



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

El Título de la Tesis.

**EL IMPACTO DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y EN
ESPECIAL EN LAS REFORMAS FISCALES PUBLICADAS EL 9 DE DICIEMBRE DE
2013**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Axeel Miguel Arana Castaños

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

*“En este mundo no hay nada cierto,
excepto la muerte y los impuestos”
(Benjamín Franklin)*

*Moshi gracias por todo el amor y
paciencia que me tienes,
ya que sin ti este trabajo
no sería una realidad .*

*Mis pequeñas Nicole y Melíe,
gracias por ser el motor
de mi vida.*

*Mamá y Jaky, gracias por
seguir a mi lado.*

*Y a todos mis compañeros, colegas
y amigos de profesión que
sin ustedes hoy sería
menos abogado
de lo que pretendo ser.*

Índice:

CAPÍTULO I.....	14
ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	14
I.- LA INCORPORACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LOS SISTEMAS JURÍDICOS DE OCCIDENTE.	14
I.A.- EL INGRESO DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL	19
I.2.- MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS	24
I.2.A.- MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS (1945-1994)	24
I.2.B.- MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS (1994-2000)	31
I.2.C.- MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS (2000-2006)	35
I.2. D.- MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE DERECHOS HUMANOS (2006-2012)	38
I.2.E. -MÉXICO FRENTE AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS (2012-2016)	44
I.3. EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS HUMANOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	51
I.3 A.- EL ARTÍCULO 1° CONSTITUCIONAL.....	54
I.3.B.- LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 CONSTITUCIONALES, EL JUICIO DE AMPARO.	63
I.3.B.1.-EL ÁMBITO DE PROTECCIÓN DEL JUICIO DE AMPARO.....	64
I.3.B.2.- EL INTERÉS LEGÍTIMO EN EL JUICIO DE AMPARO.	65
I.3.B.3.- EL CONCEPTO DE AUTORIDAD PARA LOS EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO.	68
I.3.B.4.- LAS IMPROCEDENCIAS EN EL JUICIO DE AMPARO.	69

CAPÍTULO II.....	74
II. A.- OBLIGACIONES DEL ESTADO FRENTE A LOS DERECHOS HUMANOS Y SUS PRINCIPIOS RECTORES.	74
II.A.1.- EL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD	74
II.A.2.- EL PRINCIPIO DE INDIVISIBILIDAD	80
II.A.3.- EL PRINCIPIO DE INTERDEPENDENCIA	86
II.A.4.- EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.....	90
CAPÍTULO III.....	105
III.A.- APORTACIONES DEL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS QUE TIENEN UNA MAYOR INCIDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	105
III.A.1.- EL DERECHO A LA PROPIEDAD Y AL MÍNIMO VITAL	112
III.A.2.- EL DERECHO AL DESARROLLO PROGRESIVO	133
III.A.3.- EL DERECHO A LA IGUALDAD Y LA PROHIBICIÓN DE NO DISCRIMINACIÓN.....	144
III.A.4.- LA PROHIBICIÓN DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.	149
CAPÍTULO IV	154
IV.A.- REFLEXIONES SOBRE LOS ALCANCES Y APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS DERECHOS HUMANOS DERIVADO DE LAS REFORMAS FISCALES VIGENTES A PARTIR DEL 2014.	154
A.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	154
IV.A.1.- LÍMITE A LAS DEDUCCIONES DEL PATRÓN DE AQUELLOS INGRESOS EXENTOS PARA EL TRABAJADOR.	154
IV.A.2.- LÍMITE A LAS DEDUCCIONES PERSONALES TRATÁNDOSE DE PERSONAS FÍSICAS. ...	173
B.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	193
IV.B.1.- PUBLICACIÓN DE LA LISTA DE AQUELLOS CONTRIBUYENTES QUE LLEVAN A CABO OPERACIONES INEXISTENTES CON TERCEROS.....	193

IV.B.2.- PUBLICACIÓN DE LA LISTA DE AQUELLOS CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS.....	200
C.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	204
IV.C.1.- OMISIÓN DE CONTEMPLAR DENTRO DE LAS EXENCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.	204
CONCLUSIONES	215
BIBLIOGRAFIA:	220

Abreviaturas

Código Fiscal de la Federación (CFF).

Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales de las Naciones Unidas-
(CDESC)

Consejo de la Judicatura Federal (CJF),

Convención Americana de Derechos Humanos (CADH)

Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH),

Corte Penal Internacional (CPI).

Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)

Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH),

Impuesto del Valor Agregado (IVA).

Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

Impuesto sobre la Renta (ISR)

Ley de Amparo (LA)

Ley Federal del Trabajo (LFT)

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

Ley del Impuesto al Valor (LIVA)

Organizaciones Sociales Civiles (OSC)

Organización de Estados Americanos (OEA)

Organizaciones no gubernamentales (ONG Pacto Internacional de Derechos Civiles
y Políticos, (PIDCP).

Organización de Naciones Unidas (ONU).

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC)

Procuraduría General de la República (PGR)

Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)

Introducción

Los derechos humanos se gestan del sufrimiento que son capaces de infringir unos a otros los seres humanos, y en muchas de las ocasiones prevalidados por el poder y la fuerza ejercida por el Estado, por eso la necesidad de reconocer de que toda persona humana, por el hecho de serlo es portadora de atributos autónomos que deben ser respetados y protegidos, sin requisito de ningún título, concesión o adjudicación por parte de Gobierno.

Desde los precursores de las declaraciones modernas de los derechos humanos, hasta el reconocimiento constitucional de ellos, los derechos humanos a pesar de ser aceptados normativamente en su dimensión práctica, han sido menospreciados y en muchos de los casos violados tanto por las autoridades como por los mismos particulares.

Y en el caso de México no ha sido la excepción, a lo largo de nuestra historia constitucional a pesar de que los derechos de las personas han sido reconocidos, a través de distintas fórmulas, garantías individuales, derechos del hombre, derechos fundamentales etc, los avances en esta dirección han sido insuficientes, pues, lo niveles de violación o desamparo de algunos derechos básicos – alimentación, salud, agua, ambiente, entre otros, - siguen siendo una marcada característica del rostro de la sociedad mexicana.

La reforma constitucional en materia de derechos humanos promulgada en nuestro país en junio de 2011, tiene un alto impacto en la concepción de los derechos fundamentales, ya que afectan el núcleo central de su comprensión, es decir, el alcance de tutela es mucho mayor, al mismo tiempo de que existe ahora un amplio abanico de principios en favor de los gobernados.

En efecto, el artículo 1º Constitucional contempla un espectro de tutela mucho mayor al obligar al Estado mexicano, a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por lo que el Estado está obligado cuando se

presenta una violación de estos derechos, a reparar, investigar, prevenir y hasta sancionar a quienes hayan cometido una trasgresión a estos derechos.

Sin embargo, el hecho de que se establezcan normas constitucionales o instrumentos internacionales que reconozcan estas prerrogativas, no basta para dar una tutela efectiva de ello, ya que lo importante es poder determinar el parámetro de interpretación y aplicación de los derechos humanos, bajo estos principios, a través de los sistemas de protección de los derechos humanos tanto de fuente nacional como de fuente internacional, y el caso de la materia tributaria no es la excepción.

Derivado de las reformas fiscales vigentes a partir del 2014, un gran número de contribuyentes promovieron amparos en contra de las modificaciones legislativas a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios Especiales, el Código Fiscal de la Federación, entre otros ordenamientos tributarios, derivado no sólo de las mecánicas de tributación o del alza en las tasas o tarifas, sino, también por la introducción de nuevas figuras en los sistemas de recaudación.

La conjugación de las reformas constitucionales en materia de derechos humanos y las modificaciones tributarias antes mencionadas, plantean un escenario interesante, para que quienes cuestionan la constitucionalidad de las normas, como para aquellos encargados de defenderlas, así para quienes resolverán los juicios; ya que los argumentos no sólo se enfocan a las clásicas garantías de justicia tributaria, sino, también a violaciones a derechos humanos como a los principios antes mencionados, en donde la interpretación y aplicación puede ser muy amplia, incluso la pauta para validar o declarar la inconstitucionalidad de una norma.

