidades, de sus rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada.²⁰ Esto de acuerdo con la jurisprudencia mexicana. De tal manera que la doctrina mexicana la identificado como la real aptitud de pago de contribuciones. Y al igual que lo ha hecho la doctrina tributaria, la jurisprudencia ha reconocido que la capacidad contributiva se configura de manera distinta de acuerdo con la naturaleza y características de cada contribución.²¹ Lo que significa que no tiene la misma incidencia en el impuesto, el derecho, la contribución de mejoras y la aportación de seguridad social.

También se ha indicado que el legislador tiene una amplia banda de configuración al definir las tasas y las tarifas; sin embargo, su techo será la no confiscación, y su piso, el mínimo existencial.²² De esta manera, se ha introducido otro elemento importante en la discusión jurisprudencial, que es el “derecho al mínimo vital o el derecho al mínimo existencial”, y se ha considerado que

sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima

²⁰ Rubro: “Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes”. Tesis del Pleno del SCJN, P/J 10/2003 publicada en el *§7FG*, t. XVII, mayo 2003, p. 114.

²¹ Registro: 205939, Octava Época, Instancia Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 143, tesis: P/J 4/1990, jurisprudencia, Materia: constitucional.

²² Rubro: “Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”. Tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN, al resolver el AR núm. 1780/2006.

la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado “mínimo vital” o “mínimo existencial”, y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática.

Es así que se ha reconocido que es el umbral de no tributación en todos los ingresos percibidos cotidianamente, en razón de las necesidades básicas o primordiales,²³ “sin que sea su pretensión que el legislador defina tal figura, sino que sólo se respete ese monto patrimonial, y sin que el tributo llegue a ser tan excesivo que implique una confiscación, de manera que el Poder Judicial de la Federación analice y califique si la norma respeta esos dos parámetros que se muestran como limitantes a la Potes-tad Tributaria”.²⁴

En nuestra consideración, 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.

La jurisprudencia mexicana ha fundamentado este derecho en el artículo 31, fracción IV, así como en el 1o., de la Constitu-

²³ Amparo en Revisión 2237/2009, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 8.

²⁴ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 1780/2006. Tesis rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTOS”. Así como el AR 554/2007 del que derivó la tesis de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS”.

ción federal. Ahora bien, lo interesante de las tesis aisladas referidas al mínimo vital es que motivan en la dignidad humana, pero desafortunadamente no se fundamentaron en alguna norma convencional, y lo deseable con esta nueva dimensión de los derechos humanos es que además de fundamentarlo en los artículos 1o., 4o., 31, fracción IV, y 123, de la Constitución federal, se haga de conformidad con el artículo 11²⁵ de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (2 de mayo de 1948), de la que México es parte; el artículo 34, inciso g,²⁶ de la Carta de los Estados Americanos, suscrita en Bogotá en 1948, y reformada por el Protocolo de Buenos Aires en 1967, por el Protocolo de Cartagena de Indias en 1985, por el Protocolo de Washington en 1992, y por el Protocolo de Managua en 1993; los artículos 6,²⁷ párrafos 1 y 7²⁸ inciso a), del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador,

²⁵ “Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

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

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”.

²⁶ El inciso g) establece: “Salarios justos, oportunidades de empleo y condiciones de trabajo aceptables para todos”.

²⁷ Artículo 6, párrafo “1. Todo persona tiene derecho al trabajo, el cual incluye la oportunidad de obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada”.

²⁸ “Artículo 7. Condiciones justas, equitativas y satisfactorias de trabajo.

Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:

a. Una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción; (...).”.

ratificado por México el 16 de abril de 1996, y los artículos 7, incisos a), i) y ii),²⁹ 11,³⁰ párrafos I y 2 del Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Y como lo hemos expresado en otros trabajos, somos de la idea de que el derecho al mínimo existencial se debe expandir a otras áreas, como la referida al trabajo y a la seguridad social, y sobre este punto debe imperar el no gravamen a pensionados, discusión que se ha puesto sobre la mesa en la Cámara de Diputados y en algunas resoluciones del órgano jurisdiccional, por lo que bajo el principio *pro homine* deberá aplicarse el artículo 9³¹ del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador.

²⁹ “Artículo 7. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:

i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;

ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto”.

³⁰ “Artículo 11.1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes 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.

2. Los Estados Partes en el presente Pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda persona a estar protegida contra el hambre, adoptarán, individualmente y mediante la cooperación internacional, las medidas, incluidos los programas concretos, que se necesitan para ello”.

³¹ “Artículo 9. Derecho a la seguridad social.1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependencias”.

En este sentido, cabe aplicar como criterio orientador a la luz de lo resuelto en el asunto Rosendo Radilla, el caso Suárez Rosero *vs.* Ecuador, resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 29 de mayo de 1999, sobre la interpretación de la sentencia de reparaciones, pues en esa sentencia se planteó la cuestión de si la generación de intereses y el destino que se dé a los montos por concepto de las indemnizaciones ordenadas a favor de la víctima y de sus familiares eran sujetas a gravamen con posterioridad a su pago.³² Lo que sí quedaba claro era que las indemnizaciones estaban exentas de gravamen. Otra duda que se generó era sobre la exención para el pago ordenado a favor de los abogados de la víctima, pues “el Ecuador manifestó desacuerdo con respecto a la exención ordenada por la Corte para el pago de las costas y los gastos, porque éstas serían el resultado del ejercicio profesional de los abogados de la víctima, el cual en su opinión, no se podría apartar de los impuestos generales de los demás profesionales del Ecuador”.³³ Sobre la primera cuestión, Ecuador manifestó “que el monto que esta Corte asignó (...) no está sujeto a tributo alguno al momento de su recepción, ni sujeto a ninguna retención por concepto de impuestos, pero que su uso y administración, así como la generación de intereses y el destino de los fondos, constituyen nuevos hechos generadores, que sí están y deben ser gravados, porque no devienen del producto de la asignación, sino de su uso y destino”.

³² “17. La Primera interrogante presentada por el Estado (*supra* 10) es producto evidente de la duda sobre la aplicación de exenciones tributarias a los frutos que podría generar, en un futuro, el “uso y administración de los montos cuyo pago ordenó la Corte a favor del señor Suárez Rosero, de su esposa y de su hija. Aún cuando el Estado no hizo mención de los términos de la sentencia sobre reparaciones que podría motivar duda o equívoco, la Corte considera que es aplicable en esta circunstancia su pronunciamiento anterior en el sentido de que contribuye a la transparencia de los actos de este Tribunal...(...)”. Sentencia de reparaciones de la CIDH, p. 55.

³³ Sentencia del 29 de mayo de 1999, Interpretación de la sentencia de reparaciones, en el caso Suárez Romero *vs.* Ecuador de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 5.

Sobre estos puntos, la Corte Interamericana resolvió

Que los pagos ordenados por la Corte en la sentencia mencionada a favor de los señores Rafael Iván Suárez Rosero y Margarita Ramón de Suárez se harán de forma íntegra y efectiva. Incumbe al Estado del Ecuador la obligación de aplicar los mecanismos necesarios para asegurar el cumplimiento de esta obligación de la manera más expedita y eficiente, en las condiciones y dentro del plazo establecidos en dicha sentencia y, particularmente, de adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la deducción legal que efectúan las entidades del sistema financiero ecuatoriano a las transacciones monetarias no menoscabará el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor.³⁴

Bajo esta misma línea de argumentación, la Corte ordenó al Estado que a favor de la menor de edad se colocara un fideicomiso, y que el monto no será sujeto alguno de gravamen ni retención alguna de impuestos; y por último, respecto al pago de los abogados de la víctima, ordenó que estos deben recibir íntegro y efectivo el pago de las costas y los gastos ordenado por la Corte, y que el monto no estará sujeto al momento del pago a deducción ni carga tributaria algunas.³⁵

Por otro lado, a partir de ahora, como se podrá apreciar, se ve enriquecida la fundamentación y la motivación en lo que respecta al derecho al mínimo existencial. En esta tónica, el mínimo existencial se puede ampliar a un mínimo existencial familiar, como sucede en otras latitudes; obviamente, esto está dentro de las atribuciones del legislador; sin embargo, mediante la interpretación judicial se podrá ensanchar del mínimo existencial personal al familiar, con base en el artículo 17³⁶ de la Declaración

³⁴ Sentencia del 29 de mayo de 1999, *cit.*, p. 12.

³⁵ *Idem.*

³⁶ “Artículo 17. Protección a la Familia

1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado.

Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (2 de mayo de 1948); así como el artículo 23, párrafo 1,³⁷ del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (vinculación de México: 23 de marzo de 1981, adhesión); el artículo 10³⁸ del Pacto sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

De acuerdo con el nuevo paradigma que se ha formado por el bloque de constitucionalidad constituido por tratados internacionales y jurisprudencia emanada por la CIDH, resulta relevante enlazar, como lo hemos hecho líneas arriba, los artículos referentes a la dignidad humana, a los derechos económicos y sociales, incluso los que hacen alusión a la no discriminación.

En resumen, los tratados internacionales sobre derechos humanos amplían la dimensión de los derechos de los contribuyentes. Consideramos que el operador jurídico podrá nutrir y enriquecer los criterios referentes a la capacidad contributiva con base en estos tratados, por lo que es conveniente la aplicación

2. Se reconoce el derecho del hombre y la mujer a contraer matrimonio y a fundar una familia si tienen la edad y las condiciones requeridas para ello por las leyes internas, en la medida en que éstas no afecten al principio de no discriminación establecido en esta Convención.

3. El matrimonio no puede celebrarse sin el libre y pleno consentimiento de los contrayentes.

4. Los Estados Partes deben tomar medidas apropiadas para asegurar la igualdad de derechos y la adecuada equivalencia de responsabilidades de los cónyuges en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del mismo. En caso de disolución, se adoptarán disposiciones que aseguren la protección necesaria de los hijos, sobre la base única del interés y conveniencia de ellos.

5. La ley debe reconocer iguales derechos tanto a los hijos nacidos fuera de matrimonio como a los nacidos dentro del mismo”.

³⁷ “Artículo 23 párrafo.1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado”.

³⁸ “Artículo 10. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que:

1. Se debe conceder a la familia, que es el elemento natural y fundamental de la sociedad, la más amplia protección y asistencia posibles, especialmente para su constitución y mientras sea responsable del cuidado y la educación de los hijos a su cargo. El matrimonio debe contraerse con el libre consentimiento de los futuros cónyuges”.

de los artículos sancionados en las normas convencionales. En nuestra consideración, los artículos 11, 17 y 21 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, del 2 de mayo de 1948, perfectamente pueden abonar a la discusión jurisprudencial elementos que permitirán proteger la aptitud de pago de contribuciones del particular, haciendo que se respete su dignidad, la protección de la familia y su propiedad privada.

2. *Igualdad tributaria*

La equidad o igualdad tributaria también ha merecido el estudio por parte del órgano jurisdiccional al desprenderse del artículo 31, fracción VI, como lo hemos mencionado anteriormente. De esta manera, en reiterados criterios jurisprudenciales³⁹ se ha indicado que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho⁴⁰ que debieron haberse regulado de la misma manera o

³⁹ “EQUIDAD TRIBUTARIA. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares”. Jurisprudencia 42/97.

⁴⁰ Tesis, P. VII/2005 aislada, materia constitucional administrativa, Pleno, *SJF y su Gaceta*, Novena Época, marzo de 2005, t. XXI, p. 9, Rubro: “VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2º.A. FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9º, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista un motivo objetivo y razonable que lo justifique violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2ºA del citado ordenamiento legal, tiene como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que a sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva a

con las mismas consecuencias jurídicas. En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las que cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extrafiscales,⁴¹ los cuales el legislador los confecciona como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, establece sobretasas o crea contribuciones con fines redistributivos. Sin embargo, desafortunadamente en algunas ocasiones el legislador no motiva objetiva y adecuadamente la extrafiscalidad en el debate parlamentario, lo que significa que no hace un correcto juicio de razonabilidad, en lo que deriva en un trato diferenciado arbitrario,⁴² y ante esta situación los particulares interponen el juicio de garantías.

O bien, que el trato diferenciado derive de la medición de la capacidad contributiva, pues desde el plano doctrinal la capacidad contributiva será el parámetro o basamento para aplicar la igualdad tributaria. Y como lo hemos señalado en otros trabajos,

la igualdad es un criterio de la distribución de las cargas tributarias con apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se

la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al producto o distribuidor al adquirir los insumos relaciones con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva de un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura”.

⁴¹ Debemos recordar que dentro de los fines extrafiscales caben todos los que se fundamenten en cualquier derecho humano o política pública traducida en una ley o decreto presidencial, es así que podemos hablar de beneficios extrafiscales para proteger el medio ambiente, o exenciones extrafiscales para proteger a grupos vulnerables. Para un mayor estudio sobre el tema remítase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2009.

⁴² Giménez Glück, D., *El juicio de igualdad y el Tribunal Constitucional*, Barcelona, Bosch, 2004, pp. 32 y 33.

encuentra. El legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. El vínculo entre el principio de capacidad contributiva, y aquel otro es difícil de romper. Por medio de este último principio adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto —caso específico— o el tributo —en su generalidad— se rijan exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo.⁴³

Para analizar si es constitucional ese trato diferenciado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación acude a un control de proporcionalidad para saber si ese trato desigual es idóneo o congruente, necesario y proporcional con el fin que se persigue,⁴⁴ ya

⁴³ García Bueno, Marco C. y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor Eduardo, Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM-Marcial Pons, 2008, p. 457.

⁴⁴ TESIS XXXII/2004, aislada materia constitucional, Primera Sala, *SJFG*, Novena Época, diciembre de 2004, t. XX, p. 62. Rubro: “IGUALDAD.CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido. En este tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario

que mediante esta existe una colisión de derechos humanos. En recientes fechas, nuestra Suprema Corte, en el estudio de la constitucionalidad del trato diferenciado, ha introducido un elemento del derecho colombiano, que se conoce como *la doctrina del escrutinio no estricto*. Las características principales de esta teoría son las siguientes: 1) el escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso por parte del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive del artículo 1o. de la Constitución federal. Dicho de otra manera, el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un trato diferenciado siempre y cuando se refiera a “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, el estado civil o cualquier otra que

determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la norma fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”.

atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”, pues existe una prohibición expresa para realizar este tipo de discriminaciones, lo que ha interpretado la Suprema Corte es que se refiere a una relevante protección o tutela particular a no ser discriminado por los motivos enunciados en el artículo 1o. constitucional.⁴⁵ 2) Respecto al escrutinio estricto, el juzgador exigirá al legislador razones fuertes y precisas; es decir, sólidas argumentaciones en las cuales exprese los motivos que le llevaron a establecer la medida legislativa que vulnera el principio de igualdad derivado del artículo 1o. constitucional. 3) De esta manera, se presentan diversas intensidades de escrutinio o examen,⁴⁶ desde la débil hasta la fuerte, con el objetivo de no vulnerar la libertad del legislador en la configuración de la norma. 4) Es así que la igualdad tributaria merecerá un escrutinio no estricto de acuerdo con esta metodología.⁴⁷ 4) Y al hilo de esta argumentación nace el tema de la “motivación reforzada”,⁴⁸ que significa que cuando el legislador altera derechos humanos o bienes considerados relevantes por la Cons-

⁴⁵ Rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”. Tesis jurisprudencial 1a./J. 37/2008, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVII, correspondiente al mes de abril de dos mil ocho, p. 175.

⁴⁶ Rubro: “PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO”. Tesis aislada 1a. CII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, p. 185.

⁴⁷ Rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”. Tesis jurisprudencial 1a./J. 84/2006, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXIV, correspondiente al mes de noviembre de dos mil seis, p. 29.

⁴⁸ Rubro: “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”. Tesis jurisprudencial P./J. 120/2009, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el *Semanario Judicial de la*

titución, deberá razonar si los fines que persigue con la medida legislativa empleada están de acuerdo con la Constitución. 5) En todo caso, el juzgador podrá analizar si el trato desigual o discriminatorio vulnera derechos fundamentales⁴⁹ o existen categorías sospechosas,⁵⁰ esto con el ánimo de aplicar el escrutinio intenso.

Por último, es un hecho que en criterios jurisprudenciales sobre igualdad tributaria no se han aplicado tratados internacionales sobre derechos humanos; no obstante, sí se han aplicado doctrinas nacidas en el derecho comparado, como es la expuesta sobre el “escrutinio no escrito”. Al respecto, somos de la idea de que también debe aplicarse el escrutinio estricto en el tema de la igualdad tributaria, pues como hemos expresado anteriormente, la igualdad se basa en la capacidad contributiva, y si el legislador hace distinciones es precisamente para gravar idóneamente la real aptitud de contribuciones. Por lo que conviene invocar frente a estos criterios, las convenciones de derechos humanos que resguardan la igualdad, y que prospectivamente deberán aplicar los operadores jurídicos, como es el artículo 24⁵¹ de la Convención Interamericana de Derechos Humanos; el artículo 26⁵² del Pacto

Federación y su Gaceta, tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de dos mil nueve, p. 1255.

⁴⁹ Rubro: “PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADOS DERECHOS FUNDAMENTALES”. Tesis aislada 1a. CIII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, p. 184

⁵⁰ Rubro: PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. Tesis aislada 1a. CIV/2010, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, página 183.

⁵¹ “Artículo 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

⁵² “Artículo 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá

Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y los artículos aplicables al caso concreto sancionados en las siguientes convenciones: Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial (ONU, Nueva York, 7 de marzo de 1966); Convención Interamericana para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, (OEA, Guatemala, 7 de junio de 1999).

3. *Reserva de ley en materia tributaria*

Sobre este tema hemos visto que algunas legislaturas de las entidades federativas dejan al amparo de los ayuntamientos u otras organizaciones no gubernamentales los elementos que cuantifican el pago de impuestos⁵³ o derechos.⁵⁴ Ante esta circunstancia, los órganos jurisdiccionales han declarado inconstitucionales los artículos que sancionan esta delegación indebida de facultades reservadas al legislador por mandato del artículo

toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

⁵³ Rubro: “VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DEL ARTÍCULO 6º DEL DECRETO 208 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”, *GSJF* y G, tomo V, tesis P/J,20/97, marzo de 1997, p. 64; en el mismo sentido la tesis bajo el rubro: RADICACIÓN IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, en *GSJF*, tomo 76, tesis P/J,8/94, abril de 1994, p. 14.

⁵⁴ Rubro: “AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9º DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS ES VIOLATORIO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”. *Semanario Judicial*, tomo XII, tesis 2ª, LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

31, fracción IV.⁵⁵ Por otro lado, la situación que se ha mencionado respecto a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria se repite en materia de reserva de ley o legalidad tributaria, pues desafortunadamente no se ha hecho una interpretación conforme a tratados internacionales en materia de derechos humanos, pero es importante apuntar que tiene perfecta aplicación el artículo 9⁵⁶ del Pacto de San José de Costa Rica.

Sobre la sujeción de las exenciones al principio de reserva de ley, cabe citar el argumento del Estado ecuatoriano dentro del caso *Suárez Rosero vs. Ecuador* en la interpretación de la sentencia de reparaciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues expresó lo siguiente:

b) La Corte al establecer que los pagos estarán exentos de cualquier impuesto o gravamen existente o que llegare a decretarse en el futuro está estableciendo una exención y según el ordenamiento jurídico interno las exenciones sólo pueden ser creadas por ley y no por medio de una sentencia extranjera. C) De igual manera existe un principio de reserva de ley en materia tributaria que lo recoge el Código Tributario Ecuatoriano en su art. 3, que establece que la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos es exclusiva del Estado, mediante Ley, en consecuencia, no hay tributo sin Ley.

⁵⁵ Rubro: “IMPUESTO PREDIAL, SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO. (LEGISLACIÓN DE SINALOA)”, en *SJ*, tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165; en este mismo sentido la tesis de rubro: “CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTO CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO)”, *SJ*, tomo X, tesis 2a. CXLI/99, diciembre de 1999, p. 404.

⁵⁶ Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos 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.

Al respecto, la Corte falló:

como parte de la justa indemnización a que se hace referencia el artículo 63.1 de la Convención, es tanto “equitativo” como “razonable” que los abogados de la víctima reciban dichas cantidades en forma íntegra y efectiva. Si el Estado dedujese algún porcentaje de estas cantidades por concepto de gravámenes, el monto recibido por los abogados no será el mismo que aquél sobre el cual la Corte emitió pronunciamiento. Por lo tanto, en la hipótesis mencionada, no se estaría dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia de reparaciones.⁵⁷

4. *Destino del gasto público*

Por fortuna el destino al gasto público es considerado una garantía constitucional diversa a las sancionadas en el artículo 31, fracción IV. No obstante, no ha tenido el mismo desarrollo jurisprudencial que las otras garantías en materia tributaria; sin embargo, podemos destacar algunas características que se han establecido jurisprudencialmente. Desde la quinta época se estableció que los impuestos con destino específico son constitucionales.⁵⁸ En

⁵⁷ Sentencia del 29 de mayo de 1999, Interpretación de la sentencia de reparaciones, en el caso Suárez Romero *vs.* Ecuador de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 5. “La interpretación dada por la Corte fue concordante con su jurisprudencia constante (ver, entre otros, Caso Loayza Tamayo Reparaciones (art. 63.1 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Sentencia de 27 de noviembre de 1998, Serie C No. 42, punto resolutivo noveno; y caso Blake Reparaciones (art. 63.1 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Sentencia de 22 de enero de 1999, Serie C No. 48 punto resolutivo cuarto) y de la Corte Europea de Derechos Humanos, la cual, cuando ordena el pago de las costas, requiere al Estado que añada al pago de los impuestos que podrían ser aplicables (ver, entre otros, Cour eur. D. H. Arrêt Bulut c. Autriche du 22 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-II, punto resolutivo cuarto) o realiza el cálculo respectivo ella misma y ordena el pago del monto resultante (ver entre otros, Cour eur. D. H., arrêt Young, James et Webster du 18 octobre 1982 (article 50) série A n°55 punto resolutivo segundo)”.

⁵⁸ Registro No. 316203

Localización:

Quinta Época

otras tesis se ha sostenido que el subsidio es considerado dentro del presupuesto del gasto público del Estado cuando se refiera a subsidiar la importación de los artículos necesarios para la vida del pueblo, lo cual es de interés general.⁵⁹ En la séptima época se reitera que:

El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.⁶⁰

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

CXXIX

Página: 525

Tesis aislada

Materia(s): administrativa. SERVICIO TELÉFONICO, IMPUESTO SOBRE INGRESOS POR.

⁵⁹ Registro No. 319118

Localización:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

CX

Página: 115

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. IMPUESTO AD VALOREM.

⁶⁰ Registro No. 232355

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

181-186 Primera parte

Página: 244

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, administrativa. IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV.

