



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Los derechos fundamentales de los contribuyentes a partir de la reforma al artículo 1° constitucional de 2011.

TESINA

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA:

LILIAN SARAI HERRERA MEDINA

TUTORA: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

Ciudad Universitaria, Cd. Mx.. 2018.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES A PARTIR DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 1° CONSTITUCIONAL DE 2011.

Introducción.	3
Capítulo 1.- Reforma al artículo 1° constitucional de 10 de junio de 2011 en materia de Derechos Humanos. -----	5
1.1. Bloque de constitucionalidad.-----	7
1.2. Principio pro persona.-----	9
1.3. Interpretación conforme.-----	13
1.4. Control difuso de convencionalidad.-----	16
Capítulo 2.- Derechos fundamentales los contribuyentes. -----	20
2.1. Titularidad de los derechos fundamentales.-----	21
2.1.1. Las personas jurídicas como titulares de derechos fundamentales.-----	23
2.2. Principios rectores de los derechos fundamentales.-----	26
2.3. Derechos fundamentales de los contribuyentes.-----	28
2.4. Regulación en el sistema jurídico mexicano.-----	29
2.4.1 Las contribuciones destinadas al gasto público.-----	31
2.4.2. Proporcionalidad en las contribuciones.-----	32
2.4.3. La equidad en las contribuciones.-----	34
2.4.4. Las contribuciones y el principio de legalidad.-----	35
2.4.5. Derecho fundamental al mínimo vital.-----	36
2.5. Nuevo paradigma de la justicia fiscal.-----	38
Conclusiones.-----	41
Bibliografía.-----	44

INTRODUCCIÓN

El Estado requiere allegarse de recursos para cumplir con sus fines tales como, prestar servicios públicos que busquen garantizar el bienestar colectivo. La forma en que el Estado obtiene esos recursos es ejerciendo su potestad tributaria a través del establecimiento de contribuciones y cargas a los particulares quienes están obligados a contribuir al gasto público, pero las actuaciones de las autoridades estatales no pueden ser arbitrarias ni ilimitadas, se requiere del Derecho como un instrumento de tutela de los derechos de los particulares frente al actuar de las autoridades y a su vez, como límite del poder del Estado.

Entre el cúmulo de derechos que posee un individuo, encontramos aquellos que posee por el simple hecho de ser persona, que son denominados como “derechos humanos” y que, de acuerdo con la teoría iusnaturalista, no necesitan ser reconocidos por el Estado para existir pero que, una vez que son reconocidos por un Estado en específico, se convierten en derechos fundamentales.

Partiendo de esa idea, el presente trabajo está enfocado en analizar las características y estructura que en el sistema jurídico mexicano tiene un derecho fundamental para, determinar si los límites al poder impositivo del Estado Mexicano, contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denominados hasta ahora en la doctrina como “principios constitucionales de las contribuciones”, son derechos fundamentales y si, en consecuencia, les resultan aplicables los principios y garantías contenidas en el artículo 1 constitucional.

Para lograr su cometido esta investigación se desarrolla en dos capítulos, el primero con el objetivo de estudiar y analizar el contenido y alcance del artículo 1 constitucional y, en específico, los efectos jurídicos e implicaciones de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, partiendo de la idea de que la reforma constitucional, amplió el catálogo de derechos fundamentales reconocidos por el Estado Mexicano, que ya no debe entenderse limitado al contenido de los primeros 29 artículos de nuestro texto constitucional y fijó nuevas bases y paradigmas en

nuestro sistema jurídico que repercuten y controlan el actuar del Estado ejercido a través de sus Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

En el segundo capítulo se pretende definir a los derechos fundamentales a partir de las teorías formuladas por los juristas Robert Alexy y Luigi Ferrajoli y estudiar cada uno de sus principios rectores para, posteriormente analizar si tanto las personas físicas como jurídicas, son titulares de derechos fundamentales y, en específico determinar si los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos son derechos fundamentales que tienen las personas físicas y jurídicas en su calidad de contribuyentes.

Lo anterior partiendo de la hipótesis de que los denominados principios constitucionales tributarios, contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, constituyen derechos fundamentales que tienen las personas físicas y jurídicas en su calidad de contribuyentes y que, en consecuencia, son aplicables a dichos derechos, los principios y garantías contenidas en el artículo 1 constitucional a partir de la reforma en materia de Derechos Humanos del 10 de junio de 2011.

CAPÍTULO 1. Reforma al artículo 1º constitucional del 10 de junio de 2011, en materia de Derechos Humanos.

El 10 de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹ que implicó un cambio de paradigma en materia de derechos humanos en nuestro sistema jurídico.

La reforma al artículo 1º constitucional, constituyó un cambio de paradigma en materia de derechos humanos que consistió en:

- El cambio de la denominación del capítulo que agrupa los derechos fundamentales; (es decir, el Capítulo Primero del Título Primero);
- El otorgamiento de rango al mismo nivel de la constitución a los tratados internacionales en materia de derechos humanos;
- La ampliación de las hipótesis de no discriminación;
- La incorporación de la cláusula de interpretación conforme como criterio hermenéutico obligatorio;
- La inclusión del principio *pro persona*, también como criterio hermenéutico obligatorio;
- La inclusión de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos fundamentales;
- Las obligaciones de prevención, investigación, sanción y reparación de violaciones de derechos fundamentales.²

¹Presidencia de la República, *Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 10 de junio de 2011, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5194486&fecha=10/06/2011.

² Cfr. Carmona Tinoco, Jorge Ulises, “La reforma y las normas de derechos humanos previstas en los tratados internacionales”, en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *La*

Antes de la reforma de 10 de junio de 2011, el texto del artículo 1º constitucional era el siguiente:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

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

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.³

Sin embargo, con la reforma constitucional, se modificaron el primero y quinto párrafo del artículo 1º y se le adicionaron dos nuevos párrafos, para quedar con el siguiente texto:

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

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

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

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

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

reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, pp. 39.

³Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en *Agenda de Amparo*, México, ed. ISEF, 2010, art. 1º.

En virtud de lo anterior, es preciso explicar las consecuencias jurídicas que la reforma al artículo 1º constitucional trajo consigo, sin perder de vista que este tema es sólo introductorio para sustentar nuestra afirmación sobre la existencia, en nuestro ordenamiento jurídico, de derechos fundamentales de las personas en cuanto a su calidad de contribuyentes.

1.1. Bloque de constitucionalidad.

En la teoría constitucional post-moderna, el bloque de constitucionalidad es un concepto jurídico inspirado en la corriente analítica francesa, referida a los sistemas jurídicos de corte constitucionalista-democrática y evoca la idea de unidad y solidez de un cuerpo de normas supremas en un ordenamiento jurídico que no puede ser dividido o escindido⁴; es decir, el bloque de constitucionalidad es el nombre que se otorga al conjunto de normas supremas en un ordenamiento jurídico que sirven como criterio de validez y existencia de toda norma y acto de autoridad del sistema jurídico al que pertenece⁵.

En nuestro sistema jurídico, podía hablarse y de hecho se hacía, de un bloque de constitucionalidad, conformado únicamente por normas de rango constitucional, es decir, sólo normas contenidas en nuestro texto constitucional; sin embargo, tras la reforma al primer párrafo del artículo 1º constitucional, se le otorgó rango constitucional y se asimilaron como tal, a las normas que contienen derechos humanos en los tratados internacionales, otorgándoles el mismo grado de supremacía que una norma contenida en nuestra constitución, con lo cual, se produjeron las siguientes consecuencias jurídicas:

⁴Cfr. Astudillo, César, *El bloque y el parámetro de constitucionalidad en México*, México, ed. Tirant lo Blanch, 2014, p. 51.

⁵Cfr. Del Rosario Rodríguez, Marcos, *El parámetro de control de regularidad constitucional en México*, México, ed. Porrúa, 2015, p. 133.

a) Se amplió el catálogo de derechos fundamentales, pues, además de abandonar el criterio restrictivo de que sólo aquellas denominadas *garantías individuales* (primeros veintinueve artículos de nuestro texto constitucional), se incorporaron como fuente de derechos fundamentales, las normas de tratados internacionales adoptadas por México;

b) Tras esa ampliación, ahora existe un nuevo parámetro de validez de normas secundarias y actos de autoridad, pues éstos no sólo deberán ser congruentes con el contenido de nuestro texto constitucional, sino además con aquellos derechos que se contengan en normas de tratados internacionales;

c) Las normas constitucionales y los derechos contenidos en normas de tratados internacionales adoptados por México, tienen el mismo rango y valor en nuestro ordenamiento jurídico, es decir, la segundas no son subsidiarias o supletorias de las primeras, sino que son aplicables y observables en las mismas condiciones, pues se incluyó una *cláusula de recepción de tratados internacionales* en materia de derechos humanos⁶, cuya consecuencia principal es que, actualmente, el bloque de constitucionalidad en nuestro sistema jurídico está integrado por los derechos contenidos en nuestro texto constitucional y por los derechos contenidos en normas de tratados internacionales suscritos por el Estado⁷;

d) Con la existencia de un nuevo parámetro de validez, tanto el poder ejecutivo, el poder legislativo y el poder judicial, están obligados a ceñir sus actividades, para que estén dentro de los límites fijados por ese marco normativo; es decir, la ampliación del bloque de constitucionalidad, no sólo tiene un efecto teórico en nuestro ordenamiento, sino sumamente práctico, pues ninguna autoridad puede excusarse de respetar cada norma que integre el bloque referido, ya que es supremo e inexcusable.