Bajo esas circunstancias, el presente trabajo busca hacer una reflexión de cuál podría ser el parámetro objetivo de incidencia de los derechos humanos en la aplicación de la materia fiscal, aunado a la escasa producción de precedentes judiciales tanto de fuente internacional como nacional en este paradigma de

derechos humanos; más aún con la introducción de nuevas figuras jurídicas y mecánicas de tributación derivado de las nuevas reformas fiscales publicadas el 9° de diciembre de 2013.

Es importante destacar que el universo de violaciones a derechos humanos que se podrían presentar derivado de las normas tributarias reformadas, a los casos de laboratorio que se exponen día a día en los tribunales, y a la ingeniería jurídica de quienes plantean sus argumentos en sus demanda de amparo, sin duda rebasa en mucho las reflexiones que se podrían alcanzar con este trabajo, sin embargo, lo que se busca con esta entrega es hacer una aproximación del alcance y aplicación de los derechos humanos con motivo de los tópicos principales de la reforma fiscal en comento, que pudiera servir como guía para quienes estamos inmersos en esta rama del derecho tan compleja y apasionada.

Para poder despejar las anteriores premisas, consideramos necesario, en primer orden, hacer una introspección de los antecedentes de los derechos humanos, así como la evolución de ellos en el sistema jurídico mexicano; para dar paso a las obligaciones que el Estado tiene frente a los derechos humanos y sus principios rectores; para después dar pauta a los criterios que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los tribunales internaciones y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado en materia tributaria en este nuevo paradigma de derechos; para al final poder hacer unas reflexiones sobre los alcances y aplicación de los derechos humanos en las reformas fiscales vigentes a partir del 2014.

CAPÍTULO I

Antecedentes históricos

I.- La incorporación de los derechos humanos en los sistemas jurídicos de occidente.

Dentro de la historia constitucional de occidente el primer documento significativo que estableció limitaciones de naturaleza jurídica al ejercicio del poder del Estado frente al pueblo fue la Carta Magna de 1215, esto después de que el rey Juan de Inglaterra violara un número considerable de leyes y tradiciones antiguas con que se había gobernado Inglaterra, sus súbditos lo forzaron a firmar la Carta Magna, la cual reconocía a favor del pueblo una serie de derechos¹.

Posteriormente el siguiente documento en donde se desarrollan los derechos humanos fue *“La Petición del Derecho”*, de 1628² emitida por el Parlamento Inglés y enviada a Carlos I como una declaración de libertades civiles, la cual junto con el Habeas Corpus de 1679 y el Bill of Rights de 1689 pueden considerarse como los precursores de las declaraciones modernas de los derechos humanos de occidente.

Sin embargo, las primeras manifestaciones concretas sobre las declaraciones de derechos individuales, con fuerza legal, fundadas sobre el reconocimiento de derechos inherentes al ser humano que se impone al Estado como objeto de

¹ Podría decirse que la Carta Magna o la “Gran Carta”, fue la influencia primitiva más significativa en el extenso proceso histórico que condujo a la ley constitucional actual en el mundo de habla inglesa.

Entre ellos estaba el derecho de la iglesia a estar libre de la intervención del gobierno, los derechos de todos los ciudadanos libres a poseer y heredar propiedades y que se les protegiera de impuestos excesivos. Estableció el derecho de las viudas que poseían propiedades para decidir no volver a casarse, y establece principios de garantías legales e igualdad ante la ley. También contenía disposiciones que prohibían el soborno y la mala conducta de los funcionarios. Considerada ampliamente como uno de los documentos legales más importantes en el desarrollo de la democracia moderna, la Carta Magna fue un punto de cambio crucial en la lucha por la libertad.

² El rechazo del Parlamento para financiar la impopular política externa del rey, causó que su gobierno exigiera préstamos forzosos y que tuvieran que acuartelar las tropas en las casas de los súbditos como una medida económica. El arresto y encarcelamiento arbitrarios por oponerse a estas políticas, produjo en el Parlamento una hostilidad violenta hacia Carlos y George Villiers, el primer duque de Buckingham. La Petición del Derecho, iniciada por Sir Edward Coke, se basó en estatutos y documentos oficiales el cual hace valer cuatro principios: (1) No se podrá recaudar ningún impuesto sin el consentimiento del Parlamento. (2) No se puede encarcelar a ningún súbdito sin una causa probada (reafirmación del derecho de habeas corpus), (3) A ningún soldado se le puede acuartelar debido a su ciudadanía, y (4) No puede usarse la ley marcial en tiempos de paz.

respeto y protección, emergen de la Revolución Norteamericana. El Bill of Rights, del 4 de julio de 1776, donde el Congreso de Estados Unidos aprobó la Declaración de Independencia

En ella se estableció que: *“todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los cuales, cuando entran en estado de sociedad, no pueden por ningún pacto privar o desposeer su posteridad, a saber, el goce de la vida y de la libertad, con los medios para adquirir y poseer la propiedad y buscar y conseguir la felicidad y la seguridad”*

De igual forma, se sostuvo: *“... que todos los hombres son creados iguales, que han sido dotados por su Creador de ciertos derechos inalienables; que entre éstos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que para asegurar esos derechos, se instituyen entre los hombres los Gobiernos los cuales derivan sus legítimos poderes del consentimiento de los gobernados..”*³.

Posteriormente en 1787, aparece la Constitución de los Estados Unidos de América como la ley fundamental del sistema federal estadounidense y es el documento histórico del mundo occidental, en ella se definen los organismos principales del gobierno y sus jurisdicciones, y los derechos básicos de los ciudadanos.

Las primeras diez enmiendas a la Constitución (la Carta de Derechos), entraron en vigor el 15 de diciembre de 1791, limitando los poderes del Gobierno Federal de los Estados Unidos de América y protegiendo los derechos de todos los ciudadanos, residentes y visitantes en territorio estadounidense.

La Carta de Derechos protege la libertad de expresión, la libertad religiosa, el derecho de tener y portar armas, el derecho de reunirse y la libertad de petición.

³ Miguel Carbonell *“Derecho internacional de los derechos humanos.”* Textos básicos 2 edición ., México, CNDH-Porrúa 2003, página 497

La carta también prohíbe la búsqueda e incautación irrazonable, castigo cruel e inusual y la autoincriminación obligada.

Entre las protecciones legales que brindaba, la Carta de Derechos se encuentra prohibir al congreso de hacer cualquier ley que establezca la religión como forma de gobierno y destierra la posibilidad de que el Gobierno Federal pueda privar a cualquier persona de la vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal.

Tratándose de los casos de criminales federales se requiere de una acusación por un gran jurado, por cualquier delito capital, o crimen reprobable, garantiza un juicio público rápido con un jurado imparcial en el distrito en el cual el crimen ocurrió, y prohíbe el doble enjuiciamiento.

En 1789 el pueblo francés estalló la primera República Francesa, en el ataque súbito a la Bastilla, la Asamblea Nacional Constituyente adoptó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (*La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*), la cual reconoce y proclama “*que los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos y que las distinciones sociales no pueden estar fundadas, sino en la utilidad común (artículo 1°)*”, y que “*la finalidad de toda asociación política es la conservación de los derechos inalienables e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión*” (artículo 2°)⁴.

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, argumenta que la necesidad de la ley se deriva del hecho de que “*... el ejercicio de los derechos naturales de cada hombre, tiene sólo aquellos límites que aseguran a los demás miembros de la misma sociedad el goce de estos mismos derechos*”.

Por lo tanto, la declaración ve a la ley como una expresión de la voluntad general, destinada a promocionar esta equidad de derechos y prohibir sólo acciones que se instauren en detrimento de la sociedad.

⁴ *Ibidem*, página 2

Posteriormente los movimientos armados de finales del siglo XVIII, y principios del XIX⁵, aportaron la integración a la postre de manera irreversible de los derechos individuales y libertades públicas a las instituciones jurídicas y políticas de occidente, ya que a través del reconocimiento de estos, se limitaba el alcance del poder público, lo cual delinea lo que se conoce como el Estado de Derecho.

También, es importante destacar que a lo largo del tiempo se ha producido cambios sobre el contenido y la concepción de los derechos humanos, al reconocer los derechos económicos, sociales y culturales, que se refieren a la existencia de condiciones de vida y de acceso a los bienes materiales y culturales.

La noción de estos derechos suscitados nuevamente por grandes movimientos sociales, bélicos y políticos⁶, fueron recogidos inicialmente por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917⁷, la Constitución alemana de 1919, la Constitución española de 1931, la Constitución de la unión soviética de 1936 y la Constitución de irlandesa de 1937.