En reiteradas tesis se sostiene que es constitucional etiquetar los ingresos a un fin determinado, pudiendo darse el caso de que ese fin sea extrafiscal; es decir, aunque genere recursos como un impuesto redistributivo o un derecho tiene una finalidad distinta a la recaudación *per se*, esto es, incentivar cambio de comportamientos.⁶¹ O bien, que no tenga un fin extrafiscal⁶² y sea destinado a un gasto especial, como el referido al sufragar los gastos del Instituto Mexicano del Seguro Social, tal como se puede apreciar a continuación:

Los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si

⁶¹ Registro No. 233524

Localización

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

36 Primera parte

Página: 17

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. IMPUESTO, NO ES INCONSTITUCIONAL LA LEY QUE FIJA EL DESTINO DEL. (DECRETO NÚMERO 293, DE 17 DE JUNIO DE 1967, QUE CREA UN IMPUESTO ADICIONAL DESTINADO AL SOSTENIMIENTO DE LA UNIVERSIDAD DE CHIHUAHUA).

⁶² Registro No. 178454

Localización

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXI, mayo de 2005

Página: 157

Tesis: 1a./J. 46/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa. FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos al requisito de equidad que en tal precepto se establece.⁶³

También se ha establecido en tesis aisladas la distribución equitativa del gasto público, tal como puede apreciarse a continuación:

Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad

⁶³ Registro No. 205477

Localización:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

77, Mayo de 1994

Página: 43

Tesis: P. XXI/94

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALS CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.

de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.⁶⁴

En la elaboración de este derecho fundamental se ha ido avanzado, pues de algunas tesis aisladas se puede derivar que se incorpora la teoría *follow de money*, de tal manera que se vincula el incremento del impuesto con programas específicos de combate a la pobreza, un caso inusual en nuestro sistema tributario.⁶⁵

64 Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXVI, Diciembre de 2007

Página: 144

Tesis: 1a. CCXLIX/2007

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.

⁶⁵ No. Registro: 163,442

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXXII, Noviembre de 2010

Tesis: P./J. 106/2010

Página: 1211

RECURSOS PÚBLICOS. LA LEGISLACIÓN QUE SE EXPIDA EN TORNO A SU EJERCICIO Y APLICACIÓN, DEBE PERMITIR QUE LOS PRINCIPIOS DE EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ QUE ESTATUYE EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUEDAN SER EFECTIVAMENTE REALIZADOS.

Y en algunas otras se comienza a hacer referencia al tema de la transparencia en los recursos públicos, con el ánimo de fortalecer la rendición de cuentas en el manejo y administración de los recursos públicos y con objeto de garantizar a los ciudadanos que los recursos recibidos por el Estado se destinan a los fines para los cuales fueron recaudados.⁶⁶

Por otro lado, es necesario indicar que la doctrina tributaria latinoamericana ha aceptado paulatinamente la importante trascendencia que tiene el gasto público para alcanzar la distribución de la riqueza, así como otros fines constitucionalmente legitimados, como el gasto público social, de tal modo que se ha ido confeccionando un gasto “focalizado” hacia los sectores más débiles y marginados de las poblaciones latinoamericanas.⁶⁷ Y de alguna manera se ha reconocido esta función en algunas tesis jurisprudenciales, tal como se aprecia en la siguiente: “De las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de ‘gasto público’, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de ‘gasto público’ estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad”.⁶⁸ En otra de reciente hechura: “La

⁶⁶ TESIS AISLADA CXLVIII/2011. VALOR AGREGADO. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DERIVÓ EN LA REFORMA DEL ARTÍCULO 10., 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).

⁶⁷ Restrepo, Juan Camilo, “La nueva fisonomía jurídica del concepto de ‘gasto público’ en Latinoamérica”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, García Novoa César, Hoyos Jiménez Catalina, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 543.

⁶⁸ Registro No. 179575

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXI, enero de 2005

propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos”.⁶⁹

El concepto de ingresos tributarios con destinación específica permitirán alcanzar y proteger algunos derechos humanos que hasta la fecha han sido poco judicializables, y al mismo tiempo permitirán transparentar el gasto, y con ello permitir una rendición de cuentas a los contribuyentes. En este sentido, cabe aplicar los siguientes artículos de las convenciones internacionales: los artículos 11⁷⁰ sobre el derecho a un medio ambiente sano del Protocolo Adicional San Salvador, 14 sobre el derecho a los beneficios de la cultura;⁷¹ del Pacto de San José de Costa Rica el

Página: 605

Tesis: 2a. IX/2005

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. GASTO PÚBLICO.

⁶⁹ Registro No. 174670

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXIV, julio de 2006

Página: 335

Tesis: 1a. CXIX/2006

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, administrativa. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.

⁷⁰ “Artículo 11. Derecho a un medio ambiente sano. 1. Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos.

2. Los Estados Partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente”.

⁷¹ “Artículo 14. Derecho a los beneficios de la cultura. 1. Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen el derecho de toda persona: a. Participar en la vida cultural y artística de la comunidad; b. Gozar de los beneficios del progreso científico y tecnológico;

artículo 26 sobre desarrollo progresivo;⁷² del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales,⁷³ los artículos 2⁷⁴ y 3.⁷⁵ Además de los artículos aquí enunciados perfectamente pueden aplicarse las siguientes declaraciones: Declaración sobre el Progreso y Desarrollo en lo Social (11 de diciembre de 1969); la Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano (16 de junio de 1972); la Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Malnutrición (16 de noviembre de 1974); Declaración sobre la Utilización del Progreso Científico y Tecno-

c. Beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora.

2. Entre las medidas que los Estados Partes en el presente Protocolo deberán adoptar para asegurar el pleno ejercicio de este derecho, figurarán ciencia, la cultura y el arte”.

⁷² “Artículo 26. Desarrollo Progresivo. Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

⁷³ Aprobación del Senado: 18 de diciembre de 1980, según decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de enero de 1981. Entrada en vigor: 3 de enero de 1976 – General. 23 de junio de 1981 – México. Publicación: *Diario Oficial de la Federación*: 12 de mayo de 1981.

⁷⁴ “Artículo 2.-1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete 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, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.

3. Los países en desarrollo, teniendo debidamente en cuenta los derechos humanos y su economía nacional, podrán determinar en qué medida garantizarán los derechos económicos reconocidos en el presente Pacto a personas que no sean nacionales suyos”.

⁷⁵ “Artículo 3.- Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a asegurar a los hombres y a las mujeres igual título a gozar de todos los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el presente Pacto”.

lógico en Interés de la Paz y en Beneficio de la Humanidad (10 de noviembre 1975), y la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo (4 de diciembre de 1986).

Como se podrá apreciar, el desarrollo de este derecho ha sido muy limitado; sin embargo, consideramos que este derecho humano puede alcanzar otra dimensión con base en la interpretación conforme sobre todo aquellos tratados internacionales que salvaguardan los derechos económicos, sociales y culturales. Sobre el engarzamiento entre el destino del gasto público y los derechos económicos, sociales y culturales se debe citar una valiosa experiencia en nuestro ámbito jurisdiccional, que ha permitido hacer efectivos algunos derechos donde existe la obligación del Estado de dar y proporcionar bienes y servicios de calidad, como fue el juicio de amparo administrativo 1157/2007-II donde el juez séptimo de distrito del estado de Guerrero resolvió el juicio de amparo a favor de los miembros de la comunidad de Mini Numa, municipio de Metlatónoc, estado de Guerrero, por violación de su derecho a la salud, pues la comunidad de 321 habitantes no contaba con un establecimiento adecuado para proporcionar la atención médica.⁷⁶

Es así que bajo esta nueva óptica las resoluciones judiciales deben construir este derecho constitucional, y la doctrina⁷⁷ ha reconocido el papel reconfigurador de los tratados internacionales en el ámbito de las relaciones entre el Poder Judicial y el legislador.

⁷⁶ Staines Díaz, Makawi, “La construcción y abastecimiento adecuado de los centros de atención médica, como deber a cargo del Estado, derivado del derecho a la salud (caso Mini Numa; Juicio de Amparo 1157/2007-II, 11 de julio de 2008, Juzgado Séptimo de Distrito del Estado de Guerrero, México)”, en Silva García, Fernando, *Garantismo judicial, Derecho a la salud*, México, Porrúa, 2011, p. 229.

⁷⁷ Silva García, Fernando, “El control judicial de las leyes con base en tratados humanos sobre derechos humanos”, *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, México, núm. 5, enero-junio, 2006, p. 233.

III. DERECHOS TRANSVERSALES

1. *Responsabilidad patrimonial del Estado*

Una vez hecho el diagnóstico y la prospectiva de los derechos humanos de los contribuyentes, en este apartado analizamos algunas tesis de jurisprudencia que han interpretado algún derecho con base en tratados internacionales. Es así que en el tema de la responsabilidad patrimonial del Estado en la ponencia del ministro José Ramón Cossío Díaz se establecieron varias tesis aisladas con ocasión del Amparo en revisión 75/2009⁷⁸ sobre la medición del daño moral derivado de la responsabilidad patrimonial del Estado. En la resolución del amparo en revisión 75/2009, que declaró inconstitucional el párrafo II del artículo 14 de la Ley Federal de la Responsabilidad Patrimonial del Estado, además de realizar un juicio de ponderación, se aplicaron tratados internacionales. En este tema, de acuerdo con la parte quejosa, el “límite máximo que establece los montos indemnizatorios a que puede ser condenado el Estado por daño moral viola el derecho subyacente a la figura sobre el cual se establece dicho límite: el derecho a una indemnización por el daño moral producido por la actividad administrativa irregular del Estado”.⁷⁹

De tal suerte que la Sala, al estudiar la constitucionalidad del párrafo II del artículo 14 de la LFPE, lo hizo bajo la siguiente metodología: Si la medida legislativa superaba los siguientes pasos: “1) debe ser admisible constitucionalmente, esto es, debe introducirse para la consecución de un objetivo contemplado en la

⁷⁸ Registro No. 166456, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXX, septiembre de 2009, página: 440, Tesis: 1a. CLV/2009, Tesis aislada, Materia(s): administrativa. Rubro: “DAÑO MORAL Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO CIVIL FEDERAL, A QUE REMITE EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OBLIGAN A LA AUTORIDAD JUDICIAL A INDIVIDUALIZAR LOS MONTOS DE MANERA OBJETIVA Y RAZONABLE”.

⁷⁹ Amparo en revisión 75/2009, p. 1.

Constitución, 2) debe ser una medida idónea, lo que implica que la restricción debe ser necesaria para la consecución del fin inicialmente propuesto y 3) debe ser proporcional respecto a la afectación que hace en otros bienes o intereses constitucionales”.⁸⁰

En resumen, la Sala llegó a la conclusión de que el párrafo II del artículo 14 de la LFPE es inconstitucional, porque del artículo 113, párrafo segundo, se consagra un derecho sustantivo constitucional, el cual no es absoluto, sino al contrario, tiene sus restricciones, pero estas restricciones no pueden ser arbitrarias, y para no incurrir en dicha arbitrariedad, la Sala hizo un control de proporcionalidad de acuerdo con los tres subprincipios:

a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna; b) debe ser una regulación necesaria para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) debe ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.⁸¹

⁸⁰ Amparo en revisión 75/2009, p. 2.

⁸¹ Tesis aislada LXVI/2008, emitida por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 462 del tomo XXVIII (julio de 2008) del *Semanario Judicial de la Federación*, de contenido: “RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS. Ningún derecho fundamental es absoluto y en esa medida todos admiten restricciones. Sin embargo, la regulación de dichas restricciones no puede ser arbitraria. Para que

Bajo esta misma línea de argumentación, se indicó que “(...) Además, el mismo contraviene a las obligaciones internacionales suscritas por el Estado mexicano y podría plantear problemas para cumplir con lo dispuesto por la Corte Interamericana y con las recomendaciones de la Comisión Interamericana en materia de reparación del daño, ya que el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado dispone que el cumplimiento de indemnizaciones ordenadas por

las medidas emitidas por el legislador ordinario con el propósito de restringir los derechos fundamentales sean válidas, deben satisfacer al menos los siguientes requisitos: a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna; b) ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Así, el juzgador debe determinar en cada caso si la restricción legislativa a un derecho fundamental es, en primer lugar, admisible dadas las previsiones constitucionales, en segundo lugar, si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos; y en tercer lugar, si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales. De igual manera, las restricciones deberán estar en consonancia con la ley, incluidas las normas internacionales de derechos humanos, y ser compatibles con la naturaleza de los derechos amparados por la Constitución, en aras de la consecución de los objetivos legítimos perseguidos, y ser estrictamente necesarias para promover el bienestar general en una sociedad democrática”.

Amparo en revisión 173/2008. Yaritza Lissete Reséndiz Estrada. 30 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Amparo en Revisión 75/2009, p. 43.

estos órganos se rige por lo establecido en el Capítulo II de la misma, sección en la que se encuentra el artículo”.⁸²

2. Aplicación del artículo 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el tema de la pena privativa de libertad como sanción de los delitos de defraudación fiscal y equiparables

Sobre este aspecto, algunos tributaristas mexicanos han indicado que se debe hacer una interpretación conforme al artículo 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues sanciona que nadie será detenido por deudas, salvo aquellos que deriven de mandatos judiciales por incumplimiento de deberes alimentarios. Nuestro Código Fiscal de la Federación sanciona penas privativas de libertad por la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, por lo que al aplicar el Pacto de San José la autoridad jurisdiccional deberá aplicarlo frente a nuestra legislación interna, toda vez que le proporciona una protección más amplia y favorable al particular.

Un caso que tiene relación con actividades ilícitas y la tributación es el caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 24 de noviembre de 2009, en la supervisión de cumplimiento de sentencia, en el cual se resolvió:

Requerir al Estado que adopte todas las medidas que sean necesarias para dar efectivo y pronto acatamiento a los puntos pendientes de cumplimiento que fueron ordenados por el Tribunal en las Sentencias de 6 de febrero y 4 de septiembre de 2001, de con-

⁸² Rubro: “RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER UN TOPE MÁXIMO PARA LAS INDEMNIZACIONES POR DAÑO MORAL, VIOLA EL ARTÍCULO 113 SEGUNDO PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA”. Precedentes: Amparo en revisión 75/2009. Blanca Delia Rentería Torres y otra. 18 de marzo de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Francisca María.

formidad con lo estipulado en el artículo 68.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; en particular, el Estado debe: a) informar de manera ordenada, detallada, completa y actualizada sobre las diligencias llevadas a cabo y el avance de cada uno de los procesos comprendidos en el presente caso, poniendo énfasis en las causas que originaron la oposición y aplicación del plazo de prescripción en tres de las acciones penales concernidas, presentando, de ser el caso, copias de las partes relevantes de los respectivos expedientes, y b) abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial del señor Ivcher Bronstein sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.

3. *Garantías procesales aplicadas en el derecho tributario*

Los artículos 8⁸³ y 25⁸⁴ del Pacto de San José ensanchan el referido a las garantías procesales que se deberán aplicar en todo procedimiento administrativo donde el contribuyente sea parte.

⁸³ “Artículo 8. 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”.

⁸⁴ “Artículo 25. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso”.

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU IMPORTANCIA PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO*
Nancy Jazmín PÉREZ RAMÍREZ**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *De la justicia positivista a la justicia material. Los principios generales del derecho como vehículos de transición.* III. *Los principios generales del derecho en materia fiscal.* IV. *Fuentes de información.*

I. INTRODUCCIÓN

La reforma de 2011 al artículo 1o. constitucional no es solo una “modificación” a la Constitución; es, sin duda, el cambio más importante que esta ha sufrido desde 1917. No es exagerado afirmar que abre la posibilidad de un “nuevo sistema jurídico mexicano”. Baste enumerar algunas de estas razones:

Primero, el Estado mexicano deja de ser el protagonista constitucional; es decir, antes de la reforma, el Estado era prioridad para la Constitución por sobre los ciudadanos; hoy lo son las personas; segundo, la Constitución cede su lugar de privilegio frente a los tratados en materia de derechos humanos; tercero, hoy debe

* Doctor en derecho por la UNAM y doctor en derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor-investigador de tiempo completo en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

** Maestra en derecho por la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

hablarse de un “bloque de constitucionalidad” integrado no solo por la carta fundamental, sino también por otros instrumentos jurídicos; cuarto, las soluciones a los problemas reales pasan primero por revisar si la normatividad aplicable respeta o no los derechos humanos, y quinto, a partir de ahora existe un control difuso de los derechos humanos; cualquier autoridad está obligada a respetarlos, etcétera.

Estamos convencidos de que la adaptación a este nuevo estado de cosas solo se puede lograr acudiendo a la “justicia material” y no a la “justicia positivista” que hasta ahora hemos postulado.

También estamos persuadidos de que para lograrlo, el único instrumento viable que tenemos es acudir al expediente que nos ofrecen los principios generales del derecho. En efecto, los principios generales del derecho constituyen la vía idónea para lograr la “promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos”. Trataremos de evidenciar que esta técnica es más útil en materia fiscal que en otras disciplinas jurídicas. Ese es el objetivo de este trabajo.

II. DE LA JUSTICIA POSITIVISTA A LA JUSTICIA MATERIAL. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO COMO VEHÍCULOS DE TRANSICIÓN

El movimiento codificador del siglo XVIII representó la cúspide de la corriente legalista. El movimiento codificador significó, sin duda, la conquista no solo de la voluntad popular, sino el inicio de una etapa hasta ese entonces distinta de seguridad.

Sin embargo, a poco se verá que la situación no era tan estridente ni tan prometedora como parecía. “La instauración del Estado Legislador, llevada a término por la Revolución Francesa, trajo la pretensión nueva de reducir el derecho a un conjunto sistemático y cerrado de normas positivas y la exclusión en él, de toda referencia al valor material de la justicia, que única-

mente al legislador, y no al aplicador del derecho, correspondía atender”.¹

Sin el menor atisbo de duda, la escuela exegetica pertenece a este periodo. Recuérdense, por ejemplo, las palabras de Bugnet al decir: “No conozco el derecho civil, sólo enseño el Código de Napoleón”;² o aquella otra atribuida a Demolombe, cuando afirma: “Mi divisa, mi profesión de fe es la siguiente: ¡Los textos ante todo! Tengo por objeto interpretar, explicar el Código de Napoleón mismo, considerado como la ley viva, como la ley aplicable y obligatoria”.³

“El derecho positivo únicamente está contenido en los artículos de los códigos, pero puede ser que los textos no hablen de ellos mismos. Un texto no vale nada por sí mismo, sino únicamente por la intención del legislador que se considera traducida por aquél”.⁴ Esta corriente interpretativa postula la presencia real del legislador en la ley. De tal manera que interpretar la ley consistirá en “reconstruir fielmente lo que el autor del texto legislativo habría pretendido”.⁵

Y las citas podrían seguir dándose. Sin embargo, creemos poder concluir que la doctrina de esta escuela se reduce a proclamar la omnipotencia jurídica del legislador; es decir, del Estado, de allí este rasgo distintivo. También le atribuye al legislador una especie de infalibilidad en la vida social. Únicamente en casos verdaderamente extremos se autorizaba al intérprete a recurrir a los principios generales del derecho; sin embargo, esto es prácticamente impensable.

¹ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 17.

² Bonnetcase, Julien, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, trad. de José María Cajica, vol. XII, México, Cajica, 1944, p. 141.

³ Citado por Nino, Carlos Santiago, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica*, México, UNAM, 1984, p. 23.

⁴ Lastra Lastra, José Manuel, *Fundamentos de derecho*, México, McGraw-Hill, 1988, p. 49.

⁵ Vernengo, R. J., *La interpretación jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1977, p. 68.

Pronto se advirtió que la tipificación de supuestos de hecho por el legislador no puede jamás agotar todas las situaciones posibles en la vida social, cuyo desarrollo es incesante. Ante esto, la doctrina adopta artificioosamente la teoría de “las lagunas de la ley”, mediante la cual pretende cerrar el círculo del positivismo.

Es decir, estas lagunas se integran mediante un proceso deductivo de las propias leyes codificadas, mediante una estricta lógica, sin acudir a ningún principio material de justicia, sin acercarse a los principios generales del derecho, todo con objeto de no romper la unidad y homogeneidad del sistema jurídico. Es el dogma de completividad del ordenamiento jurídico, que postula la posibilidad de lagunas en normas singulares, mas no en el derecho.⁶

Decíamos que es esta última postura la que cierra el círculo del positivismo jurídico, porque para él no existen “lagunas jurídicas”, ya que el Estado dicta las normas jurídicas positivas en y dentro de las cuales toda la conducta humana está prevista.⁷

Empero, en sistemas como el nuestro, en que expresamente son llamados en defecto de ley “exactamente aplicable al caso”, otras fuentes subsidiarias del derecho, no producidas por el Estado, como los principios generales del derecho, tal como lo establece el artículo 14, en su cuarto párrafo, de la Constitución federal, la ficción de la completividad del derecho no es posible, y por lo mismo, este no puede entenderse o aplicarse por uno solo de sus elementos: la ley.

⁶ La teoría pura del derecho es la que ha marcado la pauta en este sentido. Kelsen es su mejor representante. Dice el autor austriaco: “...no hay conducta humana que no pueda ser juzgada desde un punto de vista jurídico o a la cual no sea aplicable el derecho positivo, nacional o internacional. De aquí resulta que un orden jurídico no puede tener lagunas” (Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960, pp. 44 y 45).

⁷ Dice este autor: “donde se pretende ver una laguna, no hay en rigor de verdad otra cosa que una divergencia entre el derecho positivo y otro ‘derecho’ considerado mejor o más justo. Solo la comparación de estos dos ‘derechos’ hace aparecer una insuficiencia del derecho positivo” (Kelsen, Hans, *op. cit.*, pp. 172 y 173).

En otras palabras, el derecho no puede reducirse solo a la ley como su elemento definidor, no puede considerarse como la “voluntad del Estado”, pues de lo contrario dejaría fuera todo el sistema de fuentes formales subsidiarias llamadas a aplicarse justamente en la hipótesis de una ausencia o una deficiencia de esa voluntad, y además, olvida que el derecho está conformado por elementos no jurídicos, por más que Kelsen se cansara de decir lo contrario.

Nos adherimos a la teoría que postula la existencia de un derecho conformado por elementos positivos creados por el Estado, por un lado, y elementos materiales de justicia, por el otro.

Si el derecho efectivamente se entendiera como un mero sistema de mandatos del Estado, no habría duda alguna de que prácticamente serían escasas las lagunas, y de haberlas, su interpretación se agotaría en la búsqueda de la voluntad del legislador. Geny se encargó de realizar una implacable y decisiva crítica de esta postura.⁸

Sin embargo, como se ha dicho, estas posturas radicales del positivismo han sido saludablemente superadas en otros países, especialmente los europeos, y hoy la mayoría de la doctrina y la legislación acepta que el intérprete maneje, al desnudar al derecho, conceptos de justicia material, que le permitan efectuar una interpretación evolutiva⁹ acorde a la cada vez más mudable vida social.