⁶ Cfr. Salazar Ugarte, Pedro, (coord.), *La Reforma Constitucional sobre Derechos Humanos. Una guía conceptual*, México, Instituto Belisario Domínguez, 2014, p. 52 a 55.

⁷ Cfr. Astudillo, César, op. cit., nota 4, p. 51.

En relación a lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió una jurisprudencia⁸, en la que se reconoce que los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales ratificados por el Estado Mexicano, forman parte del ordenamiento jurídico interno, de modo que amplían el catálogo de derechos que gozan de protección constitucional, teniendo como efecto concreto la procedencia del juicio de amparo para reparar las violaciones cometidas a dichos derechos, con independencia de que estén reconocidos o no en la Constitución, pues la posible violación de los derechos humanos contenidos en tratados internacionales, según el referido criterio jurisprudencial, actualmente (con motivo de la reforma al artículo 1º constitucional) es un tema propiamente constitucional.

De lo expuesto en el presente apartado, es posible concluir que, actualmente en nuestro sistema jurídico, con motivo de la reforma constitucional al artículo 1º, se reconocen no solamente de manera limitativa los derechos humanos contenidos en la Constitución, sino también aquellos contenidos en los Tratados Internacionales suscritos por el Estado Mexicano, integrando así un bloque de constitucionalidad, que amplió considerablemente el catálogo de derechos humanos que, reconocidos o no en nuestro texto constitucional, si forman parte del ordenamiento jurídico interno y, en consecuencia, pueden ser materia del juicio de amparo.

1.2. Principio *pro persona*.

El principio *pro persona* es un criterio hermenéutico para la solución de conflictos de antinomias, inspirado en el contenido del artículo 29 de la Convención

⁸Cfr. Tesis 1a./J.64/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, octubre de 2014, p. 272.

Americana sobre Derechos Humanos⁹ y consiste en el *deber* ineludible de las autoridades estatales de aplicar la norma jurídica más amplia o el criterio interpretativo más extensivo que favorezca de mejor forma el ejercicio efectivo de los derechos humanos de las personas y que tiene como característica programática principal el abandono del principio de legalidad como eje rector de la actuación gubernamental, privilegiando el valor de la persona como factor más importante en el quehacer estatal.¹⁰

Así, el principio *pro persona* fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico con la modificación del segundo párrafo del artículo 1º constitucional, cuyo texto vigente señala:

Artículo 1o. (...)

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

Es preciso señalar que, como correctamente considera el jurista Marcos del Rosario Rodríguez, el principio *pro persona* despliega sus efectos en dos dimensiones, la primera como un mandato de prevalencia normativa y la segunda, como una mandato de prevalencia interpretativa, es decir, se presenta como un medio de solución de conflicto normativo e interpretativo cuando dos normas regulan la misma situación de hecho y cuando una misma norma puede dar lugar a más de una interpretación efectiva; tal es el caso que en la dimensión de preferencia normativa, la autoridad estatal, en un conflicto de antinomia, debe aplicar la norma más favorable a la persona o aquella que más permita hacer efectivo un derecho

⁹Artículo 29. Normas de Interpretación. Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: a) permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella; b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados; c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y d) excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza, https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm.

¹⁰Cfr. Del Rosario Rodríguez, op. cit., nota 5, pp. 92 y 93.

fundamental en cuestión o lo restrinja en menor medida, sin importar la jerarquía normativa entre estas, es decir, no sólo vincula a normas pertenecientes al bloque de constitucionalidad, sino a cualquier norma jurídica del ordenamiento; en el caso de la dimensión de preferencia/prevalencia interpretativa, la autoridad deberá hacer uso de un criterio interpretativo que máxime un derecho fundamental en cuestión o lo restrinja en menor medida¹¹; lo anterior, sin perder de vista que la autoridad estatal, con la incorporación del principio *pro persona* ha dejado de tener libertad para decidir el criterio hermenéutico para solucionar controversias de validez de normas e interpretaciones de una norma, pues está obligada a solucionarlas con el principio en comento, y debe con su solución siempre optar por la opción que maximice la protección de un derecho fundamental o bien, por la opción que menos lo restrinja, respetando el contenido mínimo esencial del derecho¹² que deba restringirse cuando el mandato de restricción venga de una norma constitucional.

Bajo este contexto, se señala una distinción de los efectos del principio *pro persona* cuando el conflicto normativo venga de una restricción a un derecho fundamental contenido en una norma constitucional pues, en términos de la contradicción de tesis 293/2011, el Pleno de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación fijó como jurisprudencia el criterio consistente en que, si bien los derechos fundamentales contenidos en un tratado internacional conforman en el mismo grado jerárquico que los diversos contenidos en la constitución, el parámetro de control de regularidad en nuestro sistema jurídico, obliga a que cuando se advierta una restricción a un derecho fundamental contenida en el texto constitucional, debe estarse a lo establecido en el texto constitucional, pues a criterio de la Suprema Corte, ello implica encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano; por tanto, en caso de que la Constitución fije una restricción a un derecho fundamental en su propio texto, no importa que una

¹¹Ibidem, pp. 91 a 95.

¹²Cfr. Caballero Ochoa, José Luis, “La cláusula de interpretación conforme y el principio *pro persona* (artículo 1º, párrafo segundo de la Constitución)” en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 130.

norma de un tratado internacional le represente un valor mayor o menos restringido a ese derecho (como es el caso de la restricción expresa al derecho de libertad contenida en el artículo 6° constitucional), pues la restricción debe tornarse imperante sobre ello, con lo cual coloca a las restricciones constitucionales a un derecho, con mayor valor a lo dispuesto por una norma de tratados internacionales¹³; es por ello que, el principio *pro persona* en éste caso, se limita a que en el ejercicio ponderativo que se haga en la aplicación de la restricción constitucional, la autoridad estatal deberá interpretar la restricción de tal manera que los alcances de ésta sean los menores posibles y en todo caso, que lesione en menor medida el derecho restringido, tal como lo ha considerado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su jurisprudencia, en el sentido de afirmar que, a pesar que las restricciones constitucionales deban prevalecer a cualquier norma internacional, ello no limita la posibilidad de que el operador jurídico, interprete la restricción de la manera más favorable a los intereses del gobernado.¹⁴

Dicho criterio resulta desalentador en virtud de que, implica un retroceso en materia de protección de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales ya que, si bien es cierto son reconocidos e incluidos al catálogo de derechos del bloque de constitucionalidad como parte de nuestro derecho interno, finalmente, se realiza un trato diferenciado de las normas de tratados internacionales, cuando existe una restricción constitucional a dicho derecho, lo anterior en contravención a lo dispuesto en el artículo 1° constitucional en el que no se establecen supuestos de excepción, restricción ni de trato diferenciado entre los derechos humanos contenidos en nuestra constitución y los derechos humanos contenidos en tratados internacionales.

Por otro lado, la labor jurisprudencial del Poder Judicial Federal ha explicado la aplicación del principio *pro persona* como un criterio hermenéutico para solucionar

¹³ Cfr. Tesis P./J. 20/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Libro 5, abril de 2014, p. 202.

¹⁴ Cfr. Tesis 2a./J. 163/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Libro 49, diciembre de 2017, p. 487.

las antinomias interpretativas o normativas, acatando los siguientes lineamientos, contenidos en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

(...) en el supuesto de que un mismo derecho fundamental esté reconocido en las dos fuentes supremas del ordenamiento jurídico, a saber, la Constitución y los tratados internacionales, la elección de la norma que será aplicable -en materia de derechos humanos-, atenderá a criterios que favorezcan al individuo o lo que se ha denominado principio pro persona, de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1o. Constitucional (...) ¹⁵

Así podemos afirmar que, el principio *pro persona* implica en la labor de las autoridades mexicanas, la obligación de ceñir su actividad al máximo cuidado y protección de los derechos fundamentales de las personas.