En esta primera etapa de la historia de los derechos humanos, se destaca por el reconocimiento de estas prerrogativas en el orden jurídico formal, derivado de las convulsiones sociales de las clases más desprotegidas hacia el Estado, cuyo propósito era vencer la opresión de los antiguos regímenes dictatoriales, por eso, la frase del historiador Michel Mollat, cobra relevancia: *“Todos los avances esenciales de los hombres hacia un mejor camino de la humanidad han sido*

⁵ Las revoluciones de independencia latinoamericana también acuñaron a las declaraciones de derechos humanos como una expresión fundamental de su ideario. Así por ejemplo desde el *“Bando de Abolición de la Esclavitud de Miguel Hidalgo”* de 6 de diciembre de 1810, en donde establecía:

- a) *“Que todos los dueños de esclavos deberán darles libertad dentro del término de diez día, so pena de muerte, la que les aplicará por transgresión de este artículo.*
- b) *Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que á los indios se les exigía.”*

⁶ Estos movimientos fueron la revolución mexicana de 1910; la proclamación de la República Alemana en Weimar, tras la derrota del Reich en la Primera Guerra Mundial, y la extinción del Imperio Austro Húngaro y del Imperio Otomano, la proclamación de la Segunda República Española; la Revolución Rusa, y la independencia de Irlanda

⁷ Con la promulgación de la Constitución de 1917, se reconoce el derecho de propiedad de las tierras, la educación y el trabajo, con las reformas a los artículos 3º, 27 y 123 constitucional, reformas que inciden indudablemente en los derechos económicos, sociales y culturales.

realizados, a través de la historia, a partir de un giro hacia los más pobres de su época”⁸

⁸ La expresión atribuida a este historiador francés se hace ante la Sección de Asuntos Sociales del Consejo Económico y Social de Francia, el 18 de marzo de 1986, Cfr Wrésinkis, Joseph *“Les droits del l' homme en questions. Livre blanc” La documentation française, Paris 1989, pág. 222*

I.a.- El ingreso de los derechos humanos en el ámbito internacional

La reacción tangible de la comunidad internacional para instaurar un sistema supranacional de derechos humanos fue la constatación de los crímenes de lesa humanidad cometidos durante la Segunda Guerra Mundial (1933-1945), la magnitud del genocidio, puso en evidencia que el ejercicio del poder público representa un peligro para la dignidad humana, de modo que su control no debe sólo ser a través del orden jurídico nacional, sino, que debe constituirse instancias internacionales para la salvaguarda de los derechos humanos.

En abril de 1945, delegados de cincuenta naciones se reunieron en San Francisco, en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Organización Internacional con el objetivo de crear un organismo internacional para promover la paz y evitar guerras futuras.

Los ideales de la organización se establecieron en el preámbulo a la Carta de las Naciones Unidas en donde propusieron: *“Nosotros, la gente de las Naciones Unidas, estamos decididos a proteger a las generaciones venideras del azote de la guerra, la cual dos veces en nuestra vida ha producido un sufrimiento incalculable a la humanidad”*.

De igual forma, la carta reafirmó *“la fe en los derechos fundamentales del hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana, en la igualdad de los derechos del hombres y mujeres”*. Por su parte, el artículo 56 del mismo documento dispuso *“que todos los miembros se comprometen a tomar medida, conjuntas o separadamente en cooperación con la Organización, para la realización de los propósitos consignados en el artículo 55”, entre los cuales está “el respeto universal de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de todos”*.⁹

⁹ El Acta Constitutiva de la nueva organización de las Naciones Unidas entró en vigencia el 24 de octubre de 1945, fecha que se celebra cada año como día de las Naciones Unidas

El 10 de diciembre de 1948¹⁰, la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH), instrumento que ha servido como fundamento de las normas internacionales sobre derechos humanos. Aprobada hace casi 60 años, la declaración ha inspirado un valioso conjunto de tratados internacionales de derechos humanos legalmente vinculantes y la promoción de estos derechos en todo el mundo a lo largo de las últimas seis décadas.

La declaración supone el primer reconocimiento universal de que los derechos básicos y las libertades fundamentales son inherentes a todos los seres humanos, inalienables y aplicables en igual medida a todas las personas, y que todos y cada uno de nosotros hemos nacido libres y con igualdad de dignidad y de derechos, independientemente de nuestra nacionalidad, lugar de residencia, género, origen nacional o étnico, color de piel, religión, idioma o cualquier otra condición; a través de esta declaración la comunidad internacional se comprometió a defender la dignidad y la justicia para todos los seres humanos.

En su preámbulo la declaración considera que la libertad, justicia y la paz en el mundo tiene como bases que los derechos son iguales e inalienables para todos los seres humano; de igual forma, es esencial que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de derecho, a fin de que el hombre no se vea compelido al supremo recurso de la rebelión contra la tiranía y la opresión.

Los países miembros de las Naciones Unidas se comprometieron a trabajar juntos para promover que la DUDH se sistematizara en un sólo documento. Con el fin de que los Estados incorporaran a su legislación doméstica el reconocimiento de estos derechos.

¹⁰ Para 1948, la nueva Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, bajo la presidencia de Eleanor Roosevelt (viuda del presidente Franklin Roosevelt, defensora de los derechos humanos por derecho propio y delegada de Estados Unidos ante la ONU), dispuso a redactar el documento que se convirtió en la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Roosevelt, a quien se atribuyó la inspiración del documento, se refirió a la Declaración como la Carta Magna internacional para toda la humanidad. La cual fue adoptada por las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948.

Los principios básicos de los derechos humanos enunciados por primera vez en la DUDH, como el de universalidad, interdependencia e indivisibilidad, la igualdad y la no discriminación, implica no sólo el reconocimiento de ellos por parte de los Estados¹¹.

Sino también, la obligación de respetarlos, al formar parte de los tratados internacionales, de los cuales son parte, asumiendo el deber y obligación de protegerlos y promover su desarrollo. La obligación de respetarlos supone que los Estados deben de abstenerse a restringir los derechos humanos o de interferir en realización de ellos.

Esto es la declaración impone hacia los Estados que son miembros, no sólo la obligación de exigir que los Estados protejan a las personas o grupos de personas de las violaciones a los derechos humanos, sino también, que deban de adoptar medidas positivas que faciliten la realización de estos, como la puesta en práctica de programas y leyes nacionales que sean compatibles con los deberes y obligaciones inherentes a estos tratados.

En nuestra opinión, las declaraciones como todos los instrumentos de su género, son actos solemnes por medio de los cuales quienes los emiten proclaman su apoyo a principios de gran valor, sin embargo, los efectos de las declaraciones en general, no responden a un enunciado único, y dependen en mucho de los casos, de las circunstancias en que las declaraciones se hayan emitido y la forma en cómo se reconozcan estos instrumentos a la hora de invocar los principios proclamados.

No objetamos el gran valor que tiene la DUDH u otros instrumentos internacionales de su género, sin embargo, a pesar de que han ganado fuerza obligatoria a través de su reiterada aplicación y de la práctica internacional, debe

¹¹ En el caso de México, estos principio fueron recogidos por la reforma constitucional en materia de derechos humanos hasta junio de 2011; en efecto, el artículo 1° Constitucional contempla la obligación del Estado mexicano de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, bajo los principios, de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, igualdad y la no discriminación por lo que el Estado está obligado cuando se presenta una violación de derechos debe reparar, investigar, prevenir y hasta sancionar a quienes la hayan cometido.

reconocerse que en general para algunos sistemas jurídicos nacionales carecen de valor vinculante desde el punto de vista legal.

Por eso, es importante mencionar, que cuando los procedimientos jurídicos nacionales no solucionan las violaciones de derechos humanos, existen mecanismos y procedimientos a escala regional e internacional para atender las denuncias individuales y de grupo, con miras a velar por que se respeten, apliquen y hagan cumplir a escala local las normas internacionales en materia de derechos humanos.

Sin embargo, la ruta hacia el establecimiento de estos sistemas convencionales de derechos humanos ha venido transitándose, de manera desigual, tanto en la esfera de las Naciones Unidas, como en los sistemas regionales europeos, americano y africano, pues el grado de cumplimiento depende por desgracia de las medidas y acciones que lleven a cabo los Estados, para el respeto de estos derechos, y no sólo por la proclamación que hagan de las declaraciones adoptadas por cada uno de los países.