De ahí que precisamente las nuevas corrientes interpretativas postulen una autonomía entre la voluntad estatal y la adaptabilidad de la ley al tiempo, de suerte que esta pueda ser vista como

⁸ Geny postuló a fines del siglo pasado el método de interpretación denominado “de la libre investigación científica”, para quien, si bien acepta que es necesario descubrir el pensamiento del legislador, no acepta que sea la única fuente del derecho, sino que también debe basarse en los siguientes criterios: el principio de la autonomía de la voluntad, el orden y el interés público, y el justo equilibrio de los intereses privados y públicos.

⁹ En feliz expresión, Carnelutti ha dicho: “No sólo la interpretación puede evolucionar, sino que no puede dejar de evolucionar” (Carnelutti, *Teoría general del derecho*, trad. española, Madrid, 1941, p. 313).

algo sustancial y más profundo que una simple formalidad letrista. Tal vez la confusión de que el principio de legalidad comprende únicamente el respeto a la ley, se deba a que “si bien la Administración está sometida a todas las fuentes del derecho, también lo es que en ese bloque jurídico, la ley formal, por su importancia, predomine sobre las demás”.¹⁰

Es decir, la ley contiene mucho más que solo palabras, pues si así fuera no podría relativizar el entorno que la rodea; sería incapaz de adaptarse a la movilidad social, y como el proceso de creación de la ley es por naturaleza lento, haría mella en la vida social, provocaría una parálisis comunitaria. Este mecanismo interno de adaptabilidad de la ley lo dan precisamente los principios generales del derecho. Sencillamente la interpretación sería una arbitrariedad más sin la existencia de estos principios.

Con esto, la posición de los tribunales como meros “aparatos de subsunción legal”,¹¹ tiene que ser abandonada, y junto a ella los extremos del positivismo al que nos referimos.

Hoy debe concebirse que en la aplicación del derecho por los tribunales se produce necesariamente una cierta creación jurídica, pues se entiende que en toda interpretación judicial se presenta necesariamente una conformación valorativa de la norma. Esto es, al aplicar la ley no solo se toma en cuenta su letra, sino su sentido esencial.

Si a esto agregamos que dentro de todo ordenamiento jurídico, por más estricto y formal que parezca (como el penal o el fiscal), existen gran cantidad de “cláusulas generales”, “normas en blanco”, “conceptos jurídicos indeterminados”, “conceptos normativos”, “directivas”, “estándares de conducta”, “discreción o apreciación del juez”, “equidad”, y otras invocaciones que au-

¹⁰ Carretero Pérez, Adolfo, “La teoría de los actos separables”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 61, enero-abril, 1970, p. 84.

¹¹ Bachoff, citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 21. A propósito del tema, Enterría también cita a Bockelmann, quien afirma: “La aplicación de la ley por el juez debía funcionar como un aparato automático, con la única particularidad de que el automatismo no es mecánico, sino un automatismo lógico: el juez debía ser un esclavo de la ley”.

torizan a los jueces a introducir cierta estimativa personal derivada de su experiencia o conocimiento no jurídico, tal empresa no puede abordarse sin prescindir de los principios generales del derecho, que permiten elegir el criterio interpretativo correcto.

No en vano ha dicho en forma gráfica Esser, que

la elaboración judicial de la ley no aparece ya como un simple apéndice de la ley, y como una prótesis pudorosamente oculta de sus imperfecciones (que es y sigue siendo en el fondo, la consideración que merece para la concepción jurídica de la codificación), sino como una parte funcionalmente normal y necesaria de la creación en general de conceptos jurídicos.¹²

Se ha dicho que el último golpe fatal a la glorificación de los códigos y, por ende, a la corriente legalista, es la desvalorización moral y social de la ley como técnica de gobierno. Escribe Enterría:

El advenimiento de “el reino de la ley” fue saludado así como la autora de una época nueva y luminosa en la que la “alineación” del individuo en la sociedad (que había hecho de aquél un ser “encadenado” desde los orígenes mismos de la historia) quedaría definitivamente rota, y fundando con ello la posibilidad de un hombre nuevo. Aquellas ideas y estas esperanzas se han quemado del todo desde que fueron propuestas. La sociedad actual no las comparte ya, y, mucho menos, ocurre todavía que, como un resultado de la experiencia histórica inmediata, ha comenzado a ver en la ley algo en sí mismo neutro, que no sólo no incluye en su seno necesariamente la justicia y la libertad, sino que con la misma naturalidad puede convertirse en la más fuerte y formidable amenaza para la libertad.

Más adelante concluye: “Hoy la ley es más cada vez, en las complejas sociedades actuales, un simple medio técnico de la organización burocrática, sin conexión con la justicia”.¹³

¹² Para nosotros no existe duda de que los tribunales no solo interpretan el derecho escrito, sino que son verdaderas fuentes de creación de la ley.

¹³ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, pp. 27 y 28.

En igual sentido se ha pronunciado De Vega García cuando afirma: “La ley ha dejado de ser la regla general y abstracta del comportamiento humano, para pasar a convertirse en medida concreta, en acto de confirmación política, y a menudo, en puro convenio con los propios grupos de intereses privados”.¹⁴

Como quiera que esto sea así —sin ceder en estos extremos peligrosos de desvalorización de la norma—, lo cierto es que tanto las nuevas ideologías políticas como el papel que desempeñan los grupos de presión en la formación y aplicación de la ley en nuestro país han sido decisivas para quebrar la autoridad anteriormente atribuida a esta¹⁵ y a los tribunales aplicadores de la misma.

Con todo, no es de extrañar que la aplicación real y efectiva del derecho se ve algunas veces forzada no solo a considerar una justicia extralegal, sino que además, y lo que es más importante para nuestro estudio, resulta indispensable una apelación constante a los principios generales del derecho; es decir, a un “orden material de valores”¹⁶ para la técnica del control, de la interpretación y de la aplicación judicial de las leyes.¹⁷

Todo ello está conduciendo al pensamiento jurídico occidental, especialmente en la mayoría de los países europeos, a una concepción sustancialista y no meramente formal del derecho,

¹⁴ Vega García, Pedro de, *Estudios político constitucionales*, México, UNAM, 1987, p. 295.

¹⁵ No en vano y gratuitamente han proliferado un gran número de organizaciones no gubernamentales de derechos humanos y agrupaciones similares, las cuales, reconociendo muchas veces la insuficiencia de la ley o de las instituciones aplicadoras, como instrumentos para eliminar la arbitrariedad, han canalizado y sustituido a estas para la solución de sus demandas.

¹⁶ Vilas Nogueira, José, “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, núm. 12, septiembre-diciembre, 1984, p. 87.

¹⁷ Parece extraño que la doctrina nacional no se haya percatado de esta natural tendencia, que muchos tribunales han empezado a sostener. Son pocas las voces autorizadas que entienden este desgaste del legalismo, especialmente en áreas tan poco flexibles de interpretación como el derecho fiscal.

cuyo motor de arranque son justamente los principios generales del derecho, puestos en juego a través de una jurisprudencia cada vez más penetrante y agresiva en campos antes insospechados, como el derecho fiscal.

Nótese, sin embargo, que la postura en cita no guarda relación alguna con una abstracta e indeterminada invocación de la “justicia”, de la “conciencia moral” o de la “discreción del juez”. Y esto es de suma importancia destacar, pues tales principios son fundamento básico de la seguridad, por lo que sería un contrasentido sostener que los principios generales del derecho constituyen a la vez una forma discrecional de resolver los asuntos.

Lo que decimos es que tales principios son precisamente fuente de certeza en la medida en que, sin descarnarse de lo jurídico, permiten flexibilizar el tecnicismo e inmovilidad en que la ley se halla, así como ponderar su aplicación, como ha venido sucediendo con el principio de proporcionalidad utilizado por la Suprema Corte de Justicia.

En consecuencia, la técnica de los principios generales del derecho está muy lejos de las modernistas corrientes interpretativas, como la del “derecho libre”, la “jurisprudencia de intereses”, el *legal realism*, que en aras de una pretendida búsqueda de valores sustantivos y de romper con las ataduras de la compleja objetividad del derecho, se perdieron, destruyendo a su paso el valor real de la positividad jurídica.

El desarrollo de esta jurisprudencia de principios domina hoy en día el panorama jurídico de estos países. Véase el ejemplo de Francia, que con la riquísima suma de sentencias apoyadas en principios generales del derecho ha logrado superar barreras que desde la perspectiva positivista hubiera sido imposible franquear.

Por desgracia, nuestro país apenas ha iniciado este luminoso camino, titubeando aún en reconocer que la técnica de los principios generales del derecho es, sin duda, un instrumento más que se adiciona a la ley y a los derechos humanos, para cerrar la posible incertidumbre jurídica.

Sumados ya en este juego de los principios generales del derecho, llegamos a la observación de que cuando los diferentes sistemas jurídicos (por ejemplo, el anglosajón y el romano-germánico) son considerados desde el prisma de los principios generales del derecho, sus diferencias resultan apenas perceptibles.

Esto es cierto, pues en el sistema del *common law* el juez es relativamente libre de encontrar las soluciones legales a casos concretos, fundándose en los principios generales de la razón,¹⁸ que no son otros que los principios generales del derecho en los sistemas romanísticos.

En las lagunas de la ley —en sistemas como el nuestro— normalmente se acepta la aplicación analógica de una norma legal o la solución del caso por la aplicación de los principios generales del derecho, y en el sistema del *common law* las lagunas se satisfacen con principios de la razón y del derecho natural.¹⁹

Pero los principios funcionan no únicamente en los casos de insuficiencia legislativa, sino más especialmente en funciones de creación, dirección, orientación y complementación, que es una función propia de los principios en el derecho anglosajón, y que es justamente lo mismo que hemos sugerido a lo largo de este capítulo para nuestro derecho administrativo-fiscal, sin menospreciar el valor de la ley.

Es decir, la “jurisdiccionalización” del procedimiento administrativo-fiscal, por la asimilación de las garantías del procedimiento judicial derivados del uso de principios generales del derecho, hacen aproximarse a tal grado nuestras instituciones jurídicas con las angloamericanas, que así ya no aparecen las abismales diferencias que tan frecuentemente han sido señaladas por la doctrina.²⁰

¹⁸ Rocha Díaz, Salvador, “Estudio comparativo de los principios generales del sistema de *common law* y el sistema latinoamericano”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 107-108, t. XXVII, julio-diciembre de 1977, p. 808.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 810 y 811.

²⁰ Real, Alberto Ramón, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo”, *Revista de Derecho Público*, Santiago, núm. 19-20, enero-diciembre de 1976, p. 239.

III. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN MATERIA FISCAL

Todo lo antes mencionado resulta ejemplarmente aplicable en el derecho fiscal, sin duda en mayor medida que en cualquier otra rama del ámbito jurídico. Esto, a nuestro juicio, tiene varias razones fundamentales:

1. *Razones de su importancia*

Primero, por la naturaleza propia del derecho fiscal. Otros derechos permiten una codificación de la totalidad de su materia. Véase por ejemplo al derecho civil y al derecho penal en nuestro país, regulados por sendos códigos civiles y penales, generalmente unitarios y con escasísimas variantes de una entidad federativa a otra. Sin embargo, en el derecho administrativo, y especialmente en el derecho fiscal, esto es casi inimaginable.

El derecho administrativo y el derecho fiscal son el campo más fértil de la legislación contingente y fugaz. Resulta innegable que la materia administrativa es la fuente privilegiada de donde se alimenta el *Diario Oficial de la Federación*. Sin las reformas y adiciones administrativas, posiblemente este medio de difusión oficial no debiera publicarse diariamente, sino con una periodicidad más amplia.

La creciente importancia numérica de la reglamentación administrativa es triple:

En primer lugar, la estrecha cercanía de la administración respecto a la vida social, que hace imposible una petrificación de sus normas de actuación. En segundo lugar, la facultad reglamentaria de que está investido el Poder Ejecutivo, que le permite expedir y aplicar en forma casi automática diversas regulaciones para solucionar problemas específicos de los particulares y de la propia administración, lo que se presenta en infinidad de ocasiones. Y en tercer lugar, la adopción o imposición de medidas para

atender situaciones especialísimas, como casos de desastre o similares; es decir, situaciones singulares y concretas.

Ahora bien, ante este carácter tan volátil de las normas administrativas fiscales, es sumamente difícil, si no es que imposible, crear una jurisprudencia y una ciencia estrictamente positiva o exegética del derecho administrativo y fiscal,²¹ pues ¿acaso sería sustentable una doctrina del derecho administrativo fiscal por la suma de todo ese conjunto incalculable de normas? Ciertamente no.

En nuestra opinión, lo que permite comprender la realidad administrativa, aplicar las normas administrativas en el tiempo y en el espacio, y, en suma, lo que le da calidad de ciencia al derecho administrativo fiscal, no es otra cosa que los principios generales del derecho que operan en esta materia, los cuales, a nuestro juicio, forman una fuerte estructura a la que se adhieren y luego se desprenden las normas administrativas fiscales en la medida en que la administración las coloca o retira según las cambiantes situaciones o necesidades colectivas.

La otra razón a la que nos referíamos cuando hablamos de que la técnica de los principios generales del derecho es de suma importancia y de primer orden en el derecho administrativo fiscal, más que en cualquier otra rama del derecho, es la imposibilidad administrativa para verter justicia y seguridad a los administrados si únicamente se atuviera a la legalidad formal, dadas

²¹ Carl Schmitt comenta: “El ritmo de la legislación de un Estado intervencionista no es el mismo que el de un Estado excepcionalmente interviniente, como los del siglo XIX; y al acortarse el tiempo entre la ley y su modificación, se redujo la participación de la ciencia jurídica en la creación y objetivación del derecho positivo... El decreto, el reglamento y la disposición, desplazaron a la ley. Al principio, estas delegaciones quisieron ser detenidas con escrúpulos doctrinarios constitucionales, basados no en textos constitucionales prohibitivos, sino en argumentos que se asentaban en la enseñanza de Locke, el filósofo-jurista fundador del constitucionalismo moderno, según el cual los legisladores no pueden transferir a otras manos el poder de hacer leyes que recibieron del pueblo”. (Citado por Sampay, Arturo Enrique, *Carl Schmitt y la crisis de la ciencia jurídica*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965).

las formidables posibilidades de actuación que ella tiene sobre estos.

Forsthoff lo dice con inmejorables palabras:

La técnica de la garantía de la libertad legada por el siglo pasado, como una garantía conseguida a través del respeto a formas jurídicas, funciona únicamente bajo la presuposición de que la vida social es fundamentalmente autónoma, pero fracasa frente a una administración que interviene en todos los ámbitos de la vida social.

Por ello, continúa, “no la simple técnica de ciertas formas jurídicas, sino sólo la vinculación a principios jurídicos materiales, puede asegurar hoy, en la medida necesaria, libertad individual y justicia social, legitimando al Estado como Estado de Derecho”. Y en otro lugar: “La idea de que la administración se halla vinculada al derecho sólo en los medios y en los límites que ha de observar, pero no en la dirección y en el fin de su actividad, conduce en último término, a una exclusión sustancial de la Administración del ámbito del derecho”.²²

El tercer aspecto a considerar es la relativa reciente formación del derecho fiscal, con relación al derecho privado, para crear sus propios principios generales. Esto significa que a la vez que el derecho fiscal ha de voltear la mirada para encontrar sus raíces en los principios generales del derecho privado y constitucional, no debe perder de vista que es ya un derecho autónomo que debe crear sus propios principios, por lo cual la técnica de los principios generales del derecho no solo servirá para auxiliar a una mejor impartición de la justicia tributaria, sino especialmente para consolidar la formación del derecho fiscal.

Estos principios deben operar no solo para dar vida a las normas fiscales, y aplicarlas moderadamente, sino justamente allí donde estas normas jurídicas positivas nada dicen, como en los

²² Citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 40.

conceptos jurídicos indeterminados, en los conceptos normativos, en los estándares de conducta, en la discrecionalidad, en los poderes inherentes, en las cláusulas generales, o en donde existe arbitrariedad de las autoridades al permitirse introducir elementos de tipo moral, por ejemplo, para crear un tributo;²³ fenómenos jurídicos más comunes de lo que se ha supuesto en nuestra legislación fiscal, y cuyo relleno se deja precisamente a la administración fiscal.

De no operar estos principios exactamente en los puntos antes referidos, el particular sufrirá —como ya hemos constatado en innumerables ocasiones— una gran arbitrariedad e inseguridad jurídica. Por eso nos parecen acertadas las palabras de Enterría cuando afirma:

En términos absolutos puede decirse que la única posibilidad de una garantía individual y social efectiva frente a los formidables poderes de esta naturaleza de la Administración de hoy, está en la técnica de los Principios Generales del Derecho.²⁴

Finalmente, como cuarto elemento, es el relativo a la naturaleza jurídica propia del derecho fiscal; esto es, un derecho invasivo y excepcional.

²³ Carrillo Flores narra el caso de las casas de baños de la municipalidad de Biarritz, en Francia, en donde el municipio, dueño de los establecimientos de baños de mar, resolvió cobrar la cuota respectiva aun a las personas que no usaran de los servicios del establecimiento. Se pretendió invocar una consideración de moralidad: que así se obligaría a los bañistas a emplear las casetas especiales (pues solían cambiarse en la playa). El Consejo de Estado francés consideró que la realidad era que al amparo de ese motivo de moralidad —inexacto, por demás, dado que los nadadores podían cambiar sus ropas con igual decoro en una caseta del gobierno o en cualquier otro lugar— el municipio quería imponer un gravamen a los bañistas, y anuló la decisión. (Carrillo Flores, Antonio, *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración pública*, México, Porrúa, 1939, pp. 150 y 151).

²⁴ García de Enterría, *op. cit.*, p. 41.

Actualmente la mayoría de la doctrina extranjera²⁵ y nacional²⁶ coincide en señalar que las normas tributarias no difieren de las de otros ordenamientos y, que, por lo tanto, deben mantener iguales reglas de interpretación y aplicación. Debo confesar que yo mismo sostenía todavía esta postura en otro lugar.²⁷ Pero nuevas reflexiones nos orillan a modificar esta opinión. Para nosotros, la naturaleza de las normas fiscales se encuentra a medio camino entre las normas ordinarias y las penales. Pueden calificarse —como lo ha hecho la SCJN—²⁸ de “excepcionales”, por distintos motivos, pero especialmente por su peculiar afectación a los derechos de los particulares y su importancia en el sostenimiento del Estado.

Si la distinción entre las normas jurídicas debe encontrarse en el diferente proceso de su creación, en la manera peculiar en cómo se aplican y en la distinta intensidad con la que afectan los

²⁵ Amorós Rica señala: “Las normas tributarias tienen la misma naturaleza que cualquier otra de las que constituyen el ordenamiento positivo... por lo tanto, los problemas de la interpretación de las normas tributarias son análogos a los de las otras normas”. Amorós Rica, Narciso, “La interpretación tributaria”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, enero de 1963. pp. 5 y 6. Vanoni comenta: “...las leyes tributarias no se distinguen en nada de las otras leyes”. Vanoni, Ezio, *op. cit.*, p. 156. De Araujo Falcao dice que en la interpretación de normas tributarias existe “una óptica, una visión o un punto de vista diferentes”. De Araujo Falcao, Amílcar, *La interpretación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 45.

²⁶ Franco Yáñez expresa: “Debe acabarse con la creencia de que el derecho tributario tiene especiales normas interpretativas, como la de que las exenciones deben interpretarse restrictivamente y otras similares”. El profesor sigue diciendo: “...las razones que se han invocado para propugnar interpretaciones en contra o en favor del fisco se apoyan en consideraciones políticas o filosóficas sobre la naturaleza y justificación de los tributos frente al sentimiento de propiedad individual...”. Este mismo autor abunda sobre el punto, y dice: “...ninguna de las razones señaladas para inclinarse a favor del fisco, o al revés, se apoya en características substanciales de las leyes tributarias que no tengan las demás leyes...”, Franco Yáñez, Carlos, *Breves comentarios...*, *cit.*, pp. 672-675.

²⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 156.

²⁸ Fundamento jurídico quinto de la ejecutoria que resolvió la contradicción de tesis 15/99

derechos de los particulares, entonces, es claro que las normas fiscales en México son normas “excepcionales” a las demás, en mayor o menor grado. Por lo menos eso sucede en nuestro sistema jurídico.

En efecto, aquí en México el proceso de creación de las normas tributarias es excepcional en el sentido de que no sigue el mismo derrotero que el resto de las normas. El único facultado para presentar las iniciativas es el Ejecutivo Federal; la Cámara de Diputados es la que primero se aboca a su conocimiento, discusión y aprobación. El Ejecutivo tiene facultades extraordinarias en materia fiscal establecidas en el artículo 131 de la Constitución. El Ejecutivo y el Senado pueden modificar algunos de los elementos esenciales de los impuestos mediante la suscripción de tratados internacionales, sin cumplir con el procedimiento constitucional establecido para otras normas ordinarias.

Además, respecto de su aplicación, en algunos ordenamientos locales las normas tributarias son las únicas que no pueden someterse a plebiscito, referéndum o iniciativa popular;²⁹ y en el artículo 107, fracción II, de la Constitución federal se prevé que contra las normas generales en materia tributaria no puede darse una declaratoria general de inconstitucionalidad.

Por cuanto hace a la peculiar forma de cómo afectan los derechos de los particulares las normas fiscales, baste decir que las garantías de los contribuyentes reconocidas en la Constitución federal son apenas superadas en número por las garantías del orden penal. En cambio, las garantías o derechos de las personas en el ámbito civil son escasas. Si pudiéramos trazar una línea vertical que midiera la intensidad con la cual cada disciplina jurídica afecta la esfera de derechos de los particulares, en la parte más baja hallaríamos a las normas del orden privado, y en la parte más alta a las normas penales; las normas fiscales, por su parte, se encontrarían equidistantes entre unas y otras.

²⁹ Leyes de participación ciudadana del Distrito Federal, Estado de México, Morelos, Michoacán, Puebla, etcétera, en todas ellas se indica esa prohibición.

En otros países, especialmente los europeos, de donde suelen abreviar la doctrina y la jurisprudencia nacionales, las leyes fiscales carecen de las características antes apuntadas para nuestro país. Allá, el proceso de creación de la norma tributaria no tiene las exigencias que nuestro marco constitucional establece; allá, la declaración general de inconstitucionalidad se surte incluso para las normas fiscales; allá no se tiene un precepto como el artículo 5 del CFF, que obliga a “aplicar las normas que regulan cargas, excepciones, infracciones y sanciones en forma estricta”;³⁰ de hecho, se rechaza total y abiertamente esa regla (se dice que si son normas de igual naturaleza que otras no hay razón para una aplicación estricta, y por eso se siguen las reglas de interpretación que contienen los códigos civiles); allá, existe la figura del “fraude a la ley”, por el que se hace prevalecer el fondo sobre la forma; allá, se tiene muy claro que el fisco no puede aplicar una multa y paralelamente iniciar un proceso por la comisión del delito por fraude fiscal; allá, los principios de reserva de ley, seguridad jurídica y de legalidad se entienden y aplican en forma distinta; allá, la regla de que las normas que regulan exenciones son “excepcionales” no es aplicable, como acá; allá se ha alcanzado un nivel democrático distinto al nuestro, etcétera.