1.3. Interpretación conforme.

El principio de interpretación conforme es, según el jurista Marcos del Rosario, al interpretar la definición desarrollada por Eduardo Ferrer Mac-Gregor, refiere que:

La cláusula de interpretación conforme es la técnica mediante la cual, los derechos humanos reconocidos en la Constitución son armonizados con las disposiciones normativas previstas en los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y la jurisprudencia internacional, con el fin de ampliar el margen de vigencia y protección de los derechos humanos y, por ende, potencializar el principio *pro persona*.¹⁶

Es decir, la interpretación conforme es una herramienta hermenéutica para solucionar conflictos normativos relacionados con la falta de plenitud (lagunas) o contradicciones (antinomias) del sistema jurídico, que se incorporó en el segundo párrafo de artículo 1º constitucional, en los siguientes términos:

Artículo 1o. (...)

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

¹⁵ Tesis 1a./J.107/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, octubre 2012, p. 799.

¹⁶Del Rosario Rodríguez, op. cit., nota 5, p. 101.

En palabras del Jurista Marcos del Rosario Rodríguez, la interpretación conforme es la *armonización* constante a cargo de las autoridades estatales entre las normas domésticas con los parámetros constitucionales internacionales, cuando existan déficits o vacíos normativos cuyo efecto podría ser lesionar en algún grado la vigencia de algún derecho humano¹⁷, la armonización referida consiste en realizar un análisis de compatibilidad entre las normas nacionales y el bloque de constitucionalidad¹⁸ para consecuentemente, en caso de incompatibilidad, colmar los vacíos normativos o solucionar las antinomias de tal manera que el derecho humano en cuestión surta de la manera más efectiva sus efectos o bien, sea restringido en la menor medida posible, a través, desde luego, de una armonización consistente en forzar los efectos de una norma para que no sea incompatible o bien, para que no sea insuficiente.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al pronunciarse sobre el cumplimiento de la sentencia del caso *Radilla Pacheco vs México*, en el expediente *Varios 912/2010*, reguló los efectos que la interpretación conforme deberá tener en el control difuso de regularidad en México,¹⁹ estableciendo tres niveles de interpretación conforme; el primero de ellos es la *interpretación conforme en sentido amplio* y se traduce en la obligación de todas las autoridades del Estado de interpretar, siempre, todo el ordenamiento jurídico mexicano a la luz de los derechos humanos contenidos en la constitución y tratados internacionales; el segundo nivel es la *interpretación conforme en sentido estricto* e implica la obligación de las autoridades, formal o materialmente jurisdiccionales, de preferir aquella interpretación que haga posible que una norma, que permite más de una interpretación jurídicamente válida, sea acorde a los derechos humanos del bloque de constitucionalidad mexicano; es decir, el operador jurídico deberá buscar,

¹⁷Ibidem, p.102.

¹⁸Cfr. Ferrer Mac Gregor, Eduardo, "Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad" en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 358.

¹⁹Cfr. Del Rosario Rodríguez, op. cit., nota 5, p. 109.

construir o preferir la interpretación de una norma que la haga estar conforme con el parámetro constitucional; finalmente, el último nivel es la inaplicación de normas y consiste en dejar de aplicar una norma a un caso concreto cuando, no pueda realizarse una interpretación de la norma jurídica conforme con el parámetro constitucional y por tanto, hace necesaria su inutilización para el caso concreto, siendo siempre la inaplicación el último recurso para asegurar la protección de los derechos humanos.²⁰

Es decir, la interpretación conforme en nuestro sistema jurídico tiene tres niveles de intensidad; el primero de ellos es la interpretación conforme en sentido amplio, en el cual, el operador jurídico debe limitarse a interpretar la norma jurídica de la manera más favorable a la persona, privilegiando la máxima eficacia de los derechos humanos; el segundo nivel, es la interpretación conforme, en el cual, el operador deberá hacer o forzar, a través de la interpretación, que la norma en cuestión sea regular con el bloque supremo; es decir, deberá a través de las reglas hermenéuticas, crear una interpretación de la norma que no lesione a los derechos humanos o bien, que la torne suficiente (colme un vacío o laguna) para proteger un derecho; finalmente, el tercer y último nivel de intensidad de la interpretación conforme es la inaplicación, hecha por cualquier autoridad materialmente jurisdiccional, que se actualiza cuando no es posible encontrar una interpretación que permita armonizar la norma para ser congruente con el bloque de constitucionalidad, el operador deberá *no tomar en cuenta* la norma en cuestión para el caso concreto en que se decidió se inaplicaría ésta; siendo preciso señalar que el máximo efecto de la interpretación conforme será la inaplicación de la norma en el caso concreto, más no la declaratoria de inconstitucionalidad, pues esa facultad es exclusiva del Poder Judicial Federal²¹.

Es oportuno considerar que, con la inclusión de la interpretación conforme en nuestro sistema jurídico, los jueces de control de legalidad deberán, no solamente,

²⁰Véase Expediente Varios 912/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo I, octubre de 2011, p. 313.

²¹Cfr. Del Rosario Rodríguez, Marcos, op. cit., nota 5, p. 104.

hacer uso de la interpretación conforme en sentido amplio, sino además, identificar en que hipótesis del grado de intensidad se ubica el caso concreto, para colmar un vacío normativo inconstitucional o subsanar una incongruencia e incluir en sus decisiones los razonamientos que conduzcan a obtener la interpretación más favorable para proteger los derechos humanos, lo que implica un reto para los jueces de control de regularidad ordinaria que, hasta antes de la reforma de 10 de junio de 2011, no realizaban razonamientos de control de regularidad constitucional ni mucho menos de convencionalidad.

1.4. Control difuso de convencionalidad.

El control de convencionalidad es una institución jurídica que se incorporó a nuestro sistema jurídico como consecuencia de la incorporación de los derechos humanos contenidos en tratados internacionales al bloque de constitucionalidad, creando un nuevo parámetro de control de regularidad de los actos y normas estatales, compuesto ahora, no sólo de normas constitucionales sino también de normas de derechos humanos contenidos, como se señaló, en los tratados internacionales, ratificados por el Estado Mexicano.

Sin embargo, el concepto de control de convencionalidad empezó a gestarse a través de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, su primera concepción apareció en los votos razonados del jurista Sergio García Ramírez en los casos *Myrna Mack Chang vs Guatemala* y *Tibi vs Ecuador*; aunque, para nuestro sistema jurídico, se integró dicho concepto por primera vez con el contenido de la sentencia del caso *Rosendo Radilla vs México* del 23 de noviembre de 2009, mediante la cual, se definieron los rasgos del control convencional, tal como lo conocemos actualmente.²²

²²Ibidem, pp. 111 y 112.

En éste contexto, la sentencia del caso *Rosendo Radilla vs México* la Corte Interamericana de Derechos Humanos consideró que el control de regularidad de los actos estatales debían contrastarse no sólo con las normas constitucionales locales; sino también, con el contenido de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, pues era obligatorio y oficioso para cada autoridad del estado, realizar un examen de compatibilidad y congruencia de los actos de autoridad con el parámetro de convencionalidad, compuesto de las normas de derechos humanos contenidas en la referida Convención; es decir, todas las autoridades del Estado tienen la obligación de velar por la vigencia de las normas convencionales, de tal manera, por el carácter obligatorio, en cuanto a su cumplimiento, la sentencia comentada, a través del expediente *Varios 912/2010* y la reforma al artículo 1º constitucional, el control de convencionalidad se integró al ordenamiento jurídico mexicano.

En virtud de lo anterior, el control de convencionalidad en nuestro sistema jurídico se consagró como una obligación de todas las autoridades mexicanas, para verificar todos y cada uno de los actos de autoridad en cuanto a su validez y eficacia a la luz del nuevo parámetro de regularidad: el bloque de constitucionalidad, conformado por normas constitucionales y normas de derechos humanos contenidas en tratados internacionales ratificados por México (no limitado sólo a la Convención Americana sobre Derechos Humanos), teniendo como efecto directo que las autoridades, que no sean Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tengan a su cargo un control difuso de convencionalidad y un control difuso de constitucionalidad, que, en términos de lo detallado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el expediente *Varios 912/2010*, las autoridades que no sean Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberán realizar la interpretación pro persona, conforme y el control de convencionalidad, empleando como parámetro las normas de tratados internacionales, teniendo como facultad máxima en el mayor grado de intensidad de la interpretación conforme y el control difuso de convencionalidad, inaplicar las

normas irregulares con el bloque de constitucionalidad²³, razonamiento reforzado, con el contenido de la jurisprudencia²⁴, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual, se declaró que las autoridades del Poder Judicial Federal, siguen teniendo reservada la facultad de emitir declaratorias generales de inconstitucionalidad de normas, como remanente del arcaico sistema de control concentrado de constitucionalidad, pero el resto de las autoridades mexicanas, tienen la obligación de realizar un control difuso de convencionalidad.