Durante las últimas décadas, más de un centenar de instrumentos internacionales relativos a los derechos humanos, se han suscritos por los Estados miembros de la Organización de Naciones Unidas (ONU). En el caso de las convenciones se han reconocido derechos, pactado obligaciones y establecido medios de protección que, en su conjunto han transformado en más de un aspecto el derecho internacional.

Además, de los mecanismos orientados a establecer sistemas generales de protección, han aparecido otros destinatarios a proteger otras categorías de personas vulnerables – mujeres, niños, trabajadores, refugiados, discapacitados, entre otros,- o ciertas ofensas singularmente graves contra los derechos humanos, como el genocidio, la discriminación racial, el apartheid, la tortura o la trata de personas.

También se ha gestado la protección de los llamados derechos colectivos de la humanidad entera, como el derecho al desarrollo, el derecho a un medio ambiente sano y el derecho a la paz.

Como consecuencia de toda esta actividad diplomática, política y jurídica, y de la permanente presencia en el debate de la sociedad civil, a través de numerosas organizaciones no gubernamentales y de la opinión pública internacional, tanto en el ámbito universal como regional, se ha construido una de las notas más relevantes de los derechos humanos en el mundo contemporáneo, como lo es su internacionalización.

De ahí, que la violación de los derechos humanos ya no es sólo jurídicamente ilícita en el campo nacional, sino que puede llegar a comprometer la responsabilidad internacional del Estado frente a las víctimas de esas violaciones.

I.2.- México frente al régimen internacional de los derechos humanos

I.2.a.- México frente al régimen internacional de los derechos humanos (1945-1994)

La participación de México en los orígenes del sistema universal e interamericano de derechos humanos entre 1945 y 1948, marcó la pauta durante las siguientes décadas sobre cuál sería la posición de nuestro país en el ámbito internacional.

A partir de 1945 el Gobierno de México asumió una participación muy activa en el contexto internacional por lo que hace a la promoción de los derechos humanos, tanto en el ámbito regional como internacional, basta citar como ejemplo de ello las discusiones que se llevaron a cabo para la creación de la ONU. En términos generales México procuró, mediante sus participaciones, ampliar al máximo la esfera de acción de la comunidad internacional, en el ámbito de los derechos humanos.

En la Conferencia Interamericana sobre Problemas de la Guerra y la Paz, también conocida como “Conferencia de Chapultepec”, celebrada en la Ciudad de México, tuvo como propósito discutir las propuestas para el orden internacional de la postguerra, emanadas de las reuniones de las grandes potencias vencedoras de Dumbarton Oaks, y generar posiciones comunes por parte de los países del continente. México apoyó la resolución XL titulada “Protección Internacional de los Derechos Esenciales del Hombre”, que fue predecesora de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Ahí se proclamó “la adhesión de las repúblicas americanas a los principios consagrados en el Derecho Internacional para la salvaguardia de los derechos esenciales del hombre”, y se favoreció un sistema de protección internacional de los mismos. En otras palabras, por esta vía el Gobierno de México aceptaba que los derechos humanos fueran objeto de un instrumento jurídico internacional de carácter vinculante.

De igual forma, dentro de las observaciones oficiales a las propuestas Dumbarton Oaks, el Gobierno de México llamó la atención sobre el vacío respecto a los derechos y deberes internacionales del hombre, cuyo respeto constituye uno de los objetivos principales; así como, añadir una Declaración de los Derechos y Deberes Internacionales del Hombre como apéndice de lo que sería la Carta de las Naciones Unidas, así como la creación de un organismo internacional para velar por su observancia.¹²

A finales de 1945, de forma abrupta México tomó una posición tradicional como acérrimo defensor del dominio reservado del Estado, frente a la acción internacional en asuntos de índole interna y, en particular, a la protección de los derechos humanos.

En las negociaciones paralelas que se llevaron tanto a la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre como a la DUDH adoptadas en 1948 la delegación mexicana fijó su posición, bajo los siguientes lineamientos¹³:

- a)** Los derechos humanos no deben ser objeto de una convención, sino de una simple declaración.
- b)** No es admisible la protección internacional de los derechos humanos, por lo que no puede aceptarse que exista todo un sistema internacional para la protección de estos derechos.
- c)** Debe existir mayor peso en el sentido de apoyar la protección nacional de los derechos humanos, mediante soluciones de derecho interno, como el juicio de amparo.

¹² “Opinion of the Department of Foreign Relations of México Concerning the Dumbarton Oaks Proposal for the Creation of a General International Organization”, 23 de abril de 1945, en Documents of the Un Conference on International Organization, San Francisco, 1945, vol.III Nueva York Information Organizations 1945, pp 63 a 73

¹³ Lineamientos contenidos en el memorando del 19 de marzo de 1948 formulado por el licenciado Pablo Campos Ortiz, miembro de la delegación mexicana ante la IX Conferencia Internacional Americana. Memorando transcrito en el documento. Carta de Germán Fernández del Castillo a Jaime Torres Bodet, presidente de la delegación mexicana, sexta comisión de la OEA referente a la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, Bogotá, Colombia 26 de abril de 1948.

En los próximos años, la política exterior de México se condujo bajo estas premisas, participando con un bajo perfil en los esfuerzos de codificación de los derechos fundamentales.

De igual forma, el rechazo a desarrollar mecanismos internacionales de supervisión o cortes internacionales encargadas de vigilar el cumplimiento de las normas internacionales de los derechos humanos; así como, el escaso desarrollo bilateral sistemático de una política exterior en materia de derechos humanos.

Ejemplo de lo anterior es la ratificación tardía¹⁴ de México a los principales instrumentos internacionales, cómo el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), adoptado por la Asamblea General el 16 de diciembre de 1966, cuya vigencia fue en 1976, y ratificado por nuestro país hasta el 24 de marzo de 1981.

A medida que el régimen internacional fue evolucionando hacía un mayor grado de compromiso de los Estados parte, en el reconocimiento de los derechos humanos, la posición de México se fue complicando, y fue cada vez más difícil, coincidir, por un lado, el discurso entusiasta en la agenda internacional de los derechos humanos en su parte dogmática, y por otro, lado la postura conservadora en materia procedimental que correspondía a una defensa soberana del Estado.

Así las cosas, en 1969 México participó a fondo en las discusiones que condujeron a la redacción final de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), sin embargo, el gobierno mexicano buscó por todos los medios restringir las facultades que el anteproyecto original contemplaba para la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, por lo que cabildeó intensamente en contra del establecimiento de una Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) con competencia jurisdiccional obligatoria.

¹⁴ Otros ejemplos que podemos mencionar es: a) El Primer Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General el 16 de diciembre de 1966, que entró en vigor hasta 1976, y ratificado por México hasta el 15 de marzo de 2002. b) La Convención Americana sobre Derechos Humanos crea la Corte Interamericana de Derechos Humanos, aprobado por la OEA el 22 de noviembre de 1969, el cual entró en vigor en 1979, ratificado por México hasta el 9 de diciembre de 1998.

Finalmente varias de las objeciones de nuestro país fueron tomadas en cuenta, por lo que en el texto final se disminuyeron las facultades de la Comisión, y lo que es más importante se acoto el marco de su jurisdicción al pasar de ser obligatoria, a un sistema jurisdiccional optativo.¹⁵

Debido a la desconfianza que suscitaba para la delegación mexicana la evolución del sistema interamericano de derechos humanos, México sintió la necesidad de emitir una declaración en la que subrayaba el carácter voluntario de la aceptación de la jurisdicción de la corte.

El Estado mexicano dejó pasar doce años antes de ratificar la convención, en efecto, en 1981 por razones de carácter político como la elección presidencial de José López Portillo y pasado los años más álgidos de combate a la guerrilla, México se puso al corriente con algunos de los compromiso internacionales que tenía pendientes por ratificar, entre ellos, el PIDCP y la citada CADH.

A principios de los años noventa era francamente notable la posición de México, ante los compromisos internacionales que se venían adoptando por parte de otros países. Ejemplo de ellos, fue la creación del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos.

Con la terminación de la guerra fría se planteó la posibilidad por parte de Estados Unidos y la Unión Europea de crear la oficina del Alto Comisionado¹⁶, en el marco de la celebración de la Conferencia Mundial de Derechos Humanos de las Naciones Unidas.