Las circunstancias son otras, y por lo tanto aquella doctrina y aquella jurisprudencia, que responden a unas motivaciones diferentes, no pueden introducirse en México —como se ha hecho— sin analizar sus consecuencias. Los riesgos de no contar con una doctrina y una línea jurisprudencial consolidada sobre este punto obligan a tomar en préstamo figuras jurídicas que no se ajustan a nuestra realidad.

³⁰ Por ejemplo, la Ley General Tributaria española establece: “Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

Son aquellas las razones que orillaron al legislador nacional a redactar el artículo 5o. del CFF en los términos actuales. El numeral reconoce, por un lado, la proximidad de las normas fiscales con las penales, y por eso arbitra un criterio de “aplicación estricto” (muy cercano al principio de tipicidad penal) cuando se trata de normas relacionadas con cargas fiscales, excepciones a esas cargas, infracciones y sanciones. En otro sentido, confiesa la cercanía de las normas fiscales con las civiles, y por eso admite “cualquier método de interpretación jurídica” para las “otras disposiciones fiscales”, asimilando la naturaleza de ambas.

La doctrina y la jurisprudencia nacionales han querido ubicarse machaconamente entre uno y otro lado de la balanza. Unos defendiendo que las normas fiscales son “cuasipenales”, y por ello exigen mayores límites al fisco y criterios de interpretación y aplicación más estrictos; y, los otros, por el contrario, apegados mayoritariamente a la doctrina y a la jurisprudencia españolas, defienden la similitud de esencia entre las normas fiscales y las del resto del ordenamiento. En ambos casos se pasa por alto que, como en todo, los oscuros y fríos inviernos o las blancas y resplandecientes primaveras no son siempre las mejores estaciones, sino algunas veces hay que apostar a los grises y melancólicos otoños.

La incertidumbre sobre el método de interpretación y aplicación que debe prevalecer en materia fiscal en México no hace sino vacilar a muchos. Ello explica la zigzagueante jurisprudencia nacional, la cual, por un lado, apuntala criterios escrupulosamente respetuosos del principio de aplicación estricta,³¹ y, por el otro, ensaya tesis de vanguardia que rompen con los moldes tradicionales de interpretación fiscal aplicando criterios de extensión ge-

³¹ Novena Época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXVI, agosto de 2007, p. 538, Tesis: 2a./J. 157/2007, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa. Tesis que lleva por rubro: “ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 17, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002. NO RESULTA APLICABLE A LOS HELICÓPTEROS”.

nérica sobre elementos esenciales del impuesto,³² que saludamos ampliamente.

Ahora bien, la excepcionalidad que predicamos de las normas fiscales no autoriza, por ese solo hecho, a contar con parámetros de interpretación y aplicación totalmente distintos, sino únicamente a una graduación atemperada, a un matiz diferente de aquellos cánones interpretativos y aplicativos de uno y otro extremo. Se trata de mediar entre los intereses públicos y la defensa de los derechos humanos. Son normas excepcionales no solo porque pretendan proteger al contribuyente frente a la autoridad de manera singular, sino también lo son porque pretenden proteger los intereses públicos.

Las razones antes anotadas para dar mayor cabida a los principios generales del derecho en materia fiscal, más que en otras disciplina, están plenamente confirmadas en el plano real de la experiencia histórica europea, resultado de dos grandes movimientos jurídicos: primero, lo que podríamos calificar como la “segunda revolución jurídica francesa”,³³ que se inicia con la nueva Constitución francesa de los años cincuenta, pero especialmente con el desarrollo de una jurisprudencia de principios generales de carácter sustantivo que sobre lo casuístico y perecedero de las normas señaló y puso en vigencia el Consejo de Estado francés, y después muchos otros países europeos.³⁴

³² Novena Época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXIII, marzo de 2006, 271, Tesis: 2a./J. 30/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa. Tesis que lleva por rubro: “LOTERÍAS, RIFAS, SORTEOS, JUEGOS PERMITIDOS Y CONCURSOS. BASE, TASA, MOMENTO DE CAUSACIÓN Y FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA”.

³³ La primera es el cambio del absolutismo al imperio de la ley, exactamente en la Revolución armada de 1789 con la consecuente coronación de la codificación.

³⁴ En un interesante estudio, Laubadère refiere que no fue sino en la década de los años cuarenta cuando el Consejo de Estado francés empieza a emplear y a designar con el nombre de “principios generales del derecho”, precisamente a los principios que utilizaba para resolver casos en ausencia de textos. También dice que esto no significa que antes este organismo no empleara tales principios,

En segundo lugar, por toda una corriente de doctrina, que se pronuncia por una justicia sustentada más en los principios generales del derecho, que en la regla estricta y rigorista.³⁵

Este desarrollo ha logrado ir depurando y filtrando los verdaderos principios generales del ordenamiento fiscal. Esto último se ha logrado gracias al abandono del método exegético, que hasta hace poco había sido privilegiado en la interpretación y aplicación del derecho fiscal.³⁶

Resulta sorprendente observar cómo el derecho fiscal, para consolidar su autonomía, hubo de desconocer la paternidad del derecho administrativo, y éste, a su vez, del derecho civil; y ahora, ya consolidada aquella autonomía, regresa al terruño y se reconoce formado de diversos principios generales derivados del derecho privado y constitucional. Por eso, el artículo 5o. del Código

sino que no los designaba así. En su opinión, este cambio no solo fue formal, sino sustantivo, pues "...hasta la época en que el Consejo de Estado se puso a emplear esa expresión, buscaba siempre relacionar los principios generales que aplicaba, con los textos; sin aplicar literalmente dichos textos, tenía no obstante la preocupación de ampararse de alguna manera detrás de textos legislativos que consideraba como fuente o expresión de los principios que aplicaba y que sólo constituían el desarrollo de texto escritos. Y esto constituía una cierta traba a la posibilidad de desarrollar dichos principios generales del derecho... A partir del momento en que el Consejo de Estado separó completamente los principios generales, de toda preocupación de buscar textos, pudo, evidentemente, darles mucho más alcance o extensión". (De Laubadère, André, *op. cit.*, p. 1).

³⁵ "...Los trabajos de Clavero Arévalo y García de Enterría son muy destacables, como también lo son los substanciosos párrafos destinados al tema por los modernos tratados y manuales de la materia, de Marienhoff, Diez, Fiorini, Garrido Falla, Villar Palasi, Cretella Junior, Canassi..." (Real, Alberto Ramón, "Los principios generales de derecho en el derecho administrativo", *Revista de Derecho Público*, Santiago, núm. 19-20, enero-diciembre, 1976, p. 235).

³⁶ Insistimos en que estos planteamientos teóricos y prácticos rigen actualmente el mundo jurídico europeo, mas no en México. Acotación que se hace, pues a pesar de que son novedosos, como se verá más adelante, empiezan a incurrir también en ciertos excesos, cuando nosotros ni siquiera hemos iniciado esta segunda etapa. Habría que preguntarse si será necesario discurrir primero por esta segunda etapa antes de entrar a una "tercera", que ya algunos autores llaman de "sobriedad jurídica", en donde no prevalece ni la ley ni los principios generales de derecho.

Fiscal de la Federación, más sabio que los propios legisladores que lo crearon, señala que el Código Civil es la fuente de donde habrá de suplirse el derecho fiscal, reconociendo implícitamente que tarde o temprano el “hijo pródigo habría de regresar”.

Este retorno a los principios se entiende también si coincidimos en que el derecho fiscal no posee ni ha poseído nunca una existencia aislada e independiente, y sí ha constituido siempre, aunque algunas veces pretendiera desconocerlo, una porción del ordenamiento jurídico de cada época,

manteniendo con las otras ramas jurídicas relaciones de jerarquía y subordinación, como sucede con el derecho constitucional, o bien relaciones de interferencia, como es el caso de sus vínculos con los derechos civil y comercial... es evidente que hay un fondo común conformado por el conjunto de los principios generales del ordenamiento, los cuales, al fundarse en el respeto de la persona humana o en la naturaleza de las cosas, encierran la concepción del derecho natural.³⁷

Desde la fecha anotada, en Francia, los principios generales del derecho no han hecho más que ganar terreno, perdiendo, en consecuencia, todo carácter polémico en la doctrina, asumiendo un lugar común en su jurisprudencia. Esta epidemia por los principios poco a poco ha permeado de diversas formas³⁸ otros ordenamientos jurídicos de diversos países europeos, por lo que la situación hoy día no es muy distinta a la experiencia francesa, logrando impulsar expresas declaraciones legales y constitucionales.³⁹

³⁷ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 15 y 16.

³⁸ Una de las formas más fáciles de introducir este “contagio por, y de los principios” fue sin duda adoptarlos como fuente en la Comunidad Económica Europea para la solución de los problemas jurídicos. En ese sentido resultan sumamente interesantes los casos narrados por Walter van Gerven en su artículo “Fuentes del derecho de la comunidad: los principios generales de derecho”, *Foro Internacional*, México, núm. 2, vol. XXXIII, abril-junio de 1993.

³⁹ Hay, sin embargo, ciertas posturas doctrinales que advierten sobre la pérdida de importancia de los principios generales del derecho en la medida en

2. *El caso latinoamericano*

Punto aparte merecen citarse las aventuras latinoamericanas y mexicanas en este terreno,⁴⁰ pues su utilización generalizada apenas se avizora.⁴¹ Tengo la impresión de que este retraso en la aplicación de principios, que tienen actualmente los países americanos respecto a los europeos, se debe a tres razones fundamentales:

que se constitucionalizan. “Y ello porque con la adopción de los principios en los textos constitucionales toca a su fin una de las motivaciones que indujeron a inventar el concepto de principios generales del derecho. De un lado, si hay identidad de contenido entre los principios constitucionales y los principios generales, estos últimos pierden toda existencia que no sea la verbal. De otro, en caso de contradicciones entre ellos, prevalecerá el principio constitucional. Puede darse una tercera hipótesis: que en la legislación estén presentes principios ni idénticos ni contingentes, sino distintos de los constitucionales, en cuyo caso habría de concederles la función de los antiguos principios generales” (Igartúa, J., “Sobre principios y positivismo legalista”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986, p. 28).

⁴⁰ Por ejemplo, hay una tesis del ministro Genaro Góngora Pimentel, de muy reciente elaboración, en la que haciendo uso de estos principios generales abandona una aplicación letrista y absurdamente rigorista de la ley, para asumir un carácter sustantivo y material en la aplicación de la misma. La tesis a la que aludimos aparece publicada en el *Informe 1987*, parte III, p. 27, que lleva por rubro: “RECURSO DE QUEJA. ES PROCEDENTE EN CONTRA DE RESOLUCIONES DICTADAS DURANTE EL TRÁMITE DE INCIDENTES DE REPOSICIÓN DE AUTOS, AUN CUANDO NO HAYA SIDO ADMITIDA LA DEMANDA DE AMPARO, CON FUNDAMENTO EN PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO”.

⁴¹ Una de las graves dificultades que encontramos para su uso general es el desconocimiento que se tiene respecto a sus alcances y funciones. De ahí nuestro interés por abordar este tema. Esta misma preocupación y esperanza, en su uso, parece desprenderse de lo manifestado por Cassagne desde Argentina, cuando afirma: “La importancia que traduce, en el mundo actual, la función de garantía que cabe exigir a la Administración Pública, a través de la observancia de los principios generales del derecho, es algo que todavía no ha hecho carne aún totalmente en la jurisprudencia, no obstante la existencia de significativos precedentes que permiten vaticinar un desarrollo mayor en el futuro...” (Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, pp. 9 y 10).

a) “A la escasa disposición de los tribunales hacia los enunciados y construcciones demasiados doctrinales. . .”.⁴²

b) A una necesidad derivada de la implantación de una forma sui géneris de entender la aplicación del derecho. Nos explicamos mejor con ejemplos: el artículo 20, párrafo tercero, de la Constitución alemana, y el artículo 20, párrafo primero, de la española, señalan, palabras más, palabras menos, que “la administración y los tribunales estarán vinculados a la ley y al derecho”, invocación esta última que legitima un amplio y resuelto uso de los principios generales, por lo que la legislación, los tribunales y la propia doctrina se vieron forzados a analizar tales principios.

En cambio, la interpretación que se ha dado a nuestro artículo 14 constitucional, último párrafo, ha amarrado los ánimos doctrinales de conceder a este precepto una interpretación evolutiva y acorde a los momentos actuales de la vida social nacional en materia administrativa y fiscal, pues la letra de este precepto solo permite la aplicación subsidiaria de los principios a falta de ley exactamente aplicable al caso.⁴³

c) A la escasa experiencia que se tiene respecto al manejo de estos principios en la materia fiscal. En efecto, si es de por sí difícil hallar precedentes en la materia civil sobre la aplicación de principios generales, la tarea se complica más cuando lo pretendemos hacer en la materia fiscal, de ahí que los pocos que existan, algu-

⁴² Gardella, Lorenzo A., *op. cit.*, p. 147.

⁴³ Lo que entendemos es que tal precepto obligó a la doctrina nacional a asumir un papel estrictamente positivista en la aplicación del derecho, pero no era para menos si consideramos que la Constitución federal es producto justamente de un movimiento positivista que invadió todos los campos de la vida social a principios de siglo. De ahí que solo a golpe de enjundiosos trabajos doctrinales los tribunales hayan empezado a aceptar que el precepto no puede entenderse en forma tan letrista como aparece. Interpretación que se ha logrado, entre otras razones, gracias a la “segunda revolución jurídica francesa” y al movimiento doctrinal europeo al que nos referimos líneas arriba.

nos en realidad no requerían de la aplicación de los principios,⁴⁴ o el principio empleado fue incorrecto.⁴⁵

Por eso no nos extrañaría que quienes se formaron en un positivismo que no admitía otra verdad que la suya, “resistiéndose a reconocer que el derecho fuera el objeto de la justicia, convir-

⁴⁴ Por ejemplo, en el asunto “United National Pictures, S. de R. L.” resuelto el 28 de abril de 1993, a nuestro juicio el principio general utilizado no era aplicable, sino que en realidad lo que el tribunal hizo era una interpretación sistemática entre diversas fracciones y párrafos de un mismo artículo. Dijo este tribunal: “REVISIÓN FISCAL, PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, INTERPUESTO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, NO SE LIMITA AL SUPUESTO CONTENIDO EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMBIÉN PROCEDE CUANDO SE ACTUALIZA EL SUPUESTO DE CUANTÍA CONTEMPLADO EN EL PRIMER PÁRRAFO, O BIEN QUE SIENDO EL ASUNTO DE CUANTÍA INFERIOR O INDETERMINADA, LA AUTORIDAD PUEDA EXPRESAR RAZONES QUE JUSTIFIQUEN LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO... *por lo cual se debe seguir el principio general del derecho, que dice, cuando la ley no distingue, no se debe distinguir...*”. Si, como ya dijimos, el tribunal trataba únicamente de explicar los alcances de las fracciones contenidas en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, relativas al recurso de revisión interpuesto por las autoridades hacendarias, tal interpretación no puede hacerse a través de los principios generales del derecho, sino de una interpretación sistemática.

⁴⁵ Por ejemplo, en el caso Astilleros Unidos de Veracruz, S. A. de C. V. del 10 de septiembre de 1992, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señaló: “CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 236. El artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, establece... De la correcta interpretación del precepto antes transcrito, permite concluir que entratándose del pronunciamiento de sentencias, si la autoridad omite hacerlo dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio, el numeral en cita no prevé sanción alguna en beneficio del actor, como la que se pretende en el sentido de que la sala responsable, transcurrido el mencionado plazo ya no pueda emitir su resolución, toda vez que no puede otorgársele al referido precepto legal otra interpretación que la que se advierte de su literalidad, *pues es principio general de derecho que donde la ley no distingue, no es dable al juzgador hacerlo*” (Octava Época, Tribunales Colegiados, tomo XI-enero, p. 233). Estamos convencidos de que el principio general de derecho que este tribunal debió emplear era el de estricta aplicación penal, que también surte efectos para todas las hipótesis en que se pretenda imponer una pena o sanción: *sine lege, sine poena*. En otras palabras, no puede haber pena o sanción sin que esté prevista en un ordenamiento.

tiendo al hombre en un objeto de los instrumentos normativos cuya plenitud se consideraba un dogma infalible”,⁴⁶ les será difícil aceptar la propuesta y los fundamentos en que se apoya esta postura, como las demás conclusiones sobre los diferentes temas abordados de este artículo.

También reconocemos que las soluciones que se han explicado pudieran llegar a merecer críticas de autores que han considerado la invocación de los principios generales del derecho como un medio de encubrir, con apariencia de objetividad, políticas jurisprudenciales del tipo del “gobierno de los jueces” en que el magistrado ofrece su propia ideología político-social, disfrazada de juridicidad, a las nuevas concepciones de los representantes del pueblo, investidos por el sufragio democrático, según comenta Real.⁴⁷

3. Conclusiones y prospectiva de los principios generales del derecho en materia administrativa y fiscal

La excesiva libertad que trajo consigo la aplicación de los principios generales del derecho en la elaboración de la jurisprudencia en Europa ha hecho al mismo tiempo que esas naciones reaccionen, en nombre del principio de respeto a la ley, a la seguridad y a la certeza del derecho, recordando la absoluta necesidad de una “sobriedad jurídica”.⁴⁸

Ya incluso algunas voces habían extendido el acta de defunción del positivismo, y recordando la expresión histórica famosa, se ha gritado: “El positivismo ha muerto; ¡viva el positivismo!”

Pues bien, esta reacción se ha venido dando desde diferentes frentes y naciones. Así, Forsthoff hace un llamado a combatir la

⁴⁶ Cassagne, Juan Carlos, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁷ Real, Alberto Ramón, *op. cit.*, p. 238.

⁴⁸ García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 47. Más adelante este mismo autor agrega: “...No se trata por eso de olvidar el valor de la ley positiva. . . sino reducir su papel a términos más modestos que los que las tesis metafísicas que están en la base del legalismo histórico pretendían. Simplemente se trata de recordar que el derecho excede necesariamente de la ley...”.

tendencia a reducir la Constitución a un puro sistema de valores, pues al ser interpretada por métodos no jurídicos, como los métodos propios de las ciencias del espíritu o de la moral, tiene como inevitable consecuencia el desformalizar la Constitución, la inseguridad jurídica y la “disolución de la norma en casuística”.

Para concluir, dice: “El Estado de Derecho no es una comunidad de sentimientos y vivencias, sino una estructura institucional, o, para formularlo secamente, un sistema de artificios técnico-jurídicos para la garantía de la libertad legal”.⁴⁹

La oportunidad de estas posiciones ha sido justificada ante el intento inadmisible de disolver la objetividad del derecho y sus estructuras técnicas en un sistema abierto, retórico e irresponsable de simples juicios éticos o políticos, como lo dice nuevamente Forsthoff, “la superación del positivismo de ningún modo puede implicar el abandono de la positividad del derecho”.⁵⁰

Pero esta objeción no puede tener otro alcance, y debe ser reducida a eso. Hoy día, en Europa, hablar de un sometimiento a la ley no es ya posible desde el momento en que es claro que la interpretación de la ley más simple no es posible abordarla sin principios generales, y que este mismo precepto variará de sentido, como únicamente los principios aclararán, conforme a las situaciones sociales no contempladas por el legislador. “Esto significa que quien aplica el derecho no puede en todos los casos prescindir de valoraciones”.⁵¹ Esto es así, porque “en el análisis de los principios aparece con claridad meridiana la relación entre el razonamiento moral y el razonamiento jurídico”.⁵²

Son acertadas al respecto las palabras de Sala Sánchez cuando afirma: “Hoy la superación del positivismo no puede sostenerse a costa de la seguridad jurídica si se tiene presente que la

⁴⁹ Citado por García de Enterría, Eduardo, *op. cit.*, p. 49.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 51.

⁵¹ Hoerster, Norbert, *En defensa del positivismo jurídico*, Barcelona, Gedisa (Estudios Alemanes), 1992, p. 13.

⁵² Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Martha Guastavino, Barcelona, Planeta-Agostini, 1993, p. 15.

historia de las conquistas de la libertad se ha concretado, en gran parte, en el logro de ese valor”.⁵³

No deja de sorprender cómo la ciencia jurídica sigue un movimiento pendular. Primero, desgarrándose por imponer el positivismo en el siglo XIX y todavía a principios del XX; luego, a mediados del siglo XX, impulsados por el Consejo de Estado francés, por reducir su importancia, al privilegiar en forma por demás interesante los principios generales del derecho, llegando al extremo, por algunos teóricos, de pretender su aniquilamiento, y hoy día, a principios del siglo XXI, se busca el segundo renacimiento del positivismo, pero con un papel francamente más modesto del que antes tenía; es decir, colocándolo en un sitio intermedio.

Ahora bien, debe quedar lo suficientemente claro que este suceso hasta hoy únicamente ha operado en Europa, pues recuérdese que en México no hemos aún desarrollado del todo el sistema de los principios generales del derecho en la jurisprudencia; no han fortalecido aún las raíces plantadas para que tales principios sean de uso común en la práctica de nuestros tribunales administrativos y fiscales.

Sin embargo, podemos apostar que en nuestro país tomará carta de naturalización esta nueva tendencia en el uso de estos principios, pues como ya habíamos advertido, la reforma al artículo 1o. constitucional es un feliz anuncio en esa dirección.

Además, también existen indicios que vislumbramos a través de las pocas tesis que se han utilizado para resolver determinados casos. No son meros actos reflejo, sino una verdadera corriente que viene a asentarse en definitiva. Por esta incipiente tendencia, mucho menos entonces podremos hablar en este momento de que nuestra jurisprudencia fiscal ha incurrido en un desdén a la ley, en un desprecio al positivismo por el desbordamiento en el uso de dichos principios. Es más, es posible que dadas las experiencias de aquellos países europeos, de las que podremos abreviar, no tengamos que pasar el tortuoso camino que ellos han

⁵³ Sala Sánchez, Pascual, *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, cit., p. 31.

debido transcurrir, sino tener acceso directo a esta etapa de “sobriedad jurídica”.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

- AMORÓS RICA, Narciso, “La interpretación tributaria”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, enero de 1963.
- BONNECASE, Julien, *La escuela de la exégesis en derecho civil*, trad. de José María Cajica, vol. XII, México, Cajica, 1944.
- CARNELUTTI, Francesco, *Teoría general del derecho*, trad. española, Madrid, 1941.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo, “La teoría de los actos separables”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 61, enero-abril de 1970.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración pública*, Porrúa, México, 1939.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *Los principios generales del derecho en el derecho administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- DE ARAUJO FALCAO, Amílcar, *La interpretación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.
- DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, trad. de Martha Guastavino, Barcelona, Planta-Agostini, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho*, Madrid, Civitas, 1984.
- HOERSTER, Norbert, *En defensa del positivismo jurídico*, Barcelona, Gedisa (Estudios Alemanes), 1992.
- IGARTÚA, J., “Sobre principios y positivismo legalista”, *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986.
- KELSEN, Hans, *Teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1960.
- LASTRA LASTRA, José Manuel, *Fundamentos de derecho*, México, McGraw-Hill, 1988.
- NINO, Carlos Santiago, *Consideraciones sobre la dogmática jurídica*, México, UNAM, 1984.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.