En una postura de apertura, en mayo de 2015, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró a través de su jurisprudencia²⁵, que el control de convencionalidad no tiene un carácter complementario o subsidiario, como se había considerado en criterios jurisprudenciales previos, y que debe realizarse por las autoridades aunque un derecho fundamental esté contenido en la Constitución, para lo cual, la misma Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró en una jurisprudencia posterior²⁶ que, para que la autoridad aplique el control *ex officio* debe cerciorarse que se ha actualizado la necesidad de hacer este tipo de control, calificando el grado de intensidad del control convencional y constitucional que debe aplicarse, partiendo de la base que las normas gozan de una presunción de constitucionalidad, hasta en tanto no son cuestionados y que dicha validez será resuelta en el examen de convencionalidad y no perderán esa presunción de constitucionalidad o convencionalidad, sino hasta en tanto así sea declarado por la autoridad jurisdiccional e inclusive, cuando se advierta su discrepancia con las normas del bloque de constitucionalidad, dichas normas analizadas podrán salvar su presunción con la aplicación de la interpretación conforme; es decir, que el único criterio para la aplicación del control difuso de

²³Véase Expediente Varios 912/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo I, octubre de 2011, p. 313.

²⁴Cfr. Tesis 1a./J. 18/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2012, p. 420.

²⁵Cfr. Tesis 1a./J. 38/2015, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, mayo de 2015, p. 186.

²⁶Cfr. Tesis 1a./J. 4/2016, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, 27 de febrero de 2016, p. 430.

convencionalidad *ex officio* es que exista una *sospecha* de irregularidad con el bloque de constitucionalidad y que en todo caso, la autoridad que haga uso de aquel, justifique y analice en cada caso si procede la interpretación conforme o la inaplicación de la norma, conforme a las reglas contenidas el expediente *Varios* 912/2010, antes referido.

Una vez que se ha estudiado y analizado en el presente capítulo el contenido y alcance del artículo 1 constitucional y los efectos jurídicos e implicaciones de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 podemos afirmar que, la reforma al artículo 1º constitucional, modificó el paradigma en materia de derechos humanos y de control de constitucionalidad que incidió de manera directa en todo el ordenamiento jurídico, trayendo como consecuencia directa, nuevas herramientas y obligaciones para las autoridades mexicanas, tales como la solución de antinomias a través de la interpretación conforme en sentido amplio y respecto del principio pro persona, así mismo se colmase las lagunas y/o vacíos normativos con la interpretación conforme en sentido estricto y con las obligaciones de protección y supervisión de los derechos humanos.

CAPÍTULO 2. Derechos fundamentales de los contribuyentes.

El título de éste capítulo podría prestarse a diferentes interpretaciones, pues desde una concepción tradicionalista de la teoría de los derechos fundamentales, es una obviedad que los contribuyentes tienen derechos fundamentales en un sistema constitucional-democrático por el simple hecho de ser personas; sin embargo, la intención del desarrollo de éste capítulo es zanjar esa obviedad y determinar si, con la reforma constitucional en materia de derechos humanos, a la postre las personas en el Estado Mexicano, son titulares de derechos fundamentales *sui generis* cuando se ubican en la calidad de contribuyentes.

Para comenzar, es preciso señalar que existen múltiples conceptos de *derechos fundamentales* desde la teoría del derecho, sin embargo, mencionaremos la dos más comúnmente aceptadas para cada corriente de pensamiento.

Para el iusnaturalismo, representado por Robert Alexy, los derechos fundamentales son derechos subjetivos contenidos en una norma de derecho fundamental, redactada a manera de principio que dan un derecho a algo, una libertad y otorgan garantía de ello.²⁷

Por otro lado, desde la visión positivista, Luigi Ferrajoli ofreció la que consideramos, la más plena definición de derecho fundamental, de la siguiente manera:

Son "derechos fundamentales" todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a "todos" los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por "derecho subjetivo" cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por "status" la condición de un sujeto, prevista

²⁷Cfr. Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, 2 e., trad. Carlos Bernal Pulido, Madrid, España, ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, pp. 63, 151, 163 a 186.

asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas (...) ²⁸

Tal como puede advertirse, esa definición describe la forma de un derecho fundamental y no su contenido, por tanto, estimamos que esa definición podría ser válida en cualquier sistema democrático constitucional y desde esa base, es que partiremos para efectos de éste trabajo, complementándola de la siguiente manera: los derechos fundamentales en nuestro sistema jurídico son aquellos derechos subjetivos otorgados universalmente a cualquier persona y que están contenidos en el bloque de constitucionalidad, pues como se señaló en el capítulo previo, la fuente derechos fundamentales en nuestro sistema jurídico, no sólo es la Constitución, también los ordenamientos internacionales.

2.1. Titularidad de los Derechos Fundamentales.

Desde la definición brindada por Luigi Ferrajoli, podemos advertir que los derechos fundamentales (denominados incorrectamente como *derechos humanos* en nuestro texto constitucional) son reconocidos de manera universal a cualquier persona sin distinción pues, sólo basta ser considerado “persona” para el sistema jurídico concreto, sin perder de vista que el contenido de esos derechos fundamentales puede cambiar dependiendo de la calidad subjetiva que revista cada persona, por ejemplo, la de ciudadano (por el cúmulo de derechos fundamentales políticos que ello implica) o bien, en cuanto a la calidad de persona con capacidad de obrar (v.g. libertad contractual) asimismo, debemos atender a la calidad subjetiva de contribuyente y a los derechos fundamentales que tiene en virtud de dicha calidad.

²⁸ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y Garantías. La ley del más débil*, 4 e., trad. Andrés Ibáñez, Perfecto y Greppi, Andrea, ed. Trotta, 2004. p. 37

En nuestro sistema jurídico, se asume el concepto de universalidad en nuestro texto constitucional en el párrafo tercero del artículo 1º constitucional pues se impone a las autoridades a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con el principio de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; asimismo, en el primer renglón del primer párrafo de ese artículo 1º se señala que todas la personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y por los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

En este orden de ideas, la Convención Americana sobre Derechos Humanos prevé en su artículo 1º que los Estados partes están obligados a respetar los derechos y libertades reconocidas en ella y garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivo de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social²⁹.

Es decir, en el sistema jurídico mexicano, todas las personas son titulares de los mismos derechos fundamentales, por el simple hecho de ser personas, sin importar su condición social; en consecuencia, la titularidad de los derechos fundamentales sólo variaría de persona a persona, cuando éstos se ubiquen en calidades subjetivas específicas.

Para efectos del presente trabajo, es pertinente definir la calidad subjetiva de contribuyente, para a su vez determinar quiénes son los titulares de los derechos fundamentales que se actualizan para aquellas personas que tienen el carácter de contribuyente, para tal efecto, se transcribe el contenido del primer párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en el que se refiere:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en

²⁹*Convención Americana sobre Derechos Humanos*, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica, 22 de noviembre de 1969, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 07 de mayo de 1981, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4645612&fecha=07/05/1981.

su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico³⁰.

De lo anterior, podemos concluir que tanto las personas físicas como las personas jurídicas, tienen la obligación de contribuir al gasto público y, en consecuencia, ambos tipos de personas tienen la calidad de contribuyentes.

2.1.1. Las personas jurídicas como titulares de Derechos Fundamentales.

Como ha quedado establecido en el último párrafo del apartado anterior, las personas jurídicas son contribuyentes, por lo que es pertinente analizar si dichas personas pueden también ser titulares de derechos fundamentales.

En relación con lo anterior, ha sido ampliamente discutido en la doctrina si las personas jurídicas pueden ser o no, titulares de los derechos fundamentales que consagra el bloque de constitucionalidad, por ser ficciones jurídicas.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos consideró en el caso *Cantos vs. Argentina*, en la sentencia de 7 de septiembre de 2001 que resolvió las excepciones preliminares, que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana sobre Derechos Humanos en su artículo 1.2 al referir que persona es todo ser humano, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho (persona jurídica), lo anterior en virtud de que, estimó que los derechos y las obligaciones atribuidos a

³⁰ Congreso de la Unión, *Código Fiscal de la Federación*, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de enero de 2017, art. 1, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_291217.pdf.

las personas jurídicas se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación³¹.

Finalmente, en la Opinión Consultiva 22/16 solicitada por el Estado de Panamá para interpretar la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el sentido de si las personas jurídicas pueden o no, ser titulares de derechos humanos, al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos resolvió que las personas jurídicas no pueden ser titulares de derechos humanos puesto que éstos están reservados a las personas naturales (físicas) y en todo caso, son éstas quienes podrían resentir una lesión a los derechos de las personas jurídicas porque son éstas quienes se asocian y vinculan sus derechos para la creación de esa ficción jurídica y que por excepción, pueden ser titulares de derechos humanos las personas jurídicas de minorías, pues del contenido literal del artículo 1.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos el sentido es claro: *Para los efectos de ésta convención, persona es todo ser humano.*³²

Sin embargo y a pesar de lo anterior, de manera aplaudible, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha superado ese criterio fijado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y ha fijado como eje rector, en su jurisprudencia, la premisa relativa a que las personas jurídicas sí pueden ser titulares de derechos humanos porque el artículo 1º constitucional no hace distinción entre los tipos de personas que se regulan en el ordenamiento; de dicho criterio jurisprudencial se advierte que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, sin que se distinga entre personas físicas o jurídicas para efecto del reconocimiento de

³¹ Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Cantos vs. Argentina*, sentencia de 7 de septiembre de 2001, pp. 7-10, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_85_esp.pdf.

³² Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Titularidad de Derechos de las Personas Jurídicas en el sistema interamericano de derechos humanos (interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46 Y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1.A y B del Protocolo de San Salvador)*. O.C. 22/16, 26 de febrero de 2016. http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_22_esp.pdf.

la titularidad de derechos humanos, debiendo atender a la naturaleza y fines de la persona y al contenido material del derecho en cuestión, pues las personas morales no podrán gozar de aquellos derechos que materialmente sólo sea posible que los disfruten las personas físicas; por tanto, deberá hacerse un análisis de cada caso concreto, para determinar si le es aplicable el derecho fundamental.³³

En el mismo sentido, es necesario señalar que la Suprema Corte fue muy atinada en determinar que los derechos fundamentales de los que las personas jurídicas pueden gozar depende del contenido *material* del derecho, pues las personas jurídicas son titulares de todos los derechos humanos salvo de aquellos que por el contenido del derecho sólo pueda ser disfrutado por una persona física, por lo cual, deberá hacerse un estudio específico en cada caso concreto, razonamiento que ha imperado desde entonces en nuestro ordenamiento y que ha dado como resultado diversas tesis, entre las cuales destaca aquella en la que se descarta el derecho de la dignidad humana como un derecho de los que las personas jurídicas puedan ser titulares, pues se afirma que éstas últimas son entes abstractos que carecen de los elementos que integran la personalidad, como la vida, integridad física y psíquica, honor, privacidad e imagen, siendo en consecuencia el derecho a la dignidad humana connatural a las personas físicas.³⁴

La consideración es atinada pues, como señala el Jurista Fernando M. Toller:

*(...) los derechos fundamentales que pueden ser titularizados y ejercidos por personas jurídicas dependen de la adecuación entre dos naturalezas, a saber, la de cada derecho y la de la persona jurídica. De esta manera, los derechos que pueden tener las personas jurídicas son aquellos que por la esencia del derecho y por la esencia de un ente colectivo, las mismas pueden llevar adelante.*³⁵

Luego entonces, es posible advertir que las personas jurídicas sí pueden ser titulares de derechos fundamentales en su calidad de contribuyentes, pues en el

³³Cfr. Tesis P./J. 1/2015, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época; t. I, 16 de marzo de 2015, p. 117.

³⁴ Cfr. Tesis IV.3o. A. J/4, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, agosto de 2013, p. 1408.

³⁵De Casas, C. Ignacio y M. Toller, Fernando. *Los derechos humanos de las personas jurídicas. Titularidad de derechos y legitimación en el Sistema Interamericano*, Ciudad de México, ed. Porrúa, 2015, p. 334.

sistema jurídico mexicano no se distingue entre personas físicas y morales para ser sujetos de derechos fundamentales teniendo como única limitante el atender al contenido material del derecho fundamental en cuestión.

2.2. Principios rectores de los Derechos Fundamentales.

De conformidad con lo que establece el tercer párrafo del artículo 1º de nuestra constitución, los principios rectores que rigen los efectos y alcances de los derechos fundamentales en nuestro sistema jurídico son el de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Al respecto, el jurista Marcos del Rosario Rodríguez, define en qué consisten esos principios y para tal efecto se plasman en este trabajo sus consideraciones:

- El principio de universalidad implica que cualquier persona por el hecho de serlo debe tener real y efectiva posibilidad de disfrutar todos y cada uno de los derechos humanos sin importar sus circunstancias particulares y está directamente relacionada con el concepto de persona, entendiéndola como la razón de la actividad estatal y la condición de existencia de los derechos.
- El principio de indivisibilidad refiere a la unidad de los derechos humanos y la imposibilidad de que sean divididos en su contenido y vigencia; por lo tanto, deben comprenderse como una totalidad.
- El principio de interdependencia significa que un derecho depende de los otros derechos para existir y que en su conjunto todos los derechos dependen entre sí para su efectividad; por lo tanto, la vulneración de uno representa que todos los demás se vean involucrados en dicha lesión.

- El principio de progresividad implica que los derechos se encuentran en constante evolución y que tienden a perfeccionarse y expandirse³⁶.

De lo anterior y tomando en consideración lo expuesto por el Poder Judicial Federal en la tesis³⁷ que consideramos más destacada a efecto de brindar un concepto respecto de cada uno de los principios; proponemos las siguientes definiciones:

- La universalidad es la característica de los derechos fundamentales de ser reconocidos por el Estado a todas las personas e inviolables en cuanto están asociados con la dignidad humana y, por lo tanto, irrenunciables.
- La interdependencia es la característica de los derechos fundamentales de guardar una relación de necesidad y correspondencia con los otros derechos, para existir, justificarse y asegurar su efectividad, pues la lesión de uno involucra, la afectación indirecta del resto.
- La indivisibilidad es la característica de los derechos fundamentales que implica que los derechos no pueden ser separados o aislados de los demás, ni en su aplicación ni en su interpretación, así como tampoco puede privilegiarse debido a su importancia a unos sobre los otros.
- La progresividad es la característica de los derechos fundamentales de obligar al Estado a adoptar medidas internas e internacionales para ampliar el catálogo de derechos y perfeccionar los mecanismos para asegurar su efectividad y protección, lo que constituye a dichos derechos como la actividad prioritaria del Estado.

Conforme al párrafo tercero del artículo 1º de la Constitución Federal, las autoridades están obligadas a promover, respetar y proteger los derechos humanos

³⁶Cfr. Del Rosario, Rodríguez, Marcos, “Los principios de universalidad, inalienabilidad, indivisibilidad, interdependencia, progresividad y *pro persona* en el sistema constitucional mexicano” en Escalante López, Sonia et al. (coord.), *Derecho Procesal Convencional y la inconventionalidad*, México 2016, ed. Porrúa, p. 264-266.

³⁷Tesis I.4o.A.9 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época; t. III, abril de 2013, p. 2254.

a la luz de esos principios que funcionan como optimizadores de los derechos humanos.

Por lo que es importante señalar que, tratándose de los principios de universalidad e interdependencia no podemos hablar, por ejemplo, del derecho a una vida digna sin permitir que se cuente con los recursos mínimos indispensables para satisfacer las necesidades de las personas y, en consecuencia, no puede privilegiarse la obligación de los contribuyentes a contribuir al gasto público sobre la protección de sus derechos fundamentales.

2.3. Derechos fundamentales de los contribuyentes.

Como se mencionaba en líneas precedentes, los derechos fundamentales en nuestro sistema jurídico son universales y como tales, pertenecen a todas las personas de manera inalienable, por tal razón y debido a que el contribuyente es una persona, entonces es titular de los derechos fundamentales previstos en el bloque de constitucionalidad³⁸; sin embargo, también se mencionó que la legitimación de los derechos fundamentales se actualiza de acuerdo a la calidad subjetiva de la persona, v.g. los extranjeros no tendrán el derecho fundamental a votar o ser votados, sólo las personas con capacidad de obrar podrán obligarse contractualmente por propio derecho; en tal razón, la intención del presente trabajo es demostrar que la calidad subjetiva de *contribuyente* otorga a las personas un conjunto de derechos específicos en la materia tributaria-constitucional.

Por tal razón, proporcionamos el siguiente concepto: los derechos fundamentales del contribuyente son aquellos derechos subjetivos, contemplados en el bloque de

³⁸Cfr. Rodríguez Vidal, Raúl y Rodríguez Vidal, Víctor Pedro, “Exégesis de los derechos constitucionales en materia tributaria” en Viesca de la Garza, Eduardo J. et al. (coord.) *Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*, México, ed. Porrúa, 2017, p. 141.

constitucionalidad y que se actualizan cuando una persona se ubica en la calidad subjetiva de contribuyente.

2.4. Regulación en el sistema jurídico mexicano.

Como se mencionaba originalmente, no podemos hablar de derechos fundamentales “especiales” para la materia tributaria, ya que los contribuyentes a la postre, son personas por lo que, tienen todos los derechos fundamentales contenidos en el bloque de constitucionalidad, lo anterior siguiendo los criterio de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referidos con anterioridad en el apartado relativo a Bloque de Constitucionalidad; es decir, tendrán los previstos en la constitución, los tratados internacionales (v.g. la Convención Americana sobre Derechos Humanos y en el caso particular, los tratados para evitar la doble tributación celebrados entre México y otros países que prevén cláusulas para evitar la discriminación³⁹), la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la emitida por nuestro Poder Judicial Federal; por tal razón, los contribuyentes en cuanto a personas, tendrán todas las libertades previstas en el bloque de constitucionalidad, así como las garantías específicas.