¹⁵ Conferencia especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. San José, Costa Rica 7-22 de noviembre de 1969 Actas y documentos (OEA/Ser. K/XVI1.2), Secretaría General, Organización de Estados Americanos. p 102, citado por García Ramírez Sergio, "*Los derechos humanos y la jurisdicción interamericana, México UNAM*", Instituto de Investigaciones Jurídicas 2002. páginas 75-78

¹⁶ El Alto Comisionado es el principal funcionario de las Naciones Unidas responsable de los derechos humanos, es el encargado hacer declaraciones y llamamientos públicos cuando se desatan crisis humanitarias. Asimismo, el Alto Comisionado estimula el diálogo y fomenta la cooperación con los gobiernos para reforzar la protección de los derechos humanos en el ámbito nacional. La intención de la Oficina es trabajar con una amplia gama de actores, incluidas las organizaciones no gubernamentales, instituciones académicas y el sector privado, para conseguir el mayor compromiso posible en relación con los derechos humanos.

El Alto Comisionado tiene la función también de integrar los conceptos y las normas de derechos humanos en todos los ámbitos de la Organización, trabajar conjuntamente con otras partes de las Naciones Unidas para alcanzar esta meta y participa plenamente en cada uno de los programas de las Naciones Unidas en temas tales como paz y seguridad, asuntos económicos y sociales, cooperación al desarrollo y asuntos humanitarios.

El Gobierno de México se opuso ante tal iniciativa, apoyaba por un lado la cooperación internacional para fortalecer la protección efectiva y genuina de los derechos humanos, pero siempre teniendo en cuenta la perspectiva nacional, esto es, nuestro país prefería fortalecer las instituciones de derechos humanos intergubernamentales ya existentes en las Naciones Unidas en lugar de nuevas instancias como la creación del Alto Comisionado.

A pesar de la oposición de México a la iniciativa, su propuesta no prosperó¹⁷ asumiendo el costo que esto implicaba, ya que casi todos los países de Latinoamérica¹⁸ no se mostraron favorables, e incluso algunos fueron entusiasta de esta propuesta; a pesar del empantanamiento en las negociaciones entre los países a favor y en contra de la propuesta, finalmente se resolvió la creación del cargo del Alto Comisionado, el cual fue aprobado el 20 de diciembre de 1993 por votación unánime de los países miembros.

A manera de conclusiones preliminares, podemos señalar que la posición de México en esta etapa, se marca por una posición neutral ante los compromisos internacional que se vinieron adoptando por parte de los Estados miembros de la ONU; la autodeterminación y la no intervención fueron principios bajo los cuales el Estado mexicano enmarcó su participación en los avances de las agendas internacional e interamericana de los derechos humanos.

Lo anterior implicaba grandes retos para la política exterior de nuestro país en el tema de los derechos humanos, así como la construcción de una agenda en este ámbito.

Sin embargo, el desarrollo de una agenda fue tardío, pues los abusos del Estado mexicano a sus connacionales se seguían dando, tanto en los sistemas educativos, de procuración e impartición de justicia especialmente con las

¹⁷ México ya había experimentado el aislamiento un año atrás, cuando fue el único país que votó en contra del Protocolo de Washington sobre Reformas a la Carta de la OEA en diciembre de 1992. En dicha reforma se incorporó el artículo 8 bis, que establece la suspensión de un Estado miembro de la OEA cuyo gobierno democráticamente constituido haya sido derrocado por la fuerza.

¹⁸ Costa Rica, Ecuador, Brasil, Argentina, Venezuela, Guatemala, Nicaragua y Chile manifestaron su aprobación. Sólo Cuba y Colombia se manifestaron en contra de la propuesta.

actuaciones de las fuerzas del orden –como en el uso recurrido de la tortura-; así como, en el ámbito electoral.

El impulso de un reconocimiento real en México de los derechos humanos, más allá de los compromisos internacionales que el Estado mexicano suscribía, fue a través de las primeras Organizaciones Sociales Civiles (OSC) interesadas en la promoción de los derechos humanos¹⁹; la suma de más OSC, no sólo a nivel nacional, sino también internacional- Amnistía Internacional y Human Rights Watch- detonaron la emisión de informes sobre la situación de los derechos humanos en México.

La divulgación de estos informes no sólo a nivel nacional, e internacional fue de gran impacto para la opinión pública, al grado que el Gobierno de Carlos Salinas de Gortari (1988-1994), lo identificó como un problema difícil de soslayar, por lo que el Presidente de la República dio un paso decisivo para la cultura del respeto a los derechos humanos, con la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH), inspirada en el defensor del pueblo o en el ombudsman.

La existencia de esta comisión se elevó a rango Constitucional²⁰ y se creó comisiones locales en todos los estados de la república. La institucionalización de

¹⁹ Entre las Organizaciones Sociales Civiles de los derechos humanos destaca el Centro de Derechos del Humanos Fray Francisco de Vitoria y el Centro de Derechos Humanos Miguel Agustín Pro.

²⁰ **“Artículo 102.- ...**

B. El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos.

Los organismos a que se refiere el párrafo anterior, formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Todo servidor público está obligado a responder las recomendaciones que les presenten estos organismos. Cuando las recomendaciones emitidas no sean aceptadas o cumplidas por las autoridades o servidores públicos, éstos deberán fundar, motivar y hacer pública su negativa; además, la Cámara de Senadores o en sus recesos la Comisión Permanente, o las legislaturas de las entidades federativas, según corresponda, podrán llamar, a solicitud de estos organismos, a las autoridades o servidores públicos responsables para que comparezcan ante dichos órganos legislativos, a efecto de que expliquen el motivo de su negativa.

El organismo que establezca el Congreso de la Unión se denominará Comisión Nacional de los Derechos Humanos; contará con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.

Las Constituciones de los Estados y el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal establecerán y garantizarán la autonomía de los organismos de protección de los derechos humanos.

...

la agenda de los derechos humanos tuvo dos efectos positivos: a) La legitimación de los derechos humanos en la agenda nacional, y b) El vínculo institucional entre los actores sociales involucrados en la violación de sus derechos humanos y el Estado; aspectos que indudablemente incidirían en las relaciones internacionales de México.

La Comisión Nacional de los Derechos Humanos podrá investigar hechos que constituyan violaciones graves de derechos humanos, cuando así lo juzgue conveniente o lo pidiere el Ejecutivo Federal, alguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, el gobernador de un Estado, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal o las legislaturas de las entidades federativas.”

I.2.b.- México frente al régimen internacional de los derechos humanos (1994- 2000)

El levantamiento zapatista en Chiapas puso a México en el radar de las OSC internacionales de derechos humanos, provocó que la posición tradicional de México en la política exterior en el tema de protección de los derechos humanos empezara a tomar un rumbo distinto.

La multiplicación de estas organizaciones que se interesaron por los derechos humanos en México, al mismo tiempo la participación constante de la CNDH y las comisiones estatales con la sociedad, jugaron un papel fundamental en la promoción y defensa no jurisdiccional de los derechos humanos. Poco a poco la sociedad mexicana se fue familiarizando con el enfoque de los derechos humanos y dicho discurso pasó a formar parte de los actores políticos nacionales.

Esto trajo como consecuencias, que la incidencia en la defensa de estos derechos no fuera sólo en el ámbito nacional, sino también en el panorama internacional. Esto implicó que la cancillería ya no fuera la única portavoz de lo que opinaban los mexicanos sobre lo que ocurría en el país, ni sobre cómo debían participar México en el contexto internacional.

El Gobierno de México mostró una mayor apertura ante los órganos especializados del régimen multilateral, mientras que mantuvo una relación más tensa y complicada con las OSC y otros actores no estatales interesados en los derechos humanos en México.

Los fuertes problemas económicos que heredó el gobierno del Presidente Ernesto Zedillo Ponce de León, provocó que la agenda de derechos humanos de México no fuera una prioridad, sin embargo, los conflictos sociales – Acteal, Chiapas y Aguas Blancas en Guerrero, entre otros,- despertó la atención internacional.

Organizaciones de la sociedad civil mexicana y extranjera, interpellaron al gobierno mexicano respecto a la situación que se vivía en las comunidades indígenas,

recurriendo a foros internacionales para realizar denuncias sobre la violación de derechos humanos a estos sectores de la población.