- REAL, Alberto Ramón, “Los principios generales de derecho en el derecho administrativo”, *Revista de Derecho Público*, núm. 19-20, Santiago, enero-diciembre de 1976.
- ROCHA DÍAZ, Salvador, “Estudio comparativo de los principios generales del sistema de *common law* y el sistema latinoamericano”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 107-108, t. XXVII, julio-diciembre de 1977.
- SALA SÁNCHEZ, Pascual, *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, Madrid, Civitas, 1994.
- SAMPAY, Arturo Enrique, *Carl Schmitt y la crisis de la ciencia jurídica*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965.
- VEGA GARCÍA, Pedro de, *Estudios político constitucionales*, México, UNAM, 1980, 1987.
- VERNENGO, R. J., *La interpretación jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1977.
- VILAS NOGUEIRA, José, “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, núm. 12, septiembre-diciembre de 1984.

EL DERECHO TRIBUTARIO NACIONAL FRENTE A LA NORMATIVA INTERNACIONAL FISCAL: EL *SOFT LAW*

Marco César GARCÍA BUENO*

SUMARIO: I. *Los sistemas tributarios nacionales frente a la globalización.* II. *Límites al poder tributario de los estados, en una órbita internacional.* III. *El sistema de fuentes del derecho internacional tributario: un nuevo contexto.* IV. *El soft law.* V. *El soft law en la Unión Europea.* VI. *Los modelos de convenios para evitar la doble tributación internacional, como derecho interno; los comentarios y las resoluciones.* VII. *La colaboración administrativa gestada a través de normas de soft law.* VIII. *Bibliografía.*

I. LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS NACIONALES FRENTE A LA GLOBALIZACIÓN

Los Estados nacionales, ante el frenesí despertado por la globalización, han limitado y restringido, de hecho, sus potestades normativas tributarias. Cada sistema fiscal está siendo alterado no solo respecto a la naturaleza de los impuestos que lo contienen, sino también en cuanto a los esquemas de estímulos fiscales, acceso a la información y procedimientos de gestión, motivados por facto-

* Abogado, profesor e investigador de tiempo completo en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa. El presente texto ha sido financiado en su elaboración por el Programa de Mejoramiento de Profesores (Promep).

res exclusivamente externos. La globalización promueve y exige la homogenización de las normas,¹ gestando el desarrollo de los cambios impositivos de acuerdo con necesidades delimitadas en el exterior de cada nación por organismos internacionales no gubernamentales, donde los intereses de la población global quedan sin representación. La imposición a la que se sujeta a las empresas multinacionales se ubica en total ventaja respecto a la tributación a la que está afecto cada uno de los ciudadanos de cualquier país. Las bases imponibles determinadas a los grandes grupos económicos son erosionadas para motivar el desarrollo de un mercado internacional en auge; en cambio, los ciudadanos quedan afectos a altas cargas impositivas, que permiten la viabilidad de los presupuestos estatales. La verdadera riqueza imponible se oculta. Todo ello supone la creación de una normatividad —sin que pueda declararse derecho— no vinculante, pero con efectos jurídicos, que marcan el rumbo impositivo en un panorama global.²

Los actuales cambios tecnológicos, económicos, comerciales y políticos en un escenario global han provocado la necesidad de implementar normas con efectos en contextos más amplios que los regulados por una normativa nacional. Así, el derecho nacional resulta insuficiente para dirigir conflictos que acontecen en

¹ Para un estudio interesante véase Mclure, Jr, Charles E., “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007, pp. 845-943.

² Sobre el tema véase Caamaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 114, 2002; López Martín, Ana Gema, “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada. Tendencias y perspectivas”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, núm. 1; Remiro Brotons, Antonio, “Desvertebración del derecho internacional en la sociedad globalizada”, *Cursos Euro Mediterráneos Bancaja de Derecho Internacional*, Tirant lo Blanch, 2002; Calderón Carrero, José Manuel, “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globalizado?”, *VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas*, Real Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación, 2010.

entornos regionales internacionales. Los órganos legislativos nacionales son inoperantes en su intento por reglar situaciones no exclusivas de su entorno, que se amplían a espacios internacionales. Este tipo de cambios, inducidos por el mercado y el acontecer global, son aceptados e impuestos en lo individual por cada Estado, al buscar adentrarse en la vorágine de beneficios que con ellos se ofrecen. Se disminuyen así las cargas fiscales que inciden sobre las rentas de capital, como también de aquellas otras de contenido volátil; pero, en consecuencia, se incrementa injustamente el tratamiento fiscal de los rendimientos provenientes del trabajo, y se grava con mayor fuerza el consumo. La información fiscal tiende a compartirse entre los diversos Estados, para finalmente coadyuvar en la gestión de las diversas autoridades administrativas.

El actual sistema legislativo se encuentra en crisis. El torrente de cambios provocados por necesidades y conflictos globales destaca la ineficaz aplicación de normas nacionales a la solución de conflictos globales. Es imposible para los Estados establecer nuevos impuestos sobre acontecimientos que devienen de criterios de riqueza externos. La inmediatez es una característica que demarca las actuales sociedades humanas. Todo se busca resolver de manera inmediata. Para ello es necesario contar con normas que se antepongan al conflicto en un escenario global. Ello ha exigido —defiende Sarmiento— que todo legislador se convierta en una máquina hacedora de leyes, donde el contenido resulta superado por las urgencias sociales. Se legisla así en el cauce voraz y rápido de los acontecimientos, sin poder resolver la problemática presente, pues muta día a día. La norma es insuficiente.³ Se demanda, por tanto, una respuesta efectiva para solucionar el conflicto en el que están inmersos los órganos legislativos nacionales, la cual no se encuentra en el derecho visto de manera tradicional, ni en la actuación del Poder Ejecutivo.

³ *El soft law administrativo. Un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Navarra, Thomson-Civitas, 2008, pp. 36 y ss.

La administración hacendaria se ha investido de la facultad para crear una amplia cantidad de normas fiscales, muchas veces de carácter reglamentario, y ve surgir otras de contenido más laxo, carentes de un elemento vinculante, donde incluso participa en su formación la iniciativa privada. Esta normatividad supera la actividad legislativa. Se impulsa así al Poder Ejecutivo, y con él a la administración fiscal, para adjudicarse amplias facultades discrecionales en su actuar. Quienes han seguido los acontecimientos jurídicos y políticos de los últimos años han sido testigos de la transformación de las instituciones jurídicas, y, en el decir de Ferrajoli, de su desconstitucionalización.⁴ Tanto el Poder Legislativo como el Judicial han percibido la merma de sus funciones y objetivos; se da mayor fuerza al Poder Ejecutivo, que suele ser controlado por un partido político. La crisis constitucional irrumpe en una crisis legislativa, motivada por un remedo de sistema democrático, donde las decisiones importantes se ubican en lo más general del electorado. El derecho se erosiona en su contenido, y se da vida a otro tipo de normas de mayor trascendencia: el *soft law*. “En esta situación de abandono la función legislativa del parlamento se va mermando hasta convertirlo en una especie de debate, donde poco se decide pues todo está decidido ya”.⁵

La rapidez con la que el mundo se mueve nos ofrece un contexto diferente. Tanto el legislador como la administración buscan en la inmediatez la vía para ofrecer soluciones. Se genera que nuestras instituciones huyan de la problemática que les re-

⁴ Ferrajoli, Luigi, *Poderes salvajes. La crisis de la democracia constitucional*, Madrid, Trotta, 2011.

⁵ Sarmiento, *El soft law administrativo*, cit., p. 35, quien agrega: “Ante la necesidad de coordinar una distribución compleja de poder, unida a una ordenación social contingente y plural, el Estado y en especial la administración comienza a hacer uso de actos e instrumentos atípicos de regulación. Normas sin carácter obligatorio que permiten la integración de todos los actores partícipes de la realidad política y social, sin que sus disposiciones generen una respuesta desde las instancias jurisdiccionales, ni administrativas. Se trata, pues, de técnicas atípicas que permiten afrontar la nueva complejidad política y social, y que en esta obra reciben el nombre de *soft law*”, p. 50.

sulta difícil solucionar, ante el ímpetu avasallador de la realidad. Incluso, muchas veces la solución no está al interior de nuestras instituciones, por lo cual se incursiona en la esfera internacional.

Los principios tradicionales de justicia tributaria, equidad y capacidad contributiva son inoperantes en esta nueva era de la tributación. Las nuevas fuentes del derecho tributario, en un ámbito internacional con repercusión nacional, se consolidan con principios distintos a los de corte clásico: no discriminación, trato de la nación más favorecida, entre otros.⁶ Las principales desavenencias para entender un sistema fiscal tradicional se centran en la participación de órganos legislativos actuando bajo la égida del principio de reserva de ley. En cambio, la nueva ruta de corte internacional transita por la formación de normas creadas por organismos internacionales carentes de representación. Tales instituciones, a través de resoluciones, modelos, directivas, criterios, y demás fuentes normativas no vinculantes, sientan las bases de un nuevo sistema tributario global, pero no necesariamente apegado a las necesidades de la población de cada nación, y con la imposibilidad de que tales normas sean utilizadas en la esfera jurisdiccional. Aun cuando estas normas no tienen fuerza vinculante, sus efectos jurídicos son muy amplios, y representan criterios de gran exigencia.

Así, existen organismos de corte internacional que entregan a la vida jurídica de los Estados contratantes o no contratantes, normas no vinculantes —vistas como *lege ferenda*—, pero de forzosa aplicación por compromisos contraídos a través de tratados y convenios internacionales, o por la propia importancia global del organismo que las expide, constituyéndose como nuevas directivas del quehacer impositivo nacional. La discusión de las reformas fiscales por los órganos legislativos internos, en consecuen-

⁶ Respecto del tema véase López Espadafor, Carlos María, *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010; Rohatgi, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, Bogotá, Legis 2008; Taveira Torres, Heleno, “El principio de no discriminación tributaria”, en Godoy F., Juan Pablo, *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008, pp. 451-487; Santa-Bárbara Rupérez, Jesús, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Edersa, 2001.

cia, no está justamente centrada en una problemática nacional de corte económico, social, cultural, familiar, e incluso de política interior, pues se obliga a los países miembros o no miembros de organismos internacionales a cumplir las reglas, directrices, códigos de conducta y demás, para reformar su legislación fiscal interna de manera homogénea a los parámetros globales, que no son los que la población nacional requiere.⁷ Para cualquier Estado resulta sumamente difícil incumplir con tales directivas o normas, puesto que se ubican en contra de los criterios internacionales, con serias consecuencias para su desarrollo económico y social.

El mundo como se conoce hoy en día facilita que las economías dependan unas de otras, y que los factores políticos, sociales, tecnológicos y culturales de cada Estado queden íntimamente relacionados, considerando la necesidad de implementar normas con efectos externos a las fronteras de cualquier país. El derecho nacional resulta exiguo para regular conflictos que devienen de factores globales. Los órganos legislativos nacionales son inoperantes para regular situaciones no exclusivas de su entorno, por lo cual se aceptan las reglas, directrices, acuerdos, comentarios, resoluciones y demás criterios que demarcan una política económica, un sistema fiscal, un tipo de impuestos, por señalar algunos.

Tanto la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como otras instituciones internacionales⁸

⁷ Ciertamente, en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo las *back door rules*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como por ejemplo la inclusión en una lista negra (*black list*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplido por parte de un bloque de países que establecen la legislación para tal efecto (*v. gr.* “contramedidas” fiscales como la propuesta por el Comité Fiscal OCDE en relación con los países que figuran en su lista negra), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional”. Véase Caamaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., *Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, *cit.*, pp. 262 y 263.

⁸ Nos referimos a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), al Banco Mundial (BM), al Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otras.

consideran pertinente establecer un plano de coordinación respecto de las políticas fiscales internacionales. La búsqueda se agrupa en coordinar la estructura de los impuestos que gravan la renta, así como el consumo. Una decisión de este calibre pasa por la ruptura del sistema tradicional de impuestos, creado al interior de los órganos legislativos nacionales, y sobre todo con los principios de justicia impositiva tradicional contenidos en las Constituciones de cada Estado que suelen ser afectados en su soberanía.

El nivel de cambio que acontece a nivel internacional provoca la necesidad de resolver problemas de forma inmediata. El legislador, para poder seguir el rumbo de los acontecimientos, crea normas rápidas, sin importar su contenido. La turbulencia de los acontecimientos internacionales impide el análisis de la verdadera problemática local, que se transforma en el día a día. No es posible su continuidad. Y mucho menos regulación nacional que solucione cada uno de los acontecimientos. El sistema resulta inoperante. La necesidad de leyes suele ser llenada con otro tipo de normas no vinculantes, a las que de hecho se les delega cumplir con la función del legislador; se conocen como *soft law*. “La fragilidad del legislador y sus consecuencias en el derecho, tal y como se acaba de apuntar, constituyen una vertiente del *soft law*”.⁹

El *soft law*, visto desde la óptica de actuación del derecho tributario, surge de la necesidad de los Estados por establecer nuevos instrumentos reguladores de una realidad impositiva, que no ha sido normada por el derecho tradicional. La crisis parlamentaria —observa Daniel Sarmiento—, así como una desluciente actuación de un poder judicial en sus potestades, son una razón de la cada vez mayor extendida creación de normas no vinculantes.¹⁰

⁹ Sarmiento, Daniel, *El soft law administrativo*, cit., pp. 39 y ss.

¹⁰ “La aparición del *soft law* no solo es el resultado de un poder judicial del que se desconfía y un legislador con crisis de identidad. El ejecutivo ha contribuido, quizás de la forma más decisiva de todas, a la proliferación de actos e instrumentos normativos de naturaleza jurídica indeterminada. A fin de cuentas, la gran protagonista del panorama normativo de la modernidad es la ad-

En el ámbito fiscal es la administración hacendaria la que contribuye a la elaboración de una amplia cantidad de normas fiscales, muchas veces de carácter reglamentario, normas que por mucho superan la actividad legislativa. Todo ello ha provocado que las autoridades jurisdiccionales, así como las autoridades fiscales, se invistan de un amplio margen de discrecionalidad en su actuación, aplicando normas de contenido dúctil. El amplio papel del que se han conferido las autoridades fiscales, como parte del Poder Ejecutivo, ha generado que ante su incapacidad de actuar muchas de sus funciones sean realizadas por la iniciativa privada, que busca regular el sector público.

II. LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS, EN UNA ÓRBITA INTERNACIONAL

Los Estados no tienen la libertad de decidir cuál será su sistema tributario. El mercado internacional global, a través de los organismos internacionales, impone límites específicos a los órganos legislativos nacionales. Si bien es cierto que los principios de justicia tributaria tradicionales exigen gravar la riqueza donde se encuentra, también lo es que los órganos nacionales han perdido la libertad de hacerlo. Las rentas de capital, caracterizadas por su volatilidad, y los rendimientos empresariales, tienden a ser desgravados. Dada su movilidad, y en interés por la inversión, se busca el mejor escenario impositivo para su radicación. Así, no importa el alto nivel de capacidad contributiva expresado, pues los Estados compiten por mostrar los mejores escenarios para una imposición atenuada, con el fin de que ciertos rendimientos sean tratados con un bajo o nulo nivel de imposición. Al reducir los tipos de gravamen sobre los rendimientos provenientes del capital se buscan otras fuentes de riqueza para receptor la car-

ministración, con una incapacidad incomparable de fabricación reglamentaria, que desbanca con creces la actividad legislativa del parlamento”. Sarmiento, Daniel, *ibidem*, p. 44.

ga tributaria, con lo cual la fuerza impositiva suele trasladarse a aquella otra riqueza proveniente del trabajo.

Las reglas y principios que perviven en cada sistema fiscal nacional, configurados en un contexto que no es el actual —como consecuencia de la internalización o globalización de la economía— no pueden hacer frente a las situaciones que exige la interdependencia económica de las naciones del orbe. Antes, y no muy atrás en nuestro tiempo, el comercio se desarrollaba en un esquema cotidiano de productos y servicios tangibles entre Estados que en su independencia buscaban proteger su economía; los flujos de capital eran lentos, lo cual impedía la movilidad de capitales con la celeridad que acontece actualmente; los sistemas de baja imposición eran escenarios remotos y con poca importancia; los Estados construían sistemas fiscales de acuerdo con sus circunstancias internas; los factores externos eran poco más que descartables. Todo ello ha cambiado.

Hoy día cada país participa activamente en el juego de la mundialización. Se incentiva el interés de los grandes consorcios económicos fomentando la competitividad internacional para captar una mayor inversión extranjera, mediante la implementación de sistemas benignos de tributación; se otorgan amplios beneficios fiscales —*privilegios*— a la inversión y a la investigación de empresas transnacionales, para finalmente facilitar que sus rendimientos sean desgravados.

La justicia y la equidad pasan a ser valores desechables. Surge una doble moral: la utilizada para determinar duramente la carga tributaria de la población en general, y aquella otra que justifica un sistema tributario diferente, más blando, para los fuertes rendimientos generados en un terreno internacional. Se desgrava la riqueza proveniente del capital, y se afectan impositivamente los escasos rendimientos que devienen del trabajo. Es claro, el entorno mundial, y, en consecuencia, los nacionales, han cambiado. No podemos continuar gestando sistemas tributarios con esquemas normativos tradicionales que no cumplen con cometidos de tiempos pasados. ¿Cuál es la solución? ¿Está acaso en

la implementación del *soft law*? Creemos que no, por lo menos no como ahora se desarrolla. ¿Estamos en la antesala de un gobierno mundial que no vemos? Los Estados no solo imponen sus propios límites al ejercicio de su potestad de imperio, sino también negocian en el escenario internacional esos límites, a través de la celebración de tratados internacionales. Así, al crearse instituciones como la OCDE, los Estados miembros y no miembros adoptan posiciones fiscales comunes, limitando su soberanía fiscal en aras de la armonización.¹¹

III. EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO: UN NUEVO CONTEXTO

La creación de leyes fiscales en México está limitada por la existencia de una serie de principios tradicionales de orden constitucional, donde la reserva de ley es el único medio para exteriorizar las contribuciones. El sistema tradicional de fuentes del derecho tributario exige que el impuesto o la contribución en general tengan como única vía de manifestación la ley, y que esta se ajuste a los lineamientos del principio de capacidad contributiva. Empero, el *soft law* como derecho dúctil, blando, incierto —*lex imperfecta*, dirían los romanos—, es una realidad de nuestro sistema jurídico que incumple con tales cometidos. Aun cuando son normas inciertas, no vinculantes, tienen una amplia repercusión en el sistema tradicional de fuentes del derecho. La función desplegada para este tipo de normas implica la emisión de recomendaciones, criterios, directrices, códigos de conducta, con una contundente fuerza jurídica considerando el órgano del cual emanan. Así, los modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional, creados por la ONU y la OCDE; las directrices sobre precios de transferencia; aquellas otras direc-

¹¹ Este tema puede verse en Bokobo Moiche, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005, pp. 100 y ss.

trices sobre competencia fiscal perniciosa; las recomendaciones en materia de antiblanqueo de dinero; las directrices utilizadas por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional para negociar el otorgamiento de créditos, son claros ejemplos de *soft law*, pues en todos estos casos los Estados contratantes y los no contratantes se ven en la necesidad de aplicar tales normas, ante la posibilidad de ser considerados Estados no gratos para estas instituciones.¹²

Antes de incidir en las nuevas fuentes normativas de las que se nutre el derecho tributario internacional es importante resaltar aquellas otras fuentes generales del derecho de gentes. Para ello es oportuno incidir en el contenido del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, en cuanto su artículo 38 dispone que toda controversia internacional sometida a ese órgano debe resolverse conforme a las convenciones internacionales, a los principios generales de derecho, al igual que a las decisiones de índole judicial y a la doctrina. A través de este precepto se concibe una realidad tradicional de las fuentes del derecho, donde no encuentra espacio la figura del *soft law*. Aun cuando es claro que este último tipo de normas poseen una nítida injerencia en el ámbito jurídico nacional, la realidad supera el contenido del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, puesto que los organismos internacionales emiten normas, directrices y principios, entre otros, que buscan regular lo que el derecho internacional

¹² En el ámbito fiscal los organismos fiscales internacionales emiten una serie de normas, directrices y acuerdos, con carácter no vinculante, pero que tienen una amplia importancia para los países que se ven obligados a acatarlas. La realidad impositiva de cualquier país está relacionada con la realidad económica y comercial que se vive en el orbe. Resulta imposible a cualquier Estado satisfacer o resolver a través de su derecho interno una problemática que traspasa sus problemas. Es por ello que adoptan normas flexibles emitidas por esas instituciones internacionales. Su legitimidad no se cuestiona aun cuando no provengan de órganos legislativos. Estamos en presencia de normas no obligatorias, las cuales suelen ser más especializadas que el derecho interno, pero no por ello más justas en tanto no se ajustan a los principios tradicionales de justicia tributaria.

no logra hacer,¹³ y que logran tener mayor fuerza que cualquier otra norma de carácter internacional.

El derecho internacional como tal no está compuesto por un orden normativo cerrado, sustentado exclusivamente en tratados y convenios internacionales. Las circunstancias en las cuales se construye el derecho de gentes ha variado respecto a la concepción tradicional.¹⁴ El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia ha sido considerado como el ordenamiento que dispone las fuentes de las que se nutre el derecho internacional. Este ordenamiento, sin embargo, no alude a aquellas otras normas no vinculantes que generan amplios efectos jurídicos, con acomodo en el escenario internacional y que es importante regular. Nos referimos al *soft law*, derecho dúctil, blando, incierto, creado sin representación parlamentaria, pero que participa en la amplia gama de decisiones tomadas por un Estado. Son normas que por su naturaleza carecen de una verdadera eficacia jurídica, pero su origen las predispone a generar amplias consecuencias de derecho.

Las características que resaltan de este tipo de normas inician por la ausencia de obligatoriedad, pues aun cuando tienen claros efectos jurídicos no pueden ser invocadas, a su vez, en su ilegalidad, al carecer de ella. Son emitidas por organismos internacionales sin facultad para dictarlas, y sin la representación de los diversos sectores de la población o del Estado. Son normas

¹³ “... El *soft law* —agrega Alarcón García, Gloria— por tanto, no debe definirse como lo opuesto al *hard law* sino que, dado que este se mueve en ‘zonas grises’, se podría definir como ‘el ámbito en el que se transforma la norma social en norma jurídica, un acto de transformación y consagración que culmina el proceso de creación de lo jurídico’. (...) en el ámbito internacional puede agruparse en cuatro grandes categorías: 1. Las resoluciones no obligatorias de los organismos internacionales; 2. Las resoluciones de actores no estatales; 3. Los acuerdos interestatales no normativos; 4 El *soft law* material”. Véase “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2002, p. 281.