Aunado a lo anterior, de conformidad con las definiciones de derechos fundamentales brindadas por los juristas Robert Alexy y Luigi Ferrajoli, podemos advertir que, los hasta ahora denominados en la teoría tributaria como “principios tributarios”, tienen la naturaleza jurídica de derechos fundamentales, lo anterior en virtud de que dichos principios al estar redactados a manera de principios de los que goza de manera universal todo persona con la calidad subjetiva específica

³⁹Cfr. Pérez Robles, Arturo, “Las cláusulas para evitar la no discriminación en los tratados para evitar la doble imposición y el derecho humano a la igualdad” en Ruiz Jiménez, César Alejandro (coord.) *Derecho Tributario y Derechos humanos*, Ciudad de México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016, pp. 369 a 388.

de “contribuyente”, al estar contenidos dentro del bloque de constitucionalidad, en nuestro texto constitucional, siendo importante destacar al respecto que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° constitucional, no existe una limitación tratándose de la ubicación de los derechos humanos dentro del texto constitucional para ser considerados como tal y por tanto, ser criterio de validez de las actuaciones de las autoridades estatales.

A fin de dar mayor claridad a las afirmaciones realizadas en el párrafo que antecede, resulta pertinente insertar el contenido de la fracción IV artículo 31 constitucional, que a la letra establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del contenido del artículo citado, puede advertirse la existencia principios que, a manera de máximas o ejes se materializan en los siguientes límites a la potestad tributaria:

- Que las contribuciones sean destinadas al gasto público.
- Que las contribuciones sean proporcionales.
- Que las contribuciones sean equitativas.
- Que las contribuciones sean establecidas por una norma de rango de ley.
- Que se respete el mínimo vital en las contribuciones (no previsto de manera expresa en el artículo 31 constitucional, pero desarrollado por el Poder Judicial Federal de la exégesis de este).

La idea principal de este trabajo es afirmar que dichos principios o límites a la potestad tributaria son realmente derechos fundamentales en el sistema jurídico mexicano⁴⁰, pues:

- a) Están contenidos en una norma constitucional;
- b) Son otorgados universalmente a toda aquella persona que tenga la calidad subjetiva de contribuyente;
- c) Dan un derecho a algo y;
- d) Son redactados a manera de principios, en el entendido que los derechos fundamentales se redactan con esta estructura e implican un límite a la actividad (potestad tributaria en este caso) del Estado, siendo normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes⁴¹.

2.4.1. Las contribuciones destinadas al gasto público.

El derecho de mérito implica la obligación de destinar el patrimonio que los contribuyentes proporcionan al Estado por concepto de contribuciones al gasto público; es decir, sufragar las necesidades generales de la población a través de servicios públicos.⁴²

Es decir que dicho derecho implica que las contribuciones de los gobernados deben destinarse a beneficiar a la colectividad, de lo anterior de que el monto de lo recaudado deba destinarse al gasto público, entiendo por éste toda aquella

⁴⁰Cfr. Ruiz Jiménez, César Alejandro. “Derecho de propiedad y tributación justa” en Ruíz Jiménez, César Alejandro (coord.) *Derecho Tributario y Derechos humanos*, México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016, pp. 273 a 297. El autor afirma que esos principios constitucionales no pueden ser considerados como derechos humanos, sino como límites de la potestad tributaria del Estado para proteger el derecho humano a la propiedad.

⁴¹ Cfr. Alexy, Robert, op. cit. nota 27, pp. 63 a 70.

⁴²Cfr. Vázquez Mata, J. Guadalupe, “El principio constitucional del destino de las contribuciones al gasto público y derechos humanos” en Viesca de la Garza, Eduardo J. et al. (coord.), *Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*, México, ed. Porrúa, 2017, pp. 205 a 206.

erogación destinada a la prestación de servicios públicos y al desarrollo de la función pública del Estado, de conformidad con el presupuesto público, el plan nacional de desarrollo y las leyes que se expidan sobre la materia, tal como la Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; por tal razón, el Estado debe programar su gasto y presupuestarlo de conformidad con lo previsto con el artículo 74 de la constitución.⁴³

Al respecto, el Poder Judicial Federal ha desarrollado diversas tesis a través de sus épocas, pero esencialmente coincide con la definición proporcionada, añadiendo que el destino que se dé a la contribución siempre debe beneficiar al interés social, colectivo, comunitario y público, sin que sea posible sufragar necesidades privadas o particulares con lo recaudado⁴⁴, siendo posible, inclusive destinar la recaudación a un gasto público especial, siempre y cuando beneficie de forma directa a toda la colectividad.⁴⁵

2.4.2. Proporcionalidad en las contribuciones.

Este derecho implica que el monto de la obligación tributaria, debe adecuarse a la capacidad contributiva del gobernado, ya que los gobernados únicamente pueden contribuir al gasto público en función de su propia riqueza; por tanto, sería irregular que se les impusiera una carga impositiva que no esté calculada en función de esa riqueza; en virtud de lo anterior, el hecho imponible debe ser un acto revelador de esa riqueza y por tanto, para que el impuesto sea proporcional, la base gravable debe guardar una relación de correspondencia con ese hecho, por lo que

⁴³Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, México, ed. Oxford, 2012, pp. 60-62

⁴⁴Cfr. Tesis P./J. 15/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

⁴⁵Cfr. Tesis P./J. 106/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26.

el elemento de la proporcionalidad será la riqueza real del contribuyente: su capacidad contributiva⁴⁶.

Para tal efecto, es conveniente precisar que la capacidad contributiva es la real posibilidad económica del contribuyente del contribuyente para aportar al gasto público y constituye un límite a la potestad tributaria, pues impide que el Estado grave sobre una riqueza ficticia, sino sólo respecto de una parte proporcional de una riqueza actual y real.⁴⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado a través de su jurisprudencia⁴⁸ que para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad se debe atender a la naturaleza de la contribución en virtud de que, la capacidad contributiva se manifiesta de forma diferente tratándose de impuestos directos y de impuestos indirectos; por tal razón, no es posible determinar un margen de proporcionalidad objetivo para todas las contribuciones, sino analizar cada caso concreto, pues la capacidad contributiva no se puede presentar de una única manera.

Tal como puede advertirse en términos de la jurisprudencia⁴⁹ emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza,

⁴⁶Cfr. Ruíz Jiménez, op. cit., nota 39, pp. 277 a 281.

⁴⁷Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 42, pp. 68-69.

⁴⁸ Cfr. Tesis P./J.2/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1129.

⁴⁹Cfr. Tesis P./J. 109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

2.4.3. La equidad en las contribuciones.

Este derecho implica que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos de la obligación fiscal que se ubiquen en la misma situación fáctica, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas⁵⁰ y se traduce en un límite a la potestad tributaria y se refiere a que los contribuyentes que cuenten con la misma situación económica deben soportar la misma carga tributaria (equidad horizontal) y que los contribuyentes con mayor capacidad económica deben soportar un mayor peso impositivo (equidad vertical).⁵¹

Este derecho implica, en el fondo, una extensión del derecho de igualdad pero aplicable al caso concreto de materia tributaria, mediante el cual, el Estado está obligado a vigilar que no existan ventajas, exenciones o cargas diferenciadas entre personas en igualdad de circunstancias, que carezcan de fundamentación o justificación.⁵²

El Poder Judicial Federal ha desarrollado este derecho a través de su labor jurisprudencial, concluyendo que la equidad no significa la obligación de que todos los sujetos se ubiquen en una condición de igualdad absoluta sino en la obligación del Estado de procurar la igualdad jurídica de los contribuyentes, al tenor de las siguientes delimitaciones:

(...) a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato,

⁵⁰Cfr. Vázquez Mata, Guadalupe J., op. cit., nota 41, p. 204.

⁵¹Cfr. Ruíz Jiménez, César, op. cit., nota 39, pág. 281.

⁵² Ibidem, p. 284.

sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.⁵³

Asimismo, el Poder Judicial Federal ha considerado que el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes objetivas, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales⁵⁴; por tal razón, también se ha considerado que cualquier trato diferenciado debe responder a una finalidad legítima y que la diferenciación sea un medio apto para lograr dicho fin, siempre y cuando sea proporcional y no desmedido.⁵⁵

2.4.4. Las contribuciones y el principio de legalidad.

Este derecho del contribuyente implica que la obligación fiscal y todos los elementos esenciales del tributo deben estar contenidos en una norma de rango de ley, previa al hecho que se pretende gravar; este derecho implica una conexidad con el derecho de seguridad jurídica, pues se traduce en el derecho del contribuyente a conocer cuál es el hecho gravable de forma exacta para saber si es su deseo ubicarse en esa hipótesis y también, saber cuál será la consecuencia y cuál será la obligación que traerá a su cargo.⁵⁶

⁵³Tesis P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

⁵⁴Cfr. Tesis P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. IX, marzo 2000, p. 35.

⁵⁵Cfr. Tesis 2a./J. 31/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época; t. XXV, marzo 2007, página 334.