De igual forma, recurrieron a instancias internacionales, especialmente a la CIDH, donde el número de caso de peticiones empezó a crecer.²¹ Lo anterior, marcó sin duda la posición que México tenía tradicionalmente en el tema de los derechos humanos, al no reconocer el escrutinio internacional y sólo ajustarse a las instancias nacionales.

La visita de la CIDH, a nuestro país, permitió que la soberanía y el alcance del régimen internacional por parte del gobierno mexicano tuvieran una óptica distinta²².

En efecto, el reconocimiento de la competencia contenciosa de la CIDH en 1998, surge a iniciativa del gobierno mexicano, para responder a la crítica internacional que se había fortalecido por el tema de las mujeres asesinadas en Ciudad Juárez y a raíz de la matanza de la comunidad en Acteal Chiapas, en diciembre de 1997.

También es importante mencionar, la firma del Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación con la Unión Europea, que incluyó una cláusula democrática, y del Estatuto de Roma, que dio origen a la Corte Penal Internacional (CPI).

La aceptación de esta cláusula por parte del gobierno mexicano, no fue fácil, toda vez que hubo varios intentos por modificar la redacción de la misma, pero al final del camino se aprobó, recordando que tanto México como Unión Europea guiaban

²¹ Durante esta etapa la postura de México con relación a los casos tramitados ante la CIDH, fue preponderantemente defensiva, esto es, se basó en la defensa a ultranza del Estado per se. La premisa era evitar a toda costa la emisión de un informe adverso a México, considerado como un ataque a la soberanía nacional, por lo que el Gobierno mexicano, buscó interponer excepciones, como extemporaneidad de, no agotamiento de los recursos previos, así como otras estrategias procesales para dilatar la actuación de la comisión. Carmona Tinoco Jorge Ulises ***“Algunos aspectos de la participación de México ante los órganos del sistema interamericano de protección de los derechos humanos”*** *Cuestiones Constitucionales*, núm. 9, julio- diciembre de 2003. pp 32 a 35

²² Es importante mencionar que el ex canciller José Angel Gurria señaló: ...”que la invitación a los representantes de la CIDH a nuestro país demostraba la nueva actitud del gobierno mexicano ante tema de derechos humanos, ese es un poco el enfoque, ciertamente es nuevo porque no se manejaba así las cosas en administraciones anteriores y de hecho en muchas ocasiones habíamos adoptado una posición de cautela, de gran prudencia en los contactos, porque considerábamos que eran instituciones que en su momento dado podían estar cuestionando a nuestro país.” Periódico ***La Jornada*** 19 de agosto de 1997.

sus políticas externas e internas, inspiradas en la protección de los derechos humanos y en los principio democráticos de cada soberanía.

Con esto el Estado mexicano reconsidera la posición soberanista que había mantenido a nivel internacional, ya que con la aceptación de la Corte, México reconoce que los individuos y no sólo los Estados, podrán ser juzgados por una corte internacional por violaciones de derechos humanos.

No obstante lo anterior, el gobierno del Presidente Ernesto Zedillo Ponce de León en materia de derechos humanos fue cauteloso, en el reconocimiento de estos derechos, si bien cierto, existió un mayor avance del Estado mexicano hacia los actores internacionales intergubernamentales, también lo es, que la relación con las organizaciones no gubernamentales (ONG), no fue la misma, pues estas no fueron consideradas en lo general como interlocutoras por parte del gobierno.

Ya que en muchas de las ocasiones fue cuestionada la buena fe con la que actuaban, ejemplo de ello fue la propuesta del gobierno mexicano durante la 37ª. Asamblea General de la Organización de Estados Americanos, referente a que la CIDH otorgara prioridad a las comisiones nacionales de derechos humanos sobre OSC.

En donde México argumentó que éstas no siempre tenían la información correcta y que en muchas de las veces no formulaban adecuadamente sus quejas²³; así como la negativa del titular del Ejecutivo Federal de entrevistarse con el secretario general de Amnistía Internacional Pierre Sane y representantes de otras OSC.

En estos años, el Estado mexicano se enfrascó en agrias controversias públicas con los defensores de derechos humanos extranjeros y se propuso controlar su actividad en el país argumentando la defensa otra vez de la soberanía nacional, y en algunas ocasiones por razones de seguridad nacional, ejemplo de ello eran las dificultades que presentaba la Secretaría de Gobernación para adaptarse a este

²³ La propuesta fue rechazada. *La Jornada*, 2 de junio de 1997, p 46 y 6 de junio de 1997. pp 50 y 65.

fenómeno transnacional potencializado por la globalización de los derechos humanos.²⁴

A pesar del deterioro de la imagen internacional de México con las OSC, se tomó la iniciativa de promover la creación de la Comisión Intersecretarial para la Atención de los Compromisos Internacionales de México en Materia de Derechos Humanos²⁵.

Esta comisión presentó un espacio donde las OSC nacionales como extranjeras podrían expresar sus opiniones, así como el canal mediante el cual lo que dictaba la norma internacional se hacía cumplir en México.

La creación de la comisión puede entenderse como un avance del gobierno mexicano de dar reconocimiento a las OSC, pero siempre manteniendo el control interno, en otras palabras, el gobierno daba la impresión de estar dispuesto a escuchar, incluso de aceptar la crítica, pero no de actuar a favor de los actores no estatales.

²⁴ Saltalamacchia Ziccardi Natalia “ *La política del gobierno de Ernesto Zedillo hacia las ONG internacionales de derechos humanos interesadas en el conflicto de Chiapas (1994-1998)*”, tesis de licenciatura, Instituto Tecnológico Autónomo de México 1999

²⁵ La Comisión estaría presidida por la SER y la integrarían también representantes de las secretarías de Gobernación, de la Defensa Nacional y Marina, participarían como invitados permanentes un representante de la Procuraduría General de la República y de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, y se podría invitar a representantes de otras dependencias de la administración pública, o de otros organismos públicos o privados.

1.2.c.- México frente al régimen internacional de los derechos humanos (2000-2006)

A partir de la alternancia en el poder en 2000, la política exterior de derechos humanos dio un giro de 180 grados, en la posición de México frente al régimen internacional de los derechos humanos, así como con las OSC a nivel internacional como nacional.

Lo anterior es entendible en la medida de que el nuevo gobierno buscaba legitimarse al otorgar un lugar prioritario a los derechos humanos en la relaciones internacionales de nuestro país, poniendo de manifiesto las diferencias con el pasado.

Los derechos humanos como prioridad en la agenda exterior de México, fue sin duda un punto medular del gobierno del Presidente Vicente Fox; dos de los cinco ejes de su política exterior que propuso, fueron apoyar de forma activa y comprometida el respeto y la defensa de los derechos humanos en el mundo y la defensa de la democracia como la única forma de gobierno para garantizar el bienestar de los pueblos.²⁶

Los esfuerzos diplomáticos de México tendrían dos objetivos simultáneos: el compromiso de construir un sistema internacional que promoviera la democracia y los derechos humanos, y, a su vez, fortalecer el cambio interno, de esta manera, se eliminaron los últimos elementos de la posición tradicional que México mantenía²⁷ frente al régimen internacional de derechos humanos, para dar paso a una posición más activa, por lo cual el titular del Ejecutivo Federal planteó:

- a) Respaldo los esfuerzos de codificación internacional en materia de derechos humanos**

²⁶ Fox Quezada Vicente, Primer Informe de Gobierno 2001, <http://primer.informe.fox.presidente.gob.mx/index.php?dseccion=105>. Fecha de consulta 4 de agosto de 2010.

²⁷ Una de las modificaciones substanciales para reforzar la agenda de los derechos humanos por parte de este nuevo gobierno, fue la creación de una nueva Subsecretaría de Derechos Humanos y Democracia, la cual pretendió ser una señal de que el nuevo gobierno estaba dispuesto a tomar en serio el tema de los derechos humanos y cambiar la dinámica de las relaciones con las organizaciones de la sociedad civil nacionales y extranjeras.

- b)** Aceptar el máximo nivel de delegaciones previsto en los instrumentos internacionales mediante la ratificación de protocolos facultativos, reconocimiento de competencias, retiro de reservas, etc.
- c)** Aceptación del escrutinio internacional de la situación de los derechos humanos mediante la invitación de relatores especiales.
- d)** Adhesión al multilateralismo liberal en materia de derechos humanos en los que se reconoció como legítima la participación no sólo de Estados y organizaciones intergubernamentales, sino también de otros interesados, como las OSC e individuos.