¹⁴ Todo Estado a través de su órgano legislativo o parlamento, apegado a sus circunstancias económicas, político-sociales y culturales, intenta definir la riqueza susceptible de imposición, creando el derecho tributario nacional. Este derecho queda estrechamente ligado al concepto de soberanía fiscal, donde solo el Estado es competente para ejercerlo en un ámbito territorial.

no exigibles en las relaciones internacionales, aun cuando son emitidas por organismos internacionales.¹⁵ Pudiera pensarse, por lo escrito, que la no aplicación de estas normas no provoca consecuencias legales, en cuanto a la imposición de sanciones formales; empero, el no advertir su importancia y aplicación concibe consecuencias para los Estados que las ignoran. Suele ocurrir que el *soft law* —visto como derecho incierto— se convierte en la antesala de lo que habrá de tipificarse como el derecho en su más nítida expresión.

El uso y abuso del *soft law* ha llevado a los sistemas fiscales a contener en su legislación, contribuciones y figuras que solo satisfacen intereses globales y del mercado, en claro detrimento de los intereses de la población. La riqueza que suele ser sometida a la actuación de los impuestos no es la de mayor envergadura, pues se desgrava la movilidad del capital, buscando crear sistemas que apoyan la inversión internacional de los fuertes grupos internacionales. En consecuencia, el legislador nacional tiende a gravar con mayor fuerza los rendimientos provenientes del trabajo, y los actos y operaciones que devienen del consumo. Las nuevas reglas olvidan los principios tradicionales de justicia y se ajustan a estrictos postulados de política económica internacional. Instituciones como la OCDE imponen modelos de convenio para evitar la doble tributación internacional, en un afán de homogeneizar los sistemas fiscales, evitar la competencia fiscal perniciosa o sistematizar el tratamiento de los precios de transferencia. Es claro que el mundo, tal y como se moviliza, exige la existencia de un fuerte derecho internacional que pueda regular los escenarios que se plantean fuera de las fronteras territoriales de todo país,

¹⁵ Falcón y Tella, y Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 34. Agregan: “A esta categoría son reconducibles algunos documentos aprobados por organizaciones internacionales, que guían la actuación de dichas organizaciones y de sus miembros. Los propios Modelos de Convenio de doble imposición de la OCDE y de la ONU, a los que ya hemos hecho referencia, pueden servir como ejemplo. También las listas negras o grises de paraísos fiscales aprobadas en el marco de la OCDE”.

pero no corresponde a instituciones privadas como la OCDE, carente de representación, investirse de la facultad para crear normas y principios de nuevo cuño, regentes de los sistemas fiscales del orbe.

IV. EL *SOFT LAW*

La característica principal del derecho dúctil considerado como norma de auténtico contenido jurídico estriba en ser creado por órganos no representativos de la población; en muchos casos esas normas se anteponen al ordenamiento interno del país que las aplica. Los órganos legislativos nacionales se mantienen al margen de su formación. Se crean instrumentos de *soft law* para que a través de la regulación fiscal internacional se intervenga en el derecho interno de cualquier país.¹⁶

La injerencia de este derecho incierto en el mundo normativo transita —al decir de McLure— por tres escenarios importan-

¹⁶ Sobre el tema existe una amplia bibliografía. Véase Alarcón García, Gloria, “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, 28, mayo-agosto de 2006; Alonso García, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 154, enero-abril de 2001; Charles E. McLure, Jr., “Métodos legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, diciembre 2007; Toro Huerta, M. I. del, “El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del derecho internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006; Hierro Anibarro, Santiago, “El *soft law* comunitario del Proyecto Nueva Empresa ¿un nuevo instrumento de armonización del derecho de sociedades?””, *Revista de Sociedades*, núm. 25, 2005; Mazuelos Bellido, A., “*Soft law*, ¿mucho ruido y pocas nueces?””, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004, pp. 1-40. <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>; Nocete Correa, Francisco José, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional”, *Crónica Tributaria*, 1/2011, Instituto de Estudios Fiscales; Sarmiento, D., “La autoridad del derecho y la naturaleza del *soft law*”, *Cuadernos de Derecho Público*, 28, 2006, pp. 221-261, p. 223; Sarmiento, Daniel, *El soft law administrativo. Un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Navarra, Thomson, Civitas, 2008.

tes. Participa, en un primer plano, en lo que podemos llamar un momento prelegislativo, en tanto la normativa dúctil colabora en la formación del derecho instituido por entes legislativos. El legislador crea leyes teniendo como referencia disposiciones de *soft law* expedidas por instituciones internacionales o nacionales, con un gran peso en su actuación. Un segundo aspecto nos traslada a considerar al *soft law* como un instrumento *post legislativo* ulterior a las leyes expedidas por los entes legislativos formales, dando mayor fuerza y convicción al derecho. Finalmente, surgen disposiciones de *soft law* que nacen de manera paralela al derecho formal, *paralegislativo*, y son consideradas una opción diferente al derecho.¹⁷

En consecuencia, el aludir a la figura del *soft law* implica señalar un tipo de disposiciones que no pueden considerarse fuente del derecho internacional tributario, por carecer de un alcance vinculante. En el contexto internacional fiscal encontramos muchas recomendaciones emitidas por organizaciones globales que suelen ser adoptadas por Estados miembros o no, pero que de igual forma les generan efectos jurídicos. Un ejemplo de ello se presenta con las recomendaciones emitidas por la OCDE, la ONU, el Banco Mundial, entre otras, que suelen convertirse en parámetros para evitar la doble tributación internacional, la elusión fiscal, y demás aspectos nocivos de la tributación.

Los órganos internacionales, considerando su fuerza y reconocimiento global, elaboran una serie de directrices, códigos de conducta, principios, catálogos, convenios, para ser implementados por los países miembros y no miembros, con el fin de conservar un *statu quo* en el contexto internacional, aun cuando vulneren los principios de justicia tradicional o la propia normatividad nacional. Un ejemplo de este tipo de normas se presenta por la adopción de modelos de convenio para evitar la doble

¹⁷ Maclure, Jr. Charles E., “Método legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 136, 2007, pp. 884 y 885.

imposición internacional expedidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE); directivas sobre precios de transferencia; recomendaciones en materia de blanqueo de dinero; criterios para el otorgamiento de créditos internacionales, entre muchas otras. Este tipo de normas, aun cuando carecen de contenido vinculante formal, adquieren desde el punto de vista material una inusitada fuerza vinculante. Los Estados están obligados a seguirlas y aplicarlas, pues en caso contrario se ven afectas a consecuencias establecidas por las instituciones internacionales que las expiden, que van desde sanciones económicas hasta su incorporación en las denominadas listas negras (*black list*).¹⁸

El *soft law* ha propiciado el desarrollo de un derecho tributario que disminuye o desconoce totalmente los derechos de los contribuyentes. Así, los principios de contenido material tradicionales se erosionan frente a esa normativa blanda, desconociendo los derechos fundamentales de los contribuyentes. Todas esas normas adquieren naturaleza poco garantista. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ocupa un papel importante en la formación de esta nueva normatividad fiscal de

¹⁸ “Los Estados y demás sujetos afectados por tales reglas tienen pocos medios para intervenir y participar en la elaboración de tales normas, como también poseen escasos mecanismos que permitan su control de legalidad internacional o su coerción. Probablemente este conjunto de factores haya contribuido a que las *back door rules* tengan, por un lado, un carácter cerrado, al constituir un instrumento a través del que se articule el punto de vista de los Estados miembros de la organización internacional que las elabora, y, por otro lado un enfoque marcadamente administrativo al maximizar la visión que de las diferentes cuestiones abordadas se tiene desde las administraciones de los estados miembros de la organización internacional. Estos dos caracteres no dejan de plantear graves problemas, en la medida en que el enfoque de estas normas será, generalmente, parcial, y su contenido resultará frecuentemente desequilibrado al haberse minimizado los intereses y derechos de las demás personas afectadas por las normas así elaboradas”. Véase Camaño Anido, M. A. y Calderón Carrero, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 114, abril-junio de 2002, p. 264.

aplicación global, pero desarrolla principios que resaltan la adopción de normas comunes para facilitar la armonización tributaria internacional, pero excluyendo la protección de los derechos de los contribuyentes. Tanto la OCDE como las demás instituciones internacionales consideran pertinente establecer un plano de coordinación respecto de las políticas fiscales llevadas al ámbito internacional.

La OCDE, la ONU, el FMI, el BM tienen una amplia e importante injerencia en el escenario mundial. La totalidad de sus recomendaciones se convierten en criterios importantes para la formación del derecho interno de cada Estado. Se piensa que en cada país las decisiones legislativas se toman considerando el análisis que se haga de un problema nacional; lo cierto es que cada una de esas decisiones están impulsadas desde el exterior, a través de normas de *soft law*. Así, las grandes instituciones internacionales expiden códigos de conducta y de gobierno apegadas a la búsqueda de un óptimo funcionamiento de la economía y del mercado, que en buena medida no satisfacen las necesidades apremiantes de la población.

El *soft law* es un instrumento normativo ubicado fuera del derecho interno, pero que cuenta con una amplia legitimidad y aplicación. La ágil respuesta de este tipo de normas facilita a las autoridades fiscales, autoridades administrativas en general, llenar lagunas normativas. Pareciera que este tipo de normas son la solución a los problemas que plantea la regionalización. Se presenta, a su vez, un lado oscuro al utilizarse normas de carácter dúctil, en tanto suelen ser emitidas por organismos o instituciones internacionales para solucionar problemas que afectan, entre otros, al mercado internacional o a las finanzas internacionales. Así, los Estados se ven compelidos a utilizar tales normas, criterios o directrices que se les señala, pero afectando con mucho los intereses de la población. Las normas de *soft law* se contraponen al derecho nacional, conocido en el argot internacional como *hard law*, pero sobre todo desconoce los principios tradicionales de la tributación. Así, aun cuando el *soft law* no es parte de un

sistema de fuentes formales del derecho internacional, lo cierto es que tiene una mayor injerencia en cualquier sistema jurídico que el propio derecho nacional. Aun cuando no son normas que puedan fungir como directrices normativas para el intérprete jurisdiccional, lo cierto es que funciona como una fuente normativa para cualquier sistema jurídico.¹⁹

Una vez entendido el contenido de la figura del *soft law*, nos resta analizar la pertinencia del vocablo en sí. Hasta ahora podemos afirmar que este tipo de normas poseen algunas características torales. No son resoluciones vinculantes, no conforman derecho, pero sí generan efectos jurídicos. Por su origen, o por la naturaleza e importancia del órgano que las emite, suelen tener una amplia fortaleza en su aplicación. Sin embargo, no constituyen una fuente del derecho internacional. La voz *law* alude a derecho, pero su proceso de conceptualización en ningún momento lo puede conceptualizar como una verdadera norma jurídica. Recuérdese que son reglas, normas, disposiciones o directrices emitidas por organismos internacionales que no están legitimadas para crear el derecho. Ahora, el que se le agregue la palabra *soft* (dúctil, blanda) no implica que podamos legitimar su uso como una verdad a medias.

V. EL *SOFT LAW* EN LA UNIÓN EUROPEA

La Unión Europea cuenta con una estructura que le permite producir normas jurídicas vinculantes. Cada uno de los Estados miembros han cedido parte de sus potestades tributarias al ámbito comunitario. El artículo 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea establece que el Parlamento Europeo y

¹⁹ “El *soft law* tal y como lo conocemos —manifiesta Sarmiento— en la actualidad, es una criatura del derecho internacional y, en especial, de las organizaciones internacionales, cuyas normas no siempre gozan de efectos jurídicos nítidos”. Véase el *soft law* administrativo, *cit.*, p. 75.

el Consejo, conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones, o emitirán dictámenes. Distingue, a su vez, entre cada una de esas figuras. Al reglamento se le tipifica como un ordenamiento general y obligatorio. A la directiva se le reconoce, de igual forma, fuerza obligatoria, en cuanto obliga al Estado destinatario respecto al resultado que deba conseguirse, pero se deja a las autoridades nacionales establecer la forma y los medios para aplicarla. En cambio, las recomendaciones y los dictámenes no son figuras vinculantes, aun cuando es claro que producen efectos jurídicos.²⁰ Así, las recomendaciones y los dictámenes pasan a constituir en la Unión Europea la formación de *soft law*, con lo cual —explica Alonso García— el *soft law* puede servir de parámetro interpretativo del *hard —o proper— law*; o para atenuar las responsabilidades que pudieran derivar de las infracciones de este, en cuanto sometido el infractor de buena fe a las pautas marcadas por aquel; o incluso para determinar la entrada en juego de principios generales de derecho dotados, estos sí, de fuerza jurídica obligatoria (por ejemplo, *non venire contra factum proprium*, o la protección de la confianza legítima como ingrediente de la seguridad jurídica).²¹ En México no tenemos una norma similar al artículo 249 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea. Resulta por ende difícil legitimar la adopción de normas no vinculantes dentro del sistema jurídico. Es claro que este tipo de normas producen efectos jurídicos en México, y se aprecia tanto en el ámbito administrativo como en el fiscal. En algunos casos son emitidas por instituciones internacionales, y en otros por nacionales.

²⁰ Este punto fue reconocido en la sentencia emitida por el Tribunal de Justicia el 13 de diciembre de 1989, en el caso Grimaldi, donde se resaltó que aun cuando las recomendaciones carecen de fuerza vinculante no pueden dejar de reconocérseles sus efectos jurídicos.

²¹ Alonso García, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, núm. 154, 2001, p. 64.

VI. LOS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, COMO DERECHO INCIERTO, LOS COMENTARIOS Y LAS RESOLUCIONES

Los convenios de doble imposición han adquirido en las últimas décadas una amplia importancia para delimitar la potestad tributaria de los Estados, en tanto ordenan las relaciones fiscales en un ámbito bilateral,²² crean minisistemas impositivos. Su origen se encuentra en los finales del siglo XIX, pero obtienen fuerza a partir de la segunda mitad del siglo XX. La Sociedad de Naciones impulsó su aplicación, pero ha sido la OCDE la que consolida su uso a través de la expedición de modelos de convenio homogenizando las reglas para los países miembros y no miembros. Estos modelos de convenio, no considerados tratados, no cuentan con una exigencia formal para su aplicación ni son parte del sistema jurídico de cualquier país; se les reconoce como una normativa dúctil, identificada como *soft law*. Con los modelos de convenio se pone en marcha un esquema de normas económicas internacionales y de políticas económicas, cuya búsqueda está en homologar la respuesta a los problemas del sistema económico internacional, adoptando para ello normas flexibles carentes de la rigidez vetusta de los actuales ordenamientos nacionales e internacionales.²³

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCE se ha investido de la facultad para crear modelos de convenio con el fin de evitar la doble imposición internacional, y de otorgar comentarios res-

²² Sobre el tema véase Uckmar, Víctor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003, pp. 85-122.

²³ “Los modelos de convenio —expresa García Prats— surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales —inicialmente la Sociedad de Naciones— para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional”. Véanse “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133/2009, p. 103.

pecto de sus disposiciones. Si bien es cierto, de acuerdo con el sistema tradicional de fuentes, que los Estados no quedan vinculados a tales modelos y sus comentarios, la verdad es que tienen una amplia aceptación en el derecho internacional, y generan consecuencias de derecho al aplicarse por los Estados miembros y no miembros de la OCDE, pues de no hacerlo tendrán amplias consecuencias en el entorno internacional.²⁴

Los convenios para evitar la doble tributación internacional son la fuente principal de creación del derecho internacional tributario. No obstante, el trabajo desempeñado por las instituciones internacionales da vida a una serie de normas que suplen las deficiencias de un escueto e insuficiente sistema tradicional de fuentes. Este es el caso de la OCDE, que participa activamente en la implementación de una normativa tributaria internacional blanda, como lo son los modelos de convenio para evitar la doble tributación. Aun así —revela Nocete Correa— la OCDE no es una comunidad de derecho, pues los Estados miembros no han realizado cesión alguna de soberanía en materia fiscal ni en ninguna otra; no está dotada de órganos capaces de adoptar instrumentos jurídicos vinculantes, por lo cual solo puede adoptar meras recomendaciones; y finalmente, no está dotada de un órgano jurisdiccional que resuelva los conflictos suscitados por la aplicación de sus directrices.²⁵

²⁴ Una bibliografía interesante sobre los modelos de convenio y sus comentarios, como fuente de *soft law*, puede verse Nocete Correa, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 1, 2011; García Prats, “Los modelos de convenios, sus principios rectores, y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009; Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo, “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español; naturaleza, efectos e interpretación”, *Convenios fiscales internacionales, y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, 2012; Giuliani, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Victor Uckmar (coord.), Bogotá, Temis, 2003, pp. 123-139.

²⁵ Nocete Correa, José, “El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 1/ 2001, IEF, p. 52.

Estos modelos de convenio, según se observa, se acompañan con los comentarios que respecto a su articulado emite la OCDE, al interpretar su contenido y delimitar sus alcances. Así, resulta curioso que los países que utilizan tales modelos, cuando los convierten en tratados vigentes, suelen posteriormente someterse a la interpretación que sobre su articulado emite la propia organización internacional gestora, y le otorgan valor jurídico a lo que no lo puede tener. Así, cuando un modelo de convenio se utiliza para regular relaciones fiscales entre dos países y evitar conflictos de doble tributación, se crea un minisistema fiscal homogéneo, pero atinente a una realidad global y no nacional, y sobre todo construido sobre normas no vinculantes. Su contenido debe interpretarse en apego a los comentarios emitidos por el órgano creador del modelo de convenio. En consecuencia, en un análisis jurisdiccional los tribunales se ven forzados a utilizar tales comentarios para resolver conflictos, en franca violación a la Constitución. Al final, el derecho nacional no se aplica, y el *soft law* logra un valor vinculante y produce efectos jurídicos.

Esto es sumamente delicado, pues a un modelo de convenio creado por una institución privada internacional se le otorga la vía casi exclusiva para delimitar relaciones internacionales, con el objetivo de evitar conflictos de doble imposición; los Estados parte se comprometen —tácita o expresamente— a interpretar sus disposiciones en apego a los *comentarios* emitidos por el Comité Fiscal de la OCDE. Se reconoce, en consecuencia, a tal institución un enorme poder normativo, comprometiendo a las partes para legitimar una norma incierta de contenido dúctil, convirtiéndola en vinculante. La propia OCDE así lo dispone al señalar:

Los tribunales han de prestar cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y utilizar cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recogida por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la mayoría de los países miembros. Los Comentarios han sido ampliamente citados y analizados en muchos fallos y han desempeñado un papel cla-

ve en las deliberaciones de los jueces. El Comité espera que esta tendencia prosiga ya que la red de convenios tributarios continua creciendo y los Comentarios adquieren una aceptación aún mayor como fuente importante de referencia.²⁶

Es claro: el prederecho se convierte en derecho, sin haber pasado por un proceso de legitimación legislativa.²⁷

El proceso de globalización al que desde hace tiempo está expuesta la comunidad internacional ha permitido o motivado el desarrollo de múltiples foros internacionales, donde se discute no solo la política internacional que habrá de implementarse, sino también las reglas a seguir para la creación de normas internacionales. Estos foros son auspiciados por una sociedad internacional en la que participan con gran fuerza organizaciones no gubernamentales, empresas multinacionales a la par o por encima de los gobiernos de los diversos Estados. La repercusión de estas reuniones internacionales ha generado un proceso de creación de normas internacionales. Estos foros son auspiciados por una sociedad internacional donde participan con gran fuerza organizaciones no gubernamentales, empresas multinacionales a la par o por encima de los gobiernos de diversos Estados. Empero, la repercusión de estas reuniones internacionales ha generado un proceso de creación normativa no siempre interesado en la protección de los intereses de una población cada vez más marginada.

Una resolución emitida por un organismo internacional genera efectos entre los Estados que votaron su expedición, efec-

²⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 22 de julio de 2010, publicado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, p. 14.

²⁷ En este contexto, pregunta Calderón Carrero: “¿El poder tributario de los Estados sigue careciendo de límites sustantivos (externos) o, por el contrario, la globalización ha constreñido o restringido considerablemente tal poder tributario y, por tanto, deben establecer nuevas reglas para estos nuevos tiempos?”. Véase “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globalizado?”, VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas, p. 177.

tos que alcanzan a repercutir en la normativa interna de cada país. Surgen así dos normas que deben conciliar sus intereses: la expuesta por el organismo internacional, que no alcanza a ser derecho, y aquella otra reconocida como derecho en el sistema jurídico interno de un país. Una resolución emitida por un organismo internacional, como son la Asamblea General de Naciones Unidas, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el FMI, el BM, entre otros, no se considera como fuente del derecho internacional; por lo tanto, se queda en el umbral de un prederecho.²⁸

VII. LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA GESTADA A TRAVÉS DE NORMAS DE *SOFT LAW*

La colaboración administrativa entre Estados, en un escenario internacional, referida a procesos de gestión e intercambio de información, da vida a leyes que pueden llegar a tener alcances extraterritoriales. Un buen ejemplo de ello es la Ley FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), aprobada por el Congreso de los Estados Unidos de América en marzo de 2010, con la finalidad de evitar la evasión fiscal, al establecer una estrategia para facilitar la fiscalización y el gravamen de contribuyentes norteamericanos en el extranjero. Su alcance es extraterritorial, en tanto pretende buscar e identificar, por medio de la colaboración con las entidades financieras de otros Estados, a los ciudadanos norteamericanos que tienen recursos en el extranjero. El gobierno norteamericano presiona con dicha ley por el apoyo de instituciones financieras y gobiernos extranjeros para acceder a información que le permita identificar si sus ciudadanos hacen oportunas y correctas declaraciones de impuestos en los Estados

²⁸ Este tema lo analiza claramente Mazuelos Belido, Ángela, en “*Soft law: mucho ruido y pocas nueces*”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>, núm. 8, 2004, pp. 2 y ss. Para quien “las resoluciones no vinculantes de organizaciones internacionales (recomendaciones) despliegan una actividad normativa indirecta o exhortativa”.

Unidos. Así, la FATCA tiene un alcance extraterritorial, fuera del ámbito que le corresponde, y presiona por el establecimiento de un nuevo sistema jurídico internacional carente de representación.