⁵⁶Cfr. Ruíz Jiménez, César Alejandro, op. cit., nota 39, p.277.

En otras palabras, este derecho implica una expectativa de no hacer por parte de las autoridades Estatales, pues significa que no pueden existir válidamente gravámenes sin una ley que los establezca; por tanto, en virtud de este derecho los impuestos sólo pueden ser establecidos mediante actos provenientes de los órganos legislativos, en leyes abstractas, generales y obligatorias, creadas conforme al proceso legislativo establecido en la constitución.⁵⁷

Por lo anterior, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia⁵⁸, se afirma que para que legalmente exista una contribución es necesario que tanto el hecho gravable como todos los elementos del tributo estén previstos en una norma de rango de ley; es decir, existe una reserva de ley para la creación normativa de las contribuciones en México y eso representa un derecho fundamental para los gobernados.⁵⁹

2.4.5. Derecho fundamental al mínimo vital.

Este derecho fundamental no está expresamente previsto en el artículo 31 constitucional; sin embargo ha sido desarrollado por la doctrina y hecho derecho positivo, por la jurisprudencia del Poder Judicial Federal, mediante la cual se ha descrito que es el derecho de los gobernados a que no se graven aquellos recursos que sean necesarios para la subsistencia de las personas, debiendo excluirse ese mínimo indispensable para la subsistencia del individuo, de cualquier tipo de imposición tributaria.⁶⁰

⁵⁷Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., nota 42, p. 48.

⁵⁸ Cfr. Tesis P./J. 106/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5.

⁵⁹Cfr. Vázquez Mata, J. Guadalupe, op. cit., nota 41, p. 203.

⁶⁰Cfr. Roa Jacobo, Juan Carlos, "Derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México" en Ruíz Jiménez, César Alejandro (coord.) *Derecho Tributario y Derechos humanos*, México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016, p. 249.

Es decir, es una máxima de justicia en la que se antepone las necesidades de las personas, sobre las necesidades del Estado y por tanto exenta de cualquier tipo de impuesto esa parte necesaria mínima para el desarrollo digno de la persona.⁶¹

Este derecho es un ejemplo ideal para ilustrar que el bloque de constitucionalidad también puede componerse de derechos creados por la labor jurisprudencial del Poder Judicial Federal, pues fue la Primera Sala de la Suprema Corte quién en la sentencia emitida por el recurso de revisión 1780/2006, mencionó por primera vez la existencia de ese derecho⁶² y fue en la tesis jurisprudencial emitida en marzo de 2017, que definió de manera formal y completa cuáles son los alcances de éste derecho y señaló que éste derecho abarca todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, lo que implica la obligación para el Estado de garantizar (y no necesariamente otorgar la prestación de manera directa) que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable; aunado a ello, debe garantizar atención a los incapacitados o a las personas con necesidades especiales o específicas, procurando su incorporación a la vida activa.⁶³

El derecho fundamental al mínimo vital puede comprenderse como una barrera al legislador para el establecimiento de cargas fiscales y cómo una obligación al Estado de proporcionar a los gobernados instrumentos jurídicos para garantizar su subsistencia y es un derecho que ha sido agregado al catálogo de derechos

⁶¹Cfr. Pinzón Ortiz, Diana Gabriela y Ortega Maldonado Juan Manuel, “Derecho al mínimo vital como sistema protector de la familia” en Viesca de la Garza, Eduardo J. et. al. (coord.) *Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*, México, 2017, ed. Porrúa, p. 218.

⁶²Cfr. Roa Jacobo, Juan Carlos, ob. cit., nota 55, “Derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México”. Pág. 251.

⁶³Cfr. Tesis 2a./J. 27/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, 10 de marzo de 2017, p. 821.

fundamentales, por medio de la labor jurisprudencial en interpretación de la constitución.⁶⁴

2.5. Nuevo paradigma de la justicia fiscal.

En congruencia con lo hasta ahora expuesto, es preciso señalar que la reforma en materia de derechos humanos de 2011 no es sólo una modificación a nivel teórico, sino que tiene uno de sus principales efectos en las nuevas obligaciones que tienen los juzgadores y en general las autoridades estatales en materia tributaria, dado que, como se señaló desde el capítulo primero, con la expansión del bloque de constitucionalidad con un mayor catálogo de derechos, el parámetro normativo con los que los juzgadores dictan sus resoluciones también se vio obligatoriamente ampliado, teniendo en cuenta que éstos no pueden desconocer las obligaciones de aplicar e interpretar todos los actos de autoridad conforme a las reglas del principio *pro persona* y de interpretación conforme.

Tal es el caso que no es posible negar que, los hasta ahora conocidos como principios rectores de las contribuciones, son realmente derechos fundamentales, por la forma en que están redactados a manera de principio, porque están contenidos en una norma del bloque de constitucionalidad, porque son límite a la potestad tributaria del Estado, porque son otorgados universalmente a todas las personas que tienen la calidad de contribuyentes; de lo anterior, es evidente que su naturaleza es un derecho.

No pasa desapercibido el hecho que, en la doctrina por muchas décadas no sé les ha considerado como *garantías individuales* (antes de la reforma de 10 de junio de 2011) y que la jurisprudencia del Poder Judicial Federal, no les ha reconocido dicha calidad; sin embargo, en virtud de la incorporación del principio de progresividad,

⁶⁴Cfr. Ladrón de Guevara, Diana Bernal, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos del contribuyente” en Ríos Granados, Gabriela (coord.), Derechos Humanos de los contribuyentes, México, 2014, Universidad Nacional Autónoma de México, p. 40.

actualmente es una labor estatal el maximizar los derechos e inclusive reconocer más derechos, no por el hecho de inventar derechos, sino para avanzar en la protección de la dignidad humana.⁶⁵

Al respecto, es preciso considerar que no es la evolución histórica de una institución jurídica, ni su ubicación dentro el texto constitucional, ni siquiera si el Poder Judicial Federal se ha pronunciado al respecto, lo que determina que sí y que no es un derecho fundamental, sino su naturaleza y construcción.

Por tanto, si los derechos ahora descritos son considerados como derechos fundamentales *per se*, es evidente que los jueces en materia fiscal, desde el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o Tribunales Contenciosos Locales, hasta los Tribunales Constitucionales, deberán vigilar que todos los actos sean congruentes con los derechos fundamentales referidos pudiendo, en el caso de los primeros mencionados, inclusive inaplicar normas irregulares y en el caso de los segundos, declarar la inconstitucionalidad de actos y normas.

Es por lo anterior, que el paradigma de los jueces, en materia fiscal y otras, ha cambiado de manera radical, pues ahora, los tribunales de control de legalidad pueden también hacer un control de convencionalidad y constitucionalidad difuso, para que en el caso de asuntos relacionados con derecho administrativo sancionador, crear sentencias que favorezcan en todo momento la máxima funcionabilidad de los derechos, lo que implicará que un gobernado podrá, desde la primera instancia (de control de legalidad) obtener una sentencia que proteja sus derechos fundamentales de manera directa, sin tener que llegar a los tribunales constitucionales para que eso suceda.

Después de definir, en el presente capítulo, a los derechos fundamentales y sus principios rectores y establecer que, tanto las personas físicas como jurídicas, son titulares de derechos fundamentales, es posible arribar a la conclusión de que, los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los

⁶⁵Ídem.

Estados Unidos Mexicanos son derechos fundamentales que tienen las personas físicas y jurídicas en su calidad de contribuyentes, en virtud de su ubicación dentro del bloque de constitucionalidad y de su naturaleza jurídica.

CONCLUSIONES

Como corolario del presente trabajo es necesario exponer las conclusiones de la autora sobre el análisis jurídico desarrollado, específicamente sobre qué tratamiento debe dársele a los denominados “principios de las contribuciones”, cuál es su naturaleza jurídica y, sobre todo, si a su consideración, los contribuyentes, por el simple hecho de colocarse en esa categoría subjetiva, cuentan con derechos fundamentales, en virtud de las siguientes consideraciones:

1.- De acuerdo a lo expuesto en el capítulo 2 del presente trabajo, desde la teoría del derecho, específicamente en las definiciones y teorías acerca de los derechos fundamentales desarrolladas por los juristas Robert Alexy y Luigi Ferrajoli, se apoya nuestra reflexión para afirmar que, los “principios de las contribuciones” deben ser considerados como derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico mexicano, pues materialmente son prerrogativas otorgadas de manera universal a toda persona y constituyen obligaciones para los tres poderes estatales ya que, tanto el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial están obligados a aplicar el control difuso de convencionalidad y la interpretación conforme en el ejercicio de sus respectivas atribuciones.