Entre las primeras acciones del Gobierno de México ante el escrutinio internacional, destaca las invitaciones permanentes a todos los observadores de derechos humanos que quisieran visitar el país, ya fuera como representantes de organizaciones intergubernamentales o de la sociedad civil; de igual forma, se abrogó la Ley para regular las actividades de los observadores de derechos humanos en México que había aplicado el gobierno antecesor.

En otras palabras, las autoridades mexicanas reconocieron la legitimidad de las OSC de derechos humanos tanto a nivel nacional como internacional, debido a la naturaleza de su actividad, la relación con las OSC no siempre fue tersa, pero en general los activistas de derechos humanos reconocieron la existencia de una mayor disposición al diálogo y a la colaboración por parte del Gobierno Federal²⁸.

El cambio radical de nuestro país, no sólo se reflejó con las OSC, sino también en su posición de reconocer los mecanismos de petición individual que permitirían a sus nacionales recurrir directamente a los órganos de supervisión previstos en los

²⁸ Entre las acciones que se pueden destacar es la firma del acuerdo suscrito por el Presidente de la República con el Alto Comisionado para los Derechos Humanos para establecer una oficina en la Ciudad de México y elaborara un diagnóstico de la situación de los derechos humanos. Se trató de la primera oficina civil que estableció el Alto Comisionado en un país que no estaba en guerra civil.

Otras de las acciones del gobierno mexicano, fue el desarrollo de una política constructiva de cooperación con el sistema interamericano” de derechos humanos favoreciendo la investigación de los hechos denunciados por la Comisión de Derechos Humanos y realizando el mayor esfuerzo posible para implementar las recomendaciones de ésta, lo anterior se destaca de las “Sesiones de trabajo sobre la implementación de los compromisos internacionales y el respeto de los estándares internacionales en el campo de los derechos humanos en el sistema interamericano” llevado a cabo en la sede de la OEA, el 1° de marzo de 2003, pp 3 y 4.

diferentes tratados directamente de derechos humanos después de agotar todos los recursos internos.

De igual forma, el Gobierno de México tomó la iniciativa de llevar a cabo la codificación internacional en materia de derechos civiles y políticos, a través del liderazgo ejercido en los distintos foros multilaterales para introducir garantías a los derechos humanos en el contexto de la lucha contra el terrorismo. Así pues, en la Organización de Estados Americanos (OEA) la representación mexicana logro que se resguardaran los derechos en la Convención Americana contra el Terrorismo.

También, en la Asamblea General de la Naciones Unidas, México y Costa Rica promovieron la adopción del Protocolo Facultativo de la Convención contra la Tortura, presentando una resolución que fue adoptada por unanimidad, que obliga a los Estados a garantizar que cualquier medida que se tome en contra del terrorismo debe apegarse al derecho internacional en particular en lo referente a los derechos humanos.

Finalmente, México contribuyó a impulsar el principio de jurisdicción universal, por el cual se asume que todos los Estados comparten el interés de llevar ante la justicia aquellos individuos responsables de crímenes de guerra o de lesa humanidad independientemente de su nacionalidad y del lugar de donde hayan cometido el crimen²⁹. Finalmente en 2005 se ratificó el Estatuto de Roma, que creó la CPI.

Con todas estas acciones la política exterior mexicana fue modificada en términos de su contenido y de su conducción, pero a pesar de estos cambios no fueron del todo eficaces en términos de alcanzar sus objetivos declarados, ya que de facto las violaciones a derechos humanos en nuestro país seguía siendo una constante, y no una excepción.

²⁹ Ejemplo de ello, fue la extradición otorgada al gobierno español del argentino Ricardo Miguel Cavallo para ser juzgado en España por los delitos de genocidio y terrorismo.

I.2. d.- México frente al régimen internacional de derechos humanos (2006-2012)

En materia de derechos humanos³⁰, durante el sexenio del Presidente Felipe Calderón Hinojosa, continuo con la política de apertura hacia el contexto internacional que manutuvo en la administración pasada a los organismos internacionales de protección de derechos humanos.

Ejemplo de ello fueron las múltiples visitas³¹ de cooperación de los relatores especiales que se dieron en nuestro país. Así como, las visitas de los Altos comisionados de la Naciones Unidas para los Derechos Humanos, al igual que el intercambio de información y recomendaciones de organizaciones no gubernamentales internacionales³²

De igual forma, durante esa administración se ratificó el Protocolo a la Convención Americana sobre Derechos relativo a la abolición de la pena de muerte (2007); la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (2007); el Segundo Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos Destinados a Abolir la Pena de Muerte (2007); y la Convención Internacional para la Protección de Todas las Personas contra la Desaparición Forzadas (2008).

³⁰ El evento se llevó en México del 4 al 8 de julio del 2011, en el marco de su visita, el Presidente hizo entrega a la Alta Comisionada de Naciones Unidas para los Derechos Humanos, Sra. Navi Pillay, del "Informe de México: avances y desafíos en materia de derechos humanos" durante el evento "Derechos Humanos. México y la ONU: Construyendo hacia el futuro".

³¹ Relator especial sobre Derechos a la Alimentación (13 al 20 de junio de 2011). Grupo de trabajo sobre Desaparición Forzada o Involuntarias (18 al 31 de marzo de 2011). Relator Especial sobre la Independencia de los Magistrados y Abogados (1 al 15 de octubre de 2010). Relator Especial sobre la Libertad de Expresión (9 al 24 de agosto de 2010). Relator Especial sobre el derecho a la educación (8 al 18 de febrero de 2010). Subcomité para la Prevención de la Tortura (28 de agosto al 13 de septiembre de 2008). Relator Especial sobre los derechos humanos de los migrantes (9 al 18 d marzo de 2008), y Relator especial sobre la venta de niños, la prostitución infantil y la utilización de niños en la pornografía (4 al 14 de mayo de 2007).

³² Amnistía Internacional (agosto 2007, septiembre 2008, enero y junio 2009); Misión Internacional de Documentación sobre Ataques en contra de Periodistas y Medios de Comunicación (abril 2008); Comité de Derechos Humanos de la Barra de Abogados de Inglaterra y Gales (noviembre de 2009); Brigadas Internacionales de Paz (noviembre de 2010; Comité para la Protección de Periodistas (junio 2008 y septiembre 2010); Human Rights Watch (febrero 2008, abril y octubre 2009, y febrero y diciembre de 2010); y Comisión Civil de Observación por los Derechos Humanos (febrero 2008); entre otros.

Otro de las acciones destacadas de ese gobierno, fue el acuerdo firmado en 2008 que aseguraba la continuidad de las actividades de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México³³.

Así como, el plan de trabajo en materia de derechos humanos entre la Oficina del Alto Comisionado en México y la Secretaría de la Defensa Nacional, el cual buscaba dar una apertura del trabajo del Ejército mexicano; entre los principales ejes de este plan destacaba: a) La capacitación de derechos humanos al personal de las fuerzas armadas; b) El seguimiento a situaciones de preocupación en materia de derechos humanos; y c) La atención a las recomendaciones internacionales.

De igual forma, el Gobierno mexicano en cumplimiento a sus obligaciones internacionales y como parte de los nueve instrumentos principales en derechos humanos y sus protocolos facultativos en vigor, reconoció la competencia de todos los órganos de supervisión en funcionamiento para recibir quejas y comunicaciones internacionales.

Incluso estuvo informando³⁴ a los órganos supervisores de tratados Internacionales sobre el cumplimiento de sus obligaciones, ejemplo de ello fue la presentación de los informes sobre el Protocolo Facultativo de la Convención de Derechos de los Niños relativo a la participación de niños en conflictos armados (2008).

La participación de México no sólo se limitó a estar informando a los organismos supervisores de derechos humanos, sino también a reconocer y ser sujeto de la

³³ Entre las funciones de esta oficina destacan: a) La de asesorar al titular del Ejecutivo Federal de la puesta en marcha de normas y políticas en derechos humanos; b) Dar seguimiento, a las situaciones de los derechos humanos en el país, sobre todo en el diagnóstico, observaciones y recomendaciones internacionales de protección de derechos humanos; c) Mantener la constante comunicación con organismos oficiales competentes; d) Brindar asesoría a las organizaciones de la sociedad civil y a las personas, en materia de promoción y protección de los derechos humanos; e) Crear esquemas institucionales de diálogo entre el Gobierno y la sociedad civil, entre otros.

³⁴ Entre otros informes que dio el gobierno mexicano a organismos internacionales de supervisión de derechos humanos, están: el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (2008); Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (2010); Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (2011); Quinto informe sobre el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (marzo 2010); Primer informe al Comité sobre los Derechos del Niño sobre la aplicación del Protocolo Facultativo relativo a la venta de niños, la prostitución infantil (2011), entre otros.

competencia de la jurisdicción de la CIDH, donde recibió siete sentencias³⁵, y la más trascendente para el Estado mexicano el caso Radilla Pacheco³⁶, en donde se establece la posición del Poder Judicial de la Federación, en cuanto a las sentencias emitidas por la CIDH y como debe ejercerse, quién debe ejercerlo y qué efectos causará el nuevo control de convencionalidad de carácter difuso.

Durante esa administración, México participó en la construcción y liderazgo en los sistemas internacionales de derechos humanos, no sólo en la elección de nuestro país en la Comisión de Derechos Humanos de la ONU o en la CIDH³⁷, sino, también en el establecimiento de mecanismos internacionales de derechos humanos, cómo en las relatorías especiales sobre derechos humanos de los migrantes, de los derechos de los pueblos indígenas, así como en la promoción y protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales en la lucha contra el terrorismo, entre otros.

A pesar de la participación constructiva y del liderazgo de México en el sistema internacional de protección de derechos humanos, así como, el fortalecimiento tanto de mecanismos jurisdiccionales como no jurisdiccionales a nivel nacional para la tutela de estos derechos³⁸, las acciones emprendidas no fueron suficientes, toda vez que la violación a los derechos humanos fue una constante

³⁵ 1.- Caso Cabrera García y Montiel Flores; 2.- Caso Rosendo Cantú y otras; 3.- Caso Fernandez Ortega y otros; 4.- Caso Radilla Pacheco; 5 Caso González y otras (campo algodoner); 6 Caso Castañeda Gutman y 7. Caso Alfonso Martín del Campo Dodd.

³⁶ Ver expediente Varios 912/2010, sentencia publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de octubre de 2011

³⁷ Al crearse el Consejo de Derechos Humanos México fue electo miembro de dicho órgano para el periodo 2006 a 2009 y su Presidencia ocupada por el Emb. Luis Alfonso de Alba, de donde desplegó un papel muy activo para la construcción de esta nueva institución y para asegurar la permanencia de un sistema internacional de promoción y protección de los derechos humanos.

³⁸ A nivel nacional se fortaleció el juicio de amparo, que es el principal instrumento de control constitucional en el ordenamiento jurídico mexicano y que a partir de la reforma constitucional vio ampliado su objeto de protección para beneficio de las personas que han sido víctimas de alguna violación a sus derechos humanos; la protección judicial de los derechos político-electorales (TEPJF); y la acción de inconstitucionalidad en materia de derechos humanos.

Entre los mecanismos no jurisdiccionales, se encuentra la vinculación del gobierno federal con la sociedad civil, a través de las 14,597 organizaciones de la sociedad civil constituidas oficialmente, de las cuales 2,691 son organizaciones vinculadas a cuestiones de derechos humanos. De igual forma, el diálogo con ellas, a través de la creación y fortalecimiento de un marco legislativo e institucional para tal fin, que comprende, entre otros aspectos, la Ley Federal de fomento a las actividades realizadas por las Organizaciones de la Sociedad Civil, el establecimiento de la Comisión de Política Gubernamental en Materia de Derechos Humanos, y la apertura de unidades específicas de vinculación con la sociedad civil en 4 dependencias federales.

que marcó la administración del Presidente Felipe Calderón Hinojosa por la prioridad de ese gobierno de emprender la lucha contra el crimen organizado.

A pesar de las recomendaciones de diversas organizaciones internacionales de derechos humanos³⁹, el titular del Ejecutivo Federal realizó la incorporación masiva de miembros del ejército en tareas del combate frontal al narcotráfico y al crimen organizado.

Los informes⁴⁰ sobre violaciones de derechos humanos, como desapariciones forzadas, ejecuciones extrajudiciales, tortura y otras prácticas de vejación a los derechos humanos perpetrados por miembros del ejército mexicano, no fueron hechos aislados, sino, por el contrario fueron actos que de forma sistemática y reiterada se cometieron en contra de la sociedad civil.

La falta de un marco constitucional claro, para que los miembros del ejército realicen labores policiales para las autoridades civiles; la falta de supervisión de estas funciones por parte de las autoridades civiles; la respuesta tardía del Estado de todos los niveles, para llevar a cabo acciones eficaces para prevenir y castigar estas graves violaciones; el vacío en la transparencia e independencia del sistema de justicia militar, asegura que con frecuencia se les niegue el acceso a la justicia tanto a las víctimas como a sus familiares, y la violaciones perpetradas a derechos humanos no sean reparadas.

Por tanto, a pesar de que el Gobierno de México daba una cara distinta a nivel internacional sobre los avances que México llevaba a cabo en esta materia, la realidad era otra al interior, pues contrario a la imagen que se daba en el exterior

³⁹ Amnistía Internacional *“Nuevos Informes de Violaciones de Derechos Humanos”*, diciembre 2009

⁴⁰ Entre algunos casos del informe se encuentran: **a)** El homicidio de dos mujeres y dos niños de siete años y dos niñas de tres y cinco años, en Alamillos, Sinaloa el 31 de mayo pasado, donde un grupo de militares acribilló a una familia que se trasladaba en una camioneta y que supuestamente no se detuvo en un supuesto retén. **b)** La violación y consecuente muerte de una indígena anciana, Ernestina Asencio en el municipio de Soledad Atzompa, en Zongolica, Veracruz, el 26 de febrero de 2006. **c)** La violación de al menos dos menores, y varios casos de tortura y detenciones arbitrarias durante los operativos desplegado después de una emboscada donde 5 militares fueron asesinados el 1 de mayo pasado en Carácuaro, Michoacán. **d)** El 6 de febrero varios jóvenes fueron baleados en el retén 53 del Batallón adscrito a la 11ava zona militar, cerca de Tealtenango, Zacatecas, al ser confundidos con narcotraficantes, resultando heridos Juan José Ruvalcaba Bulgarín y Elizabeth Mijares Valadez.

de un país a la vanguardia en la protección de los derechos humanos, existían muchos vacíos legales⁴¹ que permitían la constante violación a de los derechos humanos, incluso a pesar de la reforma constitucional en esta materia en 2011.

En efecto, la política exterior del gobierno calderonista, buscaba dar un enfoque de mayor tutela de los derechos humanos ante los distintas instancias y organismos de protección de derechos humanos.

Sin embargo, la realidad era otra y muestra de ello son los informes de las ONG tanto a nivel internacional como nacional⁴², donde enmarcan una serie abusos perpetrados por miembros del ejército a la sociedad civil, en donde señalan expresamente, que ni las autoridades militares, ni el gobierno ha reconocido la magnitud y gravedad de las violaciones perpetradas por miembros de las fuerzas armadas, en el desempeño de las operaciones de seguridad nacional.

Incluso, las recomendaciones que se hicieron al Estado mexicano para evitar las órdenes de arraigo por parte de las autoridades militares; llevar a cabo un registro de todas las detenciones, indicando la ubicación, duración y familiares, como abogados que tengan acceso a los detenidos; la obligación de los mandos militares y policiales de cooperar para que quienes estén bajo su responsabilidad permitan determinar el paradero de las personas desaparecidas en particular las peticiones de los tribunales de amparo, imponiendo sanciones para quién no cumple ello, entre otras.

Sin embargo, la justificación de mantener las fuerzas armadas en labores de patrullaje y en algunos casos no aceptar estas recomendaciones, fue el nombre y estrategia que siguió el gobierno de mantener la guerra contra la delincuencia

⁴¹ Entre estos vacíos legales destacan el artículo 13 de la Constitución, la cual excluye expresamente la aplicación de la jurisdicción militar en los caso en que estén implicados civiles. Sin embargo, el artículo 57 del Código de Justicia Militar define como delitos contra la disciplina militar los cometidos por militares en los momentos de estar en servicio o con motivo de actos del mismo. Esto provocó que la interpretación por los tribunales federales permitiera que las violaciones de derechos humanos cometidas por personal del ejército estén fueran sujetas a la jurisdicción militar.

⁴² Amnistía Internacional