Así como surgen normas creadas en un entorno internacional, a través de convenios y tratados internacionales, también surgen normas nacionales que tienen un efecto al exterior; son normas que buscan repercutir en la riqueza transnacional. El tráfico internacional de mercancías, capitales y personas, exige a todo Estado buscar un control de esa riqueza, dando lugar a la formación de un derecho externo con efectos extraterritoriales, que requiere la anuencia o consentimiento de otros Estados. Todo Estado tiene derecho a construir su propia política fiscal, en el concepto tradicional de soberanía fiscal. Empero, la soberanía se restringe cuando los Estados aceptan la aplicación de un derecho externo en formación, decretado por organizaciones internacionales que reducen sus potestades fiscales.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN GARCÍA, Gloria, “El *soft law* y nuestro sistema de fuentes”, *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, 28, mayo-agosto de 2006.
- ALONSO GARCÍA, Ricardo, “El *soft law* comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, 154, enero-abril de 2001.
- BOKOBO MOICHE, Susana, “La globalización y el derecho tributario: una aproximación”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “La globalización económica y sus implicaciones para el derecho financiero y tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario internacionalizado o globa-

lizado?”, *VII Congreso de Academias Jurídicas y Sociales de Iberoamérica y Filipinas*.

- y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación”, en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios fiscales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2012.
- CARBAJO VASCO, Domingo, “Hacienda pública y globalización”, *Crónica Tributaria*, núm. 123, 2007.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor *et al.* (coords.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS grupo Wlters Kluwer, 2012.
- CHARLES E. McLURE, Jr., “Métodos legislativo, judicial, de *soft law* y cooperativo para armonizar los impuestos sobre sociedades en los Estados Unidos y en la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, diciembre de 2007.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria*, núm. 100.
- y PULIDO GUERRA, Elvira, *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- GIULIANI, Federico María, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, en UCKMAR, Víctor (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003.
- GODOY E., Juan Pablo *et al.* (coords.), *Estudios de derecho tributario internacional tributario. Los convenios de doble imposición*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- HIERRO ANIBARRO, Santiago, “El *soft law* comunitario del Proyecto Nueva Empresa, ¿un nuevo instrumento de armonización del derecho de sociedades?”, *Revista de Sociedades*, núm. 25, 2005.
- IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago, “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las *foreign sales corporations*”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 113, 2004.

- IZQUIERDO SANZ, Cristina, “Algunas respuestas del derecho internacional a la globalización”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 9, 2005;
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, “La estructuración del derecho financiero y tributario internacional y comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 125, 2007.
- , *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- LÓPEZ MARTÍN, Gemma, “El derecho internacional en el marco de una sociedad globalizada. tendencias y perspectivas”, *Revista Española de Relaciones Internacionales*, núm. 1, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, núm. 20, 2003.
- MAZUELOS BELLIDO, A., “Soft law, ¿mucho ruido y pocas nueces?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, núm. 8, 2004. <http://www.reci.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>.
- NOCETE CORREA, Francisco José, “El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 1/2011.
- REMIRO BROTONS, Antonio, “Desvertebración del derecho internacional en la sociedad globalizada”, *Cursos Euromediterráneos Banca de Derecho Internacional*, vol. V, 1001.
- ROHATGI, Roy, *Principios básicos de tributación internacional*, Bogotá, Legis, 2008.
- SARMIENTO, Daniel, “La autoridad del derecho y la naturaleza del soft law”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 28, 2006.
- , *El soft law administrativo, un estudio de los efectos jurídicos de las normas no vinculantes de la administración*, Navarra, Thomson-Civitas, 2008.
- TORO HUERTA, M. I. del, “El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006.

TORRE DELGADILLO, Vicente, “Problemas de precios de transferencia de bienes intangibles en las empresas multinacionales”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 128, 2010.

UCKMAR, Víctor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, t. I, Bogotá, Temis, 2003.

——— *et al.* (coords.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, ts. I y II, Bogotá, Temis, 2003.

——— *et al.*, *Impuestos sobre el comercio internacional*, 2a. ed., Marcial Pons, 2008.

VELARDE ARAMAYO, Silvia (coord.), *Derecho económico e internalización empresarial*, Salamanca, España, Ratio Legis, 2006.

ZEMANEK, K., “Is the term ‘Soft law’ convenient?”, *Liber Amicorum Professor Seidl- Hohenveldern*, Kluwer, 1998.

DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES. EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Omar Samuel MONDRAGÓN HERNÁNDEZ*

SUMARIO: I. *Los derechos fundamentales en México después de la reforma constitucional de 2011.* II. *El derecho a la libertad de pensamiento y expresión como derecho fundamental de los contribuyentes.* III. *Conclusiones.* IV. *Bibliografía.*

I. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MÉXICO DESPUÉS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 2011

1. *El derecho internacional de los derechos fundamentales y el ordenamiento jurídico mexicano*

Antes de comenzar el estudio del derecho de acceso a la información tributaria como derecho fundamental de los contribuyentes es de gran importancia determinar cuál es el término correcto de los mal llamados derechos humanos. A nuestra consideración, el término correcto es derechos fundamentales, ya que en las actuales sociedades gobernadas bajo el régimen democrático no basta con que en el texto constitucional se establezcan las bases organizacio-

* Estudiante de 7o. semestre en la Facultad de Derecho de la UNAM campus Ciudad Universitaria, y asistente de investigador en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la misma universidad.

nales para el correcto funcionamiento del Estado, ya que para ello también es necesario el establecimiento de límites al ejercicio del poder, y los derechos de los gobernados son parte de esos límites, que también sirven de fundamento para el propio Estado democrático de derecho. Es de este modo que Luigi Ferrajoli establece cuatro distinciones entre derechos fundamentales y derechos patrimoniales, ya que ambos pertenecen a categorías completamente distintas.¹ Para el mencionado autor, el derecho de propiedad, y en general los derechos reales, no son derechos fundamentales, ya que aquellos no poseen las características de indisponibles, inalienables, inviolables, intransigibles, personalísimos, ya que tales derechos pueden ser objeto de diversos actos jurídicos que modificarán su estructura en relación con el que será su titular, en tanto que las características mencionadas son la propia esencia de los derechos fundamentales. En este punto no debe confundirse el derecho real de propiedad, con la aptitud para ser propietario de un bien, ya que en el primero se trata de un derecho real, mientras que el segundo es lo que dentro del derecho se denomina capacidad de ejercicio o de obrar, la cual se encuentra estrechamente vinculada con el reconocimiento de la personalidad, el cual sí es un derecho fundamental.

Debido a la universalidad de los derechos, no podrían ser un tema que se encontrara subsumido al ámbito del derecho doméstico de cada Estado, y mucho menos a partir de la Segunda Guerra Mundial,² ya que los actos cometidos por ambos bandos fueron completamente autroces; es por eso que posterior a ese momento de la historia comienza a surgir el derecho internacional de los derechos humanos, que de acuerdo con Carlos Fer-

¹ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, 4a. ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Grepì, Madrid, Trotta, 2004, pp. 45-49.

² Lo que hoy llamamos derechos fundamentales no ha sido más que la manifestación del hombre por obtener la libertad e igualdad entre sus congéneres, remontándonos a los años más infantiles de la humanidad, en los que el hombre luchó por primera vez por defender la igualdad. Es así que encontramos la salida de los judíos de Egipto, la batalla de Espartaco contra Roma, entre muchas otras.

nández de Casadevante lo podemos conceptualizar como uno de los sectores del derecho internacional que tiene como fundamento normas de diversa naturaleza; así, tenemos normas de naturaleza convencional, consuetudinaria e institucional, las cuales tienen por objeto la protección de los derechos y libertades fundamentales del ser humano.³

2. *Los tratados internacionales y el ordenamiento jurídico mexicano*

La forma en que se han incorporado los derechos humanos a nuestro ordenamiento jurídico es a través de la creación de normas constitucionales y la celebración de tratados internacionales en tal materia, que muchas de las veces han tenido cierta influencia para la elaboración de las primeras; por ello es importante determinar los alcances de los tratados internacionales en nuestro sistema jurídico, especialmente la determinación del lugar que ocupan dentro de nuestro derecho, lo cual demostrará que la reforma de 2011 solo reafirmó lo que ya existía, porque los tratados sobre derechos humanos (firmados por el presidente y ratificados por el Senado de la República) ya eran vinculantes y formaban parte de nuestro ordenamiento jurídico.

El fundamento doctrinario del argumento anterior lo encontramos en la teoría formal del estudio del derecho,⁴ la cual esta-

³ Estrada Adán, Guillermo Enrique y Fernández de Casadevante Romani, Carlos, *Manual de derecho internacional de los derechos humanos*, México, 2012, s/cd., p. 31.

⁴ Que de acuerdo con teóricos como Norberto Bobbio es la manera más adecuada para aproximarse al estudio del derecho, dado que su objeto de estudio es el derecho que ya se encuentra previamente establecido por el Estado, sin tener que realizar juicios de valor respecto de lo justo o lo injusto que es determinado enunciado normativo, ya que ese será motivo de estudio de la axiología jurídica. Siguiendo este orden de ideas, podemos decir que el estudio formal del derecho es completamente válido para comprender lo que existe dentro de la realidad jurídica, toda vez que es una ciencia descriptiva, sin que necesariamente excluya la posibilidad de un estudio posterior respecto del nivel

blece la estratificación jerárquica de las normas que componen determinado ordenamiento jurídico, de tal modo que el lugar primordial, que se configura como cúspide y base del propio sistema jurídico, lo ocupa la Constitución del Estado,⁵ en la que se establecen los procedimientos para la creación del resto de las normas, incluidos los tratados internacionales. En este orden de ideas, nuestra Constitución establece dos procedimientos de creación normativa; el primero, la creación de las leyes, que la doctrina kelseniana denomina generales, en sus artículos 71 y 72; y el segundo es el procedimiento que se ha de seguir para que los tratados internacionales formen parte del orden jurídico nacional; esto, de conformidad con lo prescrito en la fracción X del artículo 89, y el párrafo segundo de la fracción I del artículo 76, que facultan, respectivamente, al presidente para la celebración de tratados internacionales en representación del Estado mexicano, y al Senado de la República para que los ratifique.⁶

de justicia del contenido de la misma norma. Esta forma de conocer el derecho nos permite diferenciar entre el ser y el deber ser del propio deber ser, que constituye el enunciado hipotético-jurídico. Bobbio, Norberto, *El problema del positivismo jurídico*, México, Fontamara, 2009, pp. 46-48.

⁵ Entendida como la norma jurídico-positiva que establece el procedimiento y designa a los órganos que han de intervenir en la creación del resto de las normas. Por ello, de conformidad con la estratificación jerárquica, la norma que prescribe la forma de creación de otras normas es superior a ellas, de tal suerte que si la Constitución establece el procedimiento de creación del resto de las normas aquella es la máxima norma jurídica de un Estado. Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, 16a. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2011, pp. 232-235.

⁶ Esto demuestra la superioridad de la norma constitucional respecto de los tratados internacionales, mas no del derecho internacional general, de tal modo, en nuestra Constitución encontramos que la jerarquía del derecho internacional, con relación al sistema lógico formal del Estado, existe una deficiente técnica jurídica, toda vez que no establece una prescripción clara respecto de si las normas de derecho internacional se encuentran por encima de la Constitución, en igual jerarquía del texto constitucional, por debajo de ella, si se encuentran a un nivel suprallegal o infrallegal. Esto es el pilar fundamental de la confusión que se ha originado en el gremio de los abogados y juzgadores, ya que nuestra Constitución solo hace alusión al derecho internacional de manera

Lo anterior, junto con lo establecido en el artículo 133 de nuestro texto constitucional,⁷ demuestra que los tratados internacionales ya eran parte del sistema jurídico nacional, y por ende aplicables por los jueces.

Lo anteriormente expuesto demuestra que los tratados forman parte del llamado “bloque de constitucionalidad”, pero no aclaran en nada lo referente a la jerarquía que estos poseen dentro del derecho mexicano.

3. Jerarquía de los tratados internacionales respecto del resto de las disposiciones jurídicas en México

Como se mencionó en el apartado anterior, nuestra Constitución no contiene una disposición que establezca cuál será la jerarquía de los tratados internacionales dentro del ordenamiento jurídico mexicano.

Algunos, guiados por el nacionalismo, han considerado que el artículo 133 establece que el derecho doméstico de cada Estado se encuentra por encima del derecho internacional. Esto, ya que dentro de tal precepto se nombra primero a la Constitución y a las leyes del Congreso de la Unión, para después hacer referencia a los tratados internacionales; de tal modo que consideran que el Constituyente buscó darles primacía sobre los tratados internacionales. A pesar de que compartimos el amor por la patria, en materia jurídica, y de manera particular en el estudio de los enunciados normativos, no podemos dejarnos guiar por la sub-

somera y casi incidental; ejemplo de ello es el último enunciado del párrafo 5o. del artículo 27 constitucional, al mencionar que “el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional”.

⁷ “Esta 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. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

jetividad. Así que no concordamos con esta interpretación tan somera y vaga.

En cuanto a una interpretación más objetiva de la jerarquía de los tratados⁸ internacionales respecto al resto de las disposiciones jurídicas en México, encontramos que existen las siguientes posibilidades:⁹

- Los tratados internacionales se encuentran jerárquicamente subordinados a las leyes federales.¹⁰
- Los tratados internacionales tienen la misma jerarquía normativa que las leyes federales.¹¹
- Los tratados internacionales son superiores a las leyes federales, pero inferiores a la Constitución.¹²

⁸ León Bastos, Carolina, *Los tratados internacionales sobre derechos humanos en México: jerarquía y pauta de interpretación*, <http://www.juridicas.unam.mx/wccl/ponencias/13/231.pdf>, consultado 9 de mayo de 2013, 17:00 horas.

⁹ Tales posibilidades se desprenden de los criterios emitidos por la SCJN en materia de jerarquía normativa de los tratados. Respecto de este punto, es importante precisar que a pesar de los criterios de la SCJN no se ha formado jurisprudencia en este tema. Para profundizar en lo concerniente a tema de la jerarquía de los tratados internacionales en el sistema jurídico mexicano consultar Carpizo Mac Gregor, Jorge, “Estudios constitucionales”, *La Gran Enciclopedia Mexicana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1983.

¹⁰ “TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, ÚLTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”. Tesis aislada (administrativa, constitucional) 250697, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, volumen 151-156, sexta parte, p. 195.

¹¹ “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA”. Tesis aislada (constitucional) P.C./92, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, número 60, diciembre de 1992, p. 27.

¹² “TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”. Tesis aislada (constitucional), p. LXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p. 46.

El artículo 1o.¹³ constitucional ha producido cierta confusión respecto a la jerarquía de los tratados, principalmente los tratados sobre derechos humanos, ya que de una lectura inadecuada del mencionado artículo se puede concluir que nuestra Constitución le otorga el mismo rango jerárquico que ella posee a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, pero no es así, ya que al establecer que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte hace alusión a que los derechos humanos tienen jerarquía constitucional, mas no los tratados sobre derechos humanos, toda vez que pueden existir derechos humanos consagrados en tratados de otras materias distintas a los derechos humanos.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que la reforma de 2011 solo fue cumplimiento de meros formalismos pactados internacionalmente, ya que de acuerdo con la teoría y con la normativa jurídicas, tal reforma no era necesaria para dar aplicación a los derechos humanos consagrados en tratados internacionales; aunado a ello, consideramos que el análisis realizado por la SCJN respecto al control de convencionalidad y la obligatoriedad de la jurisprudencia de la CoIDH era inútil, ya que México firmó y ratificó la competencia de la CoIDH, por lo cual de acuerdo con el derecho internacional general se encuentra obligado a cumplir sus fallos; esto siguiendo también lo que ya expusimos respecto de la obligatoriedad de los tratados, ya que tal firma ratificación configura la adhesión de México al tratado que le dio origen a la ya mencionada Corte Interamericana.¹⁴

¹³ “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...”.

¹⁴ Para una mayor comprensión del tema del “control de convencionalidad” recomendamos al lector consultar: CoIDH, *Caso Fontevecchia d’Amico vs.*

II. EL DERECHO A LA LIBERTAD DE PENSAMIENTO Y EXPRESIÓN COMO DERECHO FUNDAMENTAL DE LOS CONTRIBUYENTES

1. *Contenido y alcances de la libertad de pensamiento y expresión*

El derecho a la libertad de expresión se encuentra contenido en diversos instrumentos tanto nacionales como internacionales que forman parte de nuestro sistema jurídico nacional,¹⁵ pero sin importar la denominación que se le dé al conjunto de normas o enunciados normativos que reconoce el derecho motivo del presente comentario, siempre llevan implícita la idea de que la libertad de pensamiento y expresión se conforma por los derechos y libertades de expresar el pensamiento propio, buscar,

Argentina, sentencia del 29 de noviembre de 2011 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 238, párrafo 93; CoIDH, *caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile*, sentencia del 26 de septiembre de 2006 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 154, párrafo 124; CoIDH, *caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, sentencia del 23 de noviembre de 2009 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 209, párrs. 339-340; CoIDH, Voto razonado del juez ad hoc Eduardo Ferrer MacGregor Poisot en relación con la sentencia de la CoIDH en el caso *Cabrera García y Montiel Flores vs. México*, del 26 de noviembre de 2010; y CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. PARÁMETROS PARA EJERCERLO EN EL ÁMBITO JURISDICCIONAL CONFORME A LA EJECUTORIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DICTADA EN EL EXPEDIENTE VARIOS 912/2010, Tesis IV.3o.A.10 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 10a. Época, libro XV, diciembre de 2012, tomo 2, p. 1303. Esta última a fin de hacer un análisis entre los argumentos esgrimidos por la SCJN y los jueces de la CoIDH, con la intención de demostrar la falta de conocimientos jurídicos que existe en México respecto a los derechos humanos.

¹⁵ En primer lugar podemos mencionar el artículo 6o. de nuestra Constitución; en segundo lugar el artículo 13 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; en tercer lugar la Declaración de Principios sobre la Libertad de Expresión, de manera particular en el tema que nos atañe el principio número cuatro (el cual establece que el acceso a la información pública gubernamental es un derecho fundamental de los individuos), entre muchos más enunciados normativos.

recibir y difundir informaciones e ideas de toda índole;¹⁶ por ello es indispensable que el Estado proporcione la protección jurídica efectiva a estas cuestiones, ya que una no puede configurarse con la ausencia de las otras.

Por lo anterior, la CoIDH ha establecido que el derecho a la libertad de expresión tiene dos dimensiones: una individual y otra social, que se complementan continuamente.¹⁷ A su vez, la dimensión individual implica dos cuestiones, el reconocimiento del derecho para manifestar nuestros pensamientos, ya sea de forma escrita o verbal, aunado al derecho de valerse de los medios apropiados para darle difusión al pensamiento, y de este modo hacerlo llegar al mayor número posible de personas;¹⁸ en cuanto a la dimensión social, la podemos conceptuar como vehículo del libre intercambio de ideas e información en una sociedad democrática, por lo cual implica el derecho a conocer opiniones y noticias diversas.¹⁹

Lo mencionado en el párrafo anterior hace nacer la obligación positiva del Estado de suministrar la información que los gobernados y, por ende, los contribuyentes, le soliciten, o a proporcionarles una respuesta fundada y motivada,²⁰ cuando tal información no pueda ser revelada por algún motivo permitido por

¹⁶ García Ramírez, Sergio y Gonza, Alejandra, *La libertad de expresión en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, San José, Costa Rica, Corte Interamericana de Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2007, pp. 17-20.

¹⁷ CoIDH, *Caso La última tentación de Cristo (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile*, sentencia del 5 de febrero de 2001 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 73, párr. 64; CoIDH *caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, sentencia del 2 de julio de 2004 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 107, párr. 108; y CoIDH, *caso Ricardo Canese vs. Paraguay*, sentencia del 31 de agosto de 2004 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 111, párrs. 75 y 76.

¹⁸ CoIDH, *Opinión Consultiva OC-5/85 La coligación Obligatoria de periodistas (arts. 13 y 29 de la CADH)*, del 13 de noviembre de 1985, serie A, núm. 05, párr. 31.

¹⁹ CoIDH, *Caso Iucher Bronstein vs. Perú*, sentencia del 6 de febrero de 2001 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 74, párr. 149.

²⁰ Esto de conformidad con lo establecido en el artículo 16 constitucional, y tomando en consideración los derechos fundamentales consagrados en tanto

las leyes. Esto configura un doble derecho fundamental de los contribuyentes en cuanto al acceso a la información.²¹

Al cumplir el Estado con las obligaciones mencionadas, permite la circulación de la información en la sociedad, de manera que esta pueda conocerla, acceder a ella y así emitir un juicio al respecto, formándose también un criterio en cuanto a la actuación de las autoridades estatales. De este modo, podemos concluir que el derecho de la libertad de pensamiento y expresión protege el derecho de acceso a la información, que se encuentra bajo el control del Estado, conteniendo dicha información las dimensiones del derecho a la libertad de pensamiento y expresión mencionadas anteriormente.²²

Por lo anterior, al momento en que el contribuyente solicite la información al Estado, este no deberá acreditar un interés jurídico, ya que tal información implica un interés público, ya que el artículo 31, fracción IV, establece la obligación de pagar contribuciones,²³ lo que implica el correlativo derecho, otorgado por el mismo precepto constitucional, de que las contribuciones

en el texto constitucional como en los tratados internacionales, todo esto de acuerdo con lo que ya previamente establecimos al respecto.

²¹ CoIDH, *caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, sentencia del 19 de septiembre de 2006 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 151, párr. 77.

²² Caso López Álvarez (fondo, reparaciones y costas), sentencia del 1 de febrero de 2006, serie C, núm. 141, párr. 163.

²³ A pesar del encabezado del artículo 31, que a la letra dice: “son obligaciones de los mexicanos” no debe entenderse que solo los mexicanos se encuentran obligados al pago de las contribuciones, ya que la SCJN ha establecido que el hecho de que el mencionado artículo no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral. Tesis aislada CVI/2007 (constitucional/administrativa), 171759, Novena Época, 2a. sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVI, agosto de 2007, p. 637. Esto implica que el derecho de acceso a la información tributaria también corresponde a los extranjeros que de conformidad con las leyes fiscales sean sujetos al pago de contribuciones (las resaltadas son nuestras).

sean destinadas al gasto público.²⁴ Esta disposición constitucional, aunada al artículo 6o. del mismo ordenamiento, implican que el contribuyente goza del derecho a conocer la información en materia fiscal, para así asegurarse de que sus contribuciones son dirigidas al gasto público y no se desvían de forma irregular a los gastos particulares de los funcionarios del Estado.

Con relación a lo anterior, el acceso a la información tributaria permite la existencia de un ambiente propicio para el debate público, que siempre tendrá como resultado la generación de una conciencia crítica en los sujetos activos y pasivos que participan respecto de la actuación de sus gobernantes, permitiéndoles de este modo buscar y reclamar la existencia de circunstancias adecuadas para el correcto ejercicio del resto de sus derechos fundamentales. Por ello, si los contribuyentes conocen el destino de las aportaciones que hacen al Estado, podrán exigirle el cumplimiento de las obligaciones internacionales que ha contraído en materia de derechos fundamentales, ya que ello cuenta con la capacidad económica que las contribuciones de sus gobernados le han brindado.