2.- De acuerdo a la dogmática del Derecho los principios de las contribuciones contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional son derechos fundamentales en virtud de que, están contenidos en una norma de rango constitucional, son reconocidos de manera universal a todas las personas y constituyen un límite a la potestad tributaria del Estado; a pesar de no estar contenidos dentro de los primeros 29 artículos de nuestra constitución toda vez que, el artículo 1º constitucional no es limitativo al referir que son Derechos Humanos los contenidos en la Constitución y los tratados internacionales suscritos por el Estado mexicano.

3.- Hasta el día de hoy, en la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación los derechos fundamentales de los contribuyentes contenidos en el artículo 31 fracción IV constitucional, han sido conocidos como principios, siendo importante destacar que no existe un pronunciamiento respecto de su reconocimiento por nuestros tribunales como derechos humanos, con posterioridad a la reforma al artículo 1° constitucional que nos ocupa.

4.- De acuerdo a lo anteriormente expuesto y, partiendo de la premisa de que los principios de las contribuciones son derechos fundamentales, podemos afirmar que gozan de superioridad jerárquica y de criterios hermenéuticos propios (*pro persona* e interpretación conforme), resultando ser criterio y parámetro de validez de cualquier acto de autoridad.

5.- Por tal razón, de conformidad con lo expuesto en el capítulo 1 del presente trabajo, a partir de la reforma al artículo 1° constitucional, los tribunales de control de legalidad deben hacer un control de convencionalidad difuso, y emitir sentencias que favorezcan en todo momento la máxima funcionalidad de los derechos, lo que implicará que un gobernado podrá, desde la primera instancia (de control de legalidad) obtener una sentencia que proteja sus derechos fundamentales de manera directa, si es que estos han sido vulnerados, sin tener que llegar a los tribunales constitucionales para que eso suceda, lo cual nos permite afirmar que se maximiza y eficientiza la protección de los derechos humanos de los contribuyentes y la tendencia debe ser que se logre desde sede administrativa.

En virtud de lo anterior, podemos concluir que, los denominados “principios de las contribuciones” son derechos fundamentales debido a su contenido, construcción y ubicación dentro del texto constitucional y, por tanto, forman parte del catálogo de derechos fundamentales en nuestro sistema jurídico mexicano independientemente de que no estén contenidos en los primeros 29 artículos del texto constitucional o de que no exista un pronunciamiento de nuestros tribunales que así los reconozca.

La reforma constitucional estudiada en el presente trabajo implicó, como se ha expuesto, un cambio de paradigma y gran avance respecto del reconocimiento y tutela de los derechos fundamentales en el sistema jurídico mexicano, pero aún resulta necesario que, por lo que respecta a la materia tributaria, se sigan judicializando los derechos fundamentales de los contribuyentes para lograr un pronunciamiento del Poder Judicial de la Federación que, a través de su jurisprudencia, los reconozca como tal y que, se siga legislando a favor de la progresividad constante de los derechos fundamentales.

BIBLIOGRAFÍA.

- ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2a. ed. en español, trad. de Carlos Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- ASTUDILLO, César, *El bloque y parámetro de constitucionalidad en México*, México, Tirant lo Blanch México, 2014.
- CABALLERO OCHOA, José Luis, “La cláusula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1º, párrafo segundo de la Constitución)” en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- CARMONA TINOCO, Jorge Ulises, “La Reforma y las Normas de Derechos Humanos previstas en los Tratados Internacionales” en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Los derechos humanos de los contribuyentes*, México, Porrúa, 2017.
- DE CASAS, Ignacio y Toller, Fernando M., *Los derechos humanos de las personas jurídicas. Titularidad de derechos y legitimación en el Sistema Interamericano*, México, Porrúa, 2015.
- DEL ROSARIO RODRÍGUEZ, Marcos, *El parámetro de control de regularidad constitucional en México análisis sobre la evolución del concepto de supremacía constitucional en México*, México, Porrúa, 2015.

- DEL ROSARIO, RODRÍGUEZ, Marcos, “Los principios de universalidad, inalienabilidad, indivisibilidad, interdependencia, progresividad y pro persona en el sistema constitucional mexicano” en Escalante López, Sonia et al. (coord.), *Derecho Procesal Convencional y la inconventionalidad*, México, ed. Porrúa, 2016.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, 4ª e., Andrés Ibáñez, Perfecto y Greppi, Andrea (trad.), Madrid, Editorial Trotta, 1999.
- FERRER MAC GREGOR, Eduardo, “Interpretación conforme y control difuso de la convencionalidad” en Carbonell Sánchez, Miguel y Salazar Ugarte, Pedro (coord.) *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- LADRÓN DE GUEVARA, Diana Bernal, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos del contribuyente” en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los contribuyentes*, México, Universidad Nacional Autónoma de México 2014.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. “Los derechos humanos y las potestades administrativas sancionadoras” en ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Justicia Tributaria y Derechos Humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016.
- ORTIZ MENA, Alfredo Gutiérrez, “Las garantías tributarias como derechos humanos” en Ruíz Jiménez, César Alejandro (coord.), *Derecho Tributario y Derechos humanos*, México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016.
- PEREZ ROBLES, Arturo, “Las cláusulas para evitar la no discriminación en los tratados para evitar la doble imposición y el derecho humano a la igualdad” en Ruiz Jiménez, César Alejandro (coord.) *Derecho Tributario y Derechos humanos*, Ciudad de México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016.
- PINZÓN ORTIZ, Diana Gabriela y otro. “Derecho al mínimo vital como sistema protector de la familia” en Viesca de la Garza, Eduardo J. y otros (coord.)

Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos, México, Porrúa, 2017.

ROA JACOBO, Juan Carlos. “Derecho al mínimo vital frente al procedimiento de ejecución de créditos fiscales en México” en RUIZ JÍMENEZ, César Alejandro (coord.) *Derecho Tributario y Derechos humanos*, México, ITAM e IFA Grupo Mexicano, A.C., 2016.

RODRIGUEZ VIDAL, Raúl y Rodríguez Vidal, Víctor Pedro, “Exégesis de los derechos constitucionales en materia tributaria” en Viesca de la Garza, Eduardo J. et al. (coord.) *Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*, México, ed. Porrúa, 2017.

RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro (Coord.), *Derecho tributario y derechos humanos diálogo en México y el mundo*, México, Tirant lo Blanch, 2016.

SALAZAR UGARTE, Pedro, (coord.) *La reforma constitucional sobre derechos humanos. Una guía conceptual*. México, Instituto Belisario Domínguez, 2014.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, ed. Oxford, 2012.

VÁZQUEZ MATA, J. Guadalupe, “El principio constitucional del destino de las contribuciones al gasto público y derechos humanos” en Viesca de la Garza, Eduardo J. et al. (coord.), *Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*, México, ed. Porrúa, 2017.

VIESCA DE LA GARZA, Eduardo J. et al (Coord.), “*Los principios constitucionales de las contribuciones a la luz de los derechos humanos*”, México, Porrúa, 2017.

Normatividad.

- Nacional.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en *Agenda de Amparo*, México, ed. ISEF, 2010, art. 1º.

Código Fiscal de la Federación, México, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de enero de 2017.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_291217.pdf, consultado el 27 de noviembre de 2017.

Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 10 de junio de 2011, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.phpcodigo=5194486&fecha=10/06/2011, consultado el 27 de noviembre de 2017.

Jurisprudencia y decisiones judiciales.

- Expediente Varios 912/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo I, octubre de 2011, p. 313.
- Tesis 1a./J.64/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, octubre de 2014, p. 272.
- Tesis P./J. 20/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Libro 5, abril de 2014, p. 202.
- Tesis 2a./J. 163/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, Libro 49, diciembre de 2017, p. 487.
- Tesis P./J. 1/2015, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época; t. I, 16 de marzo de 2015, p. 117.
- Tesis IV.3o. A. J/4, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. III, agosto de 2013, p. 1408.
- Tesis I.4o.A.9 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época; t. III, abril de 2013, p. 2254.
- Tesis P./J. 15/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.
- Tesis P./J. 106/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26.
- Tesis P./J.2/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1129.

Tesis P./J. 109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

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

Tesis P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. IX, marzo 2000, p. 35.

Tesis 2a./J. 31/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, marzo 2007, p. 334.

Tesis 2a./J. 27/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, 10 de marzo de 2017, p. 821.

- **Internacional.**

Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica, 22 de noviembre de 1969, publicada en el Diario Oficial de la Federación en 07 de mayo de 1981, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4645612&fecha=07/05/1981, consultado el 10 de febrero de 2018.

Caso Cantos vs. Argentina, sentencia de 7 de septiembre de 2001, Corte Interamericana de Derechos Humanos, pp. 7-10, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_85_esp.pdf, consultado el 7 de mayo de 2018.

O.C. 22/16, Titularidad de Derechos de las Personas Jurídicas en el sistema interamericano de derechos humanos (interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46 Y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1.A y B del Protocolo de San Salvador), Corte Interamericana de Derechos Humanos, 26 de febrero de 2016, http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_22_esp.pdf, consultado el 17 de febrero de 2018.