De modo tal que la negativa de la autoridad hacendaria (falta de fundamentación y motivación) para proporcionar la información tributaria no solo implicaría la transgresión del derecho de acceso a la información, sino que tendría como consecuencia la violación al debido proceso, ya que la determinación de una autoridad, ya sea judicial o administrativa, que afecte la esfera jurídica de derecho de los gobernados, debe observar la aplicación de las debidas garantías, que sin importar el procedimiento de que se trate aseguren el derecho al debido proceso.²⁵

Consideramos que para dar cumplimiento a las obligaciones que hemos mencionado en los apartados anteriores es necesario que el Estado se comprometa al desarrollo de una verda-

²⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2008, pp. 247-254.

²⁵ CoIDH, *caso Yatama vs. Nicaragua*, sentencia del 23 de junio de 2005 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 127, párrs. 148-164.

dera cultura de transparencia y acceso a la información, para lo cual, siguiendo a la doctora Ríos Granados, la actuación gubernamental deberá observar las siguientes directrices:

- I. Acciones encaminadas a la transparencia proactiva.
- II. Recibir y dar respuesta a las solicitudes que los contribuyentes le hagan llegar.
- III. Permitir el acceso y proteger los datos personales de los contribuyentes.
- IV. Dando información oportuna y veraz a los solicitantes.²⁶

2. *El acceso a la información tributaria como medio de control del ejercicio del poder en un Estado democrático de derecho*

En una sociedad verdaderamente democrática se permite el acceso a la información pública gubernamental, con la finalidad de que la opinión pública ejerza una mayor fiscalización de la actividad del Estado, lo que implica una tolerancia mayor a las expresiones que se emitan respecto a circunstancias o asuntos que poseen gran interés social, ya sea que implique la disertación libre e informada sobre los asuntos públicos, o incluso la participación activa en la dirección de tales asuntos.²⁷

En nuestro país, el derecho de acceso a la información ha sido una batalla bastante compleja, ya que durante setenta años vivimos un régimen completamente autoritario, lleno de corrupción, propiciada y caracterizada por restringir de forma excesiva el acceso a la información. Por ello, si deseamos que nuestra sociedad se convierta en una verdadera democracia, necesitamos generar un ambiente de transparencia en la actuación de los funcionarios públicos, y de manera muy enfática en la actuación de

²⁶ Ríos Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, México, UNAM-IFAI, 2010, p. 55.

²⁷ Pulido Jiménez, Miguel, *El acceso a la información es un derecho humano. Propuesta para un estándar de acceso a la información de organismos públicos de derechos humanos*, México, Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A. C., 2006, pp. 15 y 16.

las autoridades fiscales, estando el gobierno obligado a dar respuesta a las solicitudes de los particulares.

Al fomentar la transparencia de las actuaciones del Estado, manifestadas en las actividades realizadas por los funcionarios públicos, se promueve, en primer lugar, un mayor sentido de responsabilidad en estos al momento de realizar la gestión pública,²⁸ los actos de corrupción, dando un correcto uso a los tributos pagados por los contribuyentes,²⁹ y en segundo lugar se genera un sentimiento de confianza entre los gobernados, al saber que sus contribuciones son destinadas al gasto público, y que por ende se da una mejora en la calidad de la prestación de los servicios públicos, lo que implicará el cumplimiento de lo que algunos autores llaman una “relación de solidaridad”³⁰ entre todos los contribuyentes, la cual tiene como finalidad suplir las desigualdades que puedan existir dentro de su sociedad.

Se convierte así la transparencia en el arma que los gobernados podrán blandir en contra del enfermizo Estado burocratizado,³¹ el cual es dirigido por una camada de depravados e inmorales que se han olvidado del gran honor pero a la vez la enorme responsabilidad que implica el ser un funcionario público.

3. *Restricciones al derecho de acceso a la información y control de proporcionalidad*

A pesar de que el acceso a la información pública gubernamental en materia tributaria es un derecho que se reconoce en los diversos enunciados normativos, como todos los derechos fundamentales, cuenta con restricciones, que deben apegarse a lo

²⁸ CoIDH, *caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, nota 21 párr. 86.

²⁹ CoIDH, *ibidem*, párrs. 86 y 87.

³⁰ Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*, trad. de Pedro Manuel Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, pp. 81 y ss.

³¹ Luna Pla, Issa, *Acceso a la información tributaria, prácticas y aplicación*, México, Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006, p. 220.

establecido tanto en la Constitución, en los tratados internacionales y en las leyes federales,³² respectivamente. Atendiendo a lo anterior, encontramos que el derecho de acceso a la información tributaria se encontrará justificado por las siguientes razones (con independencia de que además deba darse una fundamentación y motivación adecuadas):

1. Peligro real e inminente que amenace la seguridad nacional de una sociedad democrática.³³
2. Información sensible de una persona.³⁴

Como resultado de estos parámetros, encontramos que surge el término de “información reservada”, el cual solo podrá ser aquella que: a) comprometa la seguridad nacional, la seguridad pública, la defensa nacional; b) perjudique las relaciones internacionales de México; c) dañe la estabilidad financiera o monetaria del país; d) ponga en riesgo la vida, seguridad o salud de cualquier persona, y e) pueda causar un serio perjuicio a la verificación del cumplimiento de las leyes.

En la materia tributaria encontramos que el CFF establece en su artículo 69 la reserva absoluta que la autoridad debe guardar respecto de la información proporcionada por los contribuyentes.

³² No ha de entenderse por leyes cualquier norma jurídica, ya que esto implicará una subordinación de los derechos fundamentales, y por ende permitiría que estos fueran restringidos por la sola determinación del poder, sin tener más límite que seguir el procedimiento formal que las disposiciones de carácter general establezcan. Sino que debe revestir el sentido lógico-histórico que se le ha buscado dar a las normas, las cuales deben ser la limitante del poder público frente a los derechos fundamentales de los gobernados, para evitar así toda injerencia arbitraria dentro de la esfera jurídica e los mismos. Por tal motivo, las leyes deben ser dictadas en función del bien común. CoIDH, opinión consultiva OC-6/86 La expresión “leyes” en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, del 9 de mayo de 1986, serie A, núm. 06, párrs. 26-29. Respecto de este tema, consultar también CoIDH, *caso La última tentación de Cristo (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile*, *supra* nota 17.

³³ Declaración de Principios sobre la Libertad de Expresión, adoptada por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, 108º periodo de sesiones en octubre de 2000.

³⁴ Pulido Jiménez, Miguel, *op. cit.*, nota 20, p. 32.

En este aspecto es curioso el hecho de que por un lado los instrumentos y disposiciones internacionales, nuestra Constitución y la LFTAIPG³⁵ establecen que la reserva de información ha de estar sujeta a una temporalidad (que de conformidad con el artículo 15 de la mencionada ley deberá ser de doce años) y fundada en causas de interés público; en tanto que por otro lado el CFF determina que la información proporcionada por los contribuyentes deberá regirse por una reserva absoluta que las autoridades fiscales tienen la obligación de observar de manera puntal, salvo las excepciones que el mismo código establece, que cabe aclarar no son en pro de permitir el acceso a la información pública en materia fiscal por parte de los contribuyentes.

El problema más grave en este tema surge cuando la autoridad cancela créditos fiscales,³⁶ o peor aún, como ocurrió recientemente en el caso Televisa, la condonación de la deuda tributaria. Esto, ya que independientemente de la naturaleza jurídica que cada figura pueda tener, se producirá un déficit en la recaudación tributaria, el cual será solventado por el resto de los

³⁵ Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

³⁶ De forma muy somera podemos decir que el crédito fiscal es todo ingreso que el Estado obtiene en sus funciones de derecho público o por el uso y goce de bienes de dominio público de la nación. Para profundizar con mayor precisión en el tema consultar Luna Pla, Isa y Ríos Granados, Gabriela, “El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México”, *Derecho Comparado de la Información*, México, núm. 16, julio-diciembre de 2010, pp. 39-71.

La cancelación de créditos fiscales se da por:

I. Insolvencia del contribuyente.

II. Incosteabilidad del cobro.

Hay que puntualizar que la cancelación del crédito fiscal no es la desaparición de la obligación que tiene el contribuyente de cubrir la deuda, sino que simplemente significa que ahora tal cumplimiento quedará subordinado a la buena fe de los contribuyentes para avisar a la autoridad fiscal de que ahora ya cuenta con ingresos suficientes para solventar el crédito, o en su defecto que la autoridad fiscal (en caso de incosteabilidad) retome el expediente y reinicie la movilización del aparato fiscal para el cobro de dicho crédito, hasta entonces el crédito quedará en el olvido.

contribuyentes, ya que las necesidades que tiene el Estado seguirán latentes, a pesar de que no se logre recaudar el dinero para satisfacerlas. De tal forma que a partir del secretismo en cuanto a los beneficiados con tales figuras y los montos de las mismas, los contribuyentes quedarán en completa incertidumbre respecto del porqué sujetos que se esconden en el velo de la información reservada reciben tales beneficios y ellos no.

En este momento del análisis es prudente considerar que está por presentarse la propuesta del Ejecutivo Federal respecto a la reforma financiera, por lo cual se deberían estar realizando campañas informativas que demuestren la importancia de modificaciones, tales como la desaparición de la tasa 0% del IVA en medicinas y alimentos; pero nos damos cuenta de que en lugar de ello se le condona una deuda a televisa superior a los 3,000 millones de pesos. La pregunta no es si la condonación fue una prebenda del Ejecutivo para con la televisora, sino determinar el impacto que esto tiene ante la opinión pública, ya que el contribuyente de a pie, ajeno a los temas fiscales y sus especificaciones, no tomará en consideración si la condonación fue hecha con estricto apego a las leyes y disposiciones de la materia, sino más bien creará que el gobierno pretende cobrarle más impuestos a él que gana un salario que apenas le alcanza para solventar los gastos de su familia, con la única finalidad de que los ricos se hagan aún más ricos todavía al no pagar las contribuciones que deben.

Esta cuestión podría ser combatida con el libre acceso a la información en cuanto a la cancelación y condonación de créditos fiscales, ya que con eso los contribuyentes podrían normar su criterio con una información más detallada y pormenorizada en cuanto la aplicación de las mencionadas figuras.

Como ya se mencionó anteriormente, el derecho de acceso a la información, como todo derecho fundamental, admite restricciones, que siempre deben ajustarse a los parámetros que enmarcan la Convención Americana sobre Derechos Humanos y la jurisprudencia que la CoIDH ha creado al respecto, ya que esta es el último intérprete de la mencionada convención. Es así que

la Corte ha determinado que al momento en que se contraponen dos derechos y el Estado ha optado por la protección a uno de ellos, ha de realizarse un juicio de ponderación, para determinar si la medida aplicada cumple con los parámetros mencionados, con la finalidad de evaluar los beneficios obtenidos, en contraposición a las restricciones que se causaron a uno de los derechos. Las directrices a seguir para la ponderación de derechos son las siguientes:

- Estricta formulación en una ley.³⁷ Es así que las restricciones del acceso a la información deben establecerse en una ley,³⁸ que como ya se mencionó en líneas anteriores, en la restricción de los derechos fundamentales no deberá entenderse por ley todo producto del proceso legislativo, sino solo aquella que restrinja tales derechos en aras del bien común.³⁹

Por ello consideramos que el artículo 69 del CFF no puede ser considerado como una ley que cumpla con los parámetros para la restricción de los derechos fundamentales.

- Idoneidad y finalidad de la medida. Esto nos permite conocer si la restricción a los derechos, producida por la medida tomada, es un medio adecuado que contribuya para la obtención de una finalidad compatible con la Convención.⁴⁰

De este modo, consideramos que la protección de datos personales sí es una finalidad compatible con la mencionada Convención, pero en cuanto a la idoneidad de la medida, de conformidad con lo anteriormente expuesto, el artículo 69 del CFF no

³⁷ CoIDH, *caso Kimel vs. Argentina*, sentencia del 2 de mayo de 2008 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 117, párr. 65.

³⁸ CoIDH, La Colegiación Obligatoria de Periodistas (artículos 13 y 29 Convención Americana sobre Derechos Humanos), opinión consultiva OC-5/85, del 13 de noviembre de 1985, serie A, núm. 5, párr. 89.

³⁹ Observar lo que establecimos al respecto del término “leyes” en la nota 32.

⁴⁰ CoIDH, *caso Kimel vs. Argentina*, *supra* nota 37.

es un medio adecuado para la obtención de fines válidos para la CADH, ya que de conformidad con el multicitado texto convencional, el derecho de acceso a la información debe ser la regla general y no la excepción, en tanto que nuestro artículo 69 del CFF establece que en materia fiscal la restricción al derecho de acceso a la información gubernamental es la regla general, siendo de manera excepcional el acceso a dicha información, y no en aras de permitir que los particulares la conozcan, sino simplemente para cuestiones meramente de interés para la administración pública.

- Necesidad de la medida utilizada. La determinación de la necesidad de la medida consiste en examinar las diversas opciones para alcanzar el fin legítimo que se persigue, para conocer la mayor o menor lesividad que cada una de ellas implica.⁴¹ Dicho de otro modo, se debe realizar un proceso de armonización entre los derechos en conflicto⁴² para evitar que uno resulte excesivamente comprimido en contraposición del otro.

En el caso del artículo 69 del CEF, encontramos que establece una excesiva restricción al derecho de acceso a la información, hasta el grado de, en materia fiscal, hacerlo nugatorio en contraposición de la protección a los datos personales de los contribuyentes beneficiados con las cancelaciones o condonaciones de créditos fiscales.

- Estricta proporcionalidad de la medida. Esto hace referencia a la realización de un análisis que nos permita determinar si el sacrificio producido por la medida no resulta exagerado o desmedido frente a las ventajas que se obtienen mediante la limitación.⁴³ Por ello, las restric-

⁴¹ *Ibidem*, párr. 74.

⁴² *Ibidem*, párr. 75.

⁴³ CoIDH, caso *Chaparro Álvarez y Lapo Íñigues vs. Ecuador*, sentencia del 21 de noviembre de 2007 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 170, párr. 93.

ciones deben justificarse por fines colectivos, los cuales por su relevancia implican su preponderancia sobre la necesidad del pleno goce del derecho de acceso a la información tributaria, garantizado en el artículo 13 de la CADH, sin que esto produzca como resultado una limitante mayor de lo estrictamente necesario, de acuerdo con lo que al respecto establece el artículo mencionado. Dicho de otro modo, el Estado debe buscar un equilibrio entre el resultado de la restricción y el interés legítimo que se pretende alcanzar, sin que se realice una interferencia tal que el acceso a la información tributaria sea completamente nulo.⁴⁴

En lo concerniente a nuestro análisis de la restricción al derecho de acceso a la información tributaria contenida en el CFF, por lo establecido en el presente punto y por lo concluido en los puntos anteriores a este, tal restricción no busca lograr un equilibrio entre los derechos en conflicto; muy por el contrario, lo único que hace es denegar por completo uno de ellos para proteger el otro, sin que tal cuestión sea siquiera justificada por la obtención de objetivos colectivos.

Por el breve análisis anterior, consideramos que el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación es completamente incompatible con la CADH en lo concerniente al derecho de acceso a la información y sus restricciones, contraviniendo también la jurisprudencia que la CoIDH ha establecido al respecto. Por ello, en un juicio de amparo podría alegarse válidamente el carácter inconvenencial del multicitado artículo con la finalidad de que se permita a los contribuyentes un libre acceso a la información en materia tributaria.

⁴⁴ CoIDH, *La Colegiación Obligatoria de Periodistas*, *supra* nota 38, párr. 46; *caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, sentencia del 2 de julio de 2004 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 107, párrs. 121 y 123; CoIDH, *caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, nota 21, párr. 91.

III. CONCLUSIONES

Del estudio del derecho de acceso a la información tributaria como derecho fundamental de los contribuyentes podemos concluir lo siguiente:

I. El derecho de acceso a la información tributaria es un derecho fundamental de los contribuyentes, por encontrarse consagrado tanto en nuestra Constitución como en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de la cual México es Estado parte.

II. El derecho de acceso a la información tributaria debe ser concedido de manera amplia por parte de las autoridades hacendarias del Estado, o en su defecto entregar una respuesta negativa fundada y motivada en cuanto al porqué de la negativa.

III. El derecho de acceso a la información, como todos los derechos fundamentales, permite restricciones que se encuentran establecidas en el artículo 13 de la CADH, la cual forma parte de nuestro orden jurídico mexicano.

IV. Las restricciones que se apeguen a los parámetros establecidos en la CADH deberán encontrarse consagrados en leyes.

V. El término “leyes” hace alusión a todas aquellas que lo sean formal y materialmente hablando, pero además, para restringir un derecho, deben ser leyes que busquen el bien común.

VI. La restricción del derecho de acceso a la información pública gubernamental en materia tributaria debe ser la regala general, en tanto que sus restricciones deben ser las excepciones, y estar subordinadas a una interpretación muy restrictiva, en la cual en caso de existir confusión ha de darse preferencia al acceso a la información en lugar de a su restricción.

VII. Las restricciones al derecho de acceso a la información solo se pueden justificar por causas de seguridad nacional y/o la protección de los derechos de terceros.

VIII. Las restricciones al derecho de acceso a la información deben contener un carácter temporal, que en nuestro país es de doce años.

IX. El artículo 69 del CFF es completamente inconvenional, y de acuerdo con lo establecido por la CoIDH no cumple con los lineamientos establecidos en el test de ponderación, necesarios para que las medidas restrictivas de derechos fundamentales sean consideradas como legítimas, por lo cual debe ser derogado o en casos particulares inaplicado por los tribunales de amparo.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Themis, 2008.
- BOBBIO, Norberto, *El problema del positivismo jurídico*, México, Fontamara, 2009.
- CARPIZO, Jorge, “Estudios constitucionales”, *La Gran Enciclopedia Mexicana*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- ESTRADA ADAN, Guillermo Enrique y FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI, Carlos, *Manual de derecho internacional de los derechos humanos*, México, 2012.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, 4a ed., trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Grepì, Madrid, Trotta, 2004.
- GARCÍA RAMÍREZ, Sergio y GONZA, Alejandra, *La libertad de expresión en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*, San José, Costa Rica, Corte Interamericana de Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2007.
- KELSEN, Hans, *Teoría pura del derecho*, 16a. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2011.
- LEÓN BASTOS, Carolina, *Los tratados internacionales sobre derechos humanos en México: jerarquía y pauta de interpretación*, <http://www.juridicas.unam.mx/wcccl/ponencias/13/231.pdf>
- “LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA”. Tesis aislada (constitucional), P. C/92, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, número 60, diciembre de 1992, p. 27.

LUNA PLA, Issa, *Acceso a la información tributaria, prácticas y aplicación*, en Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2006.

——— y RÍOS GRANADOS, Gabriela, “El secreto fiscal y el IFAI: primer precedente de apertura por causa de interés público en México”, *Derecho Comparado de la Información*, México, núm. 16, julio-diciembre de 2010.

PULIDO JIMÉNEZ, Miguel, *El acceso a la información es un derecho humano. Propuesta para un estándar de acceso a la información de organismos públicos de derechos humanos*, México, Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A. C., 2006.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal*, México, UNAM-IFAI, 2010.

TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*, trad. de Pedro Manuel Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002.

Jurisprudencia

CoIDH, *caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, sentencia del 2 de julio de 2004 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 107.

CoIDH, *caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile*, sentencia del 26 de septiembre de 2006 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 154.

CoIDH, *caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos*, sentencia del 23 de noviembre de 2009 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 209.

CoIDH, *caso Chaparro Alvarez y Lapo Íñigues vs. Ecuador*, sentencia del 21 de noviembre de 2007 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 170.

CoIDH, *caso Claude Reyes y otros vs. Chile*, sentencia del 19 de septiembre de 2006 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 151.

CoIDH, *caso Fontevecchia d'Amico vs. Argentina*, sentencia del 29 de noviembre de 2011 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 238.

CoIDH, *caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, sentencia del 2 de julio de 2004 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm.

CoIDH, *caso Ivcher Bronstein vs. Perú*, sentencia del 6 de febrero de 2001 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 74.

CoIDH, *caso Kúmel vs. Argentina*, sentencia del 2 de mayo de 2008 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 117.

CoIDH, *caso La última tentación de Cristo (Olmedo Bustos y otros) vs. Chile*, sentencia del 5 de febrero de 2001 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 73.

CoIDH, *caso López Álvarez*, sentencia del 1 de febrero de 2006 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 141.

CoIDH, *caso Ricardo Canese vs. Paraguay*, sentencia del 31 de agosto de 2004 (fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 111.

CoIDH, *caso Yatama vs. Nicaragua*, sentencia del 23 de junio de 2005 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), serie C, núm. 127.

CoIDH, *Opinión Consultiva OC-5/85 La coligación Obligatoria de periodistas (arts. 13 y 29 de la CADH)*, del 13 de noviembre de 1985, serie A, núm. 05.

CoIDH, *Opinión Consultiva OC-6/86 La expresión “leyes” en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos*, del 9 de mayo de 1986, serie A, núm. 06.

CoIDH, *Voto razonado del juez ad hoc Eduardo Ferrer Mac-Gregor Poisot en relación con la sentencia de la CoIDH en el caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México*, del 26 de noviembre de 2010.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. PARÁMETROS PARA EJERCERLO EN EL ÁMBITO JURISDICCIONAL CONFORME A LA EJECUTORIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DICTADA EN EL EXPEDIENTE VARIOS 912/2010, Tesis IV.3o.A.10 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 10a época, libro XV, diciembre de 2012, tomo 2, p. 1303.

Tesis Aislada CVI/2007 (constitucional/administrativa), 171759, Novena Época, 2a sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVI, agosto de 2007, p. 637.

TRATADOS INTERNACIONALES SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis aislada (constitucional), P. LXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p. 46.

TRATADOS INTERNACIONALES. EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL, ÚLTIMA PARTE, NO ESTABLECE SU OBSERVANCIA PREFERENTE SOBRE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis aislada (administrativa, constitucional) 250697, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, volumen 151-156, sexta parte, p. 195.

Tratados internacionales

Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”, Organización de los Estados Americanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica, 22 de noviembre de 1969.

Declaración de Principios sobre la Libertad de Expresión, adoptada por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, 108º periodo de sesiones en octubre de 2000.

Legislación nacional.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la de 5 de febrero de 1857.

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Derechos humanos de los contribuyentes, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se terminó de imprimir el 28 de marzo de 2014 en Impresión Comunicación Gráfica S. A. de C. V., Manuel Avila Camacho 689, col. Santa María Atzahuacán, delegación Iztapalapa, 09500 México, D. F. Se utilizó tipo *Baskerville* de 9, 10 y 11 puntos. En esta edición se empleó papel cultural 57 x 87 de 37 kilos para los interiores y cartulina couché de 154 kilos para los forros; consta de 500 ejemplares (impresión *offset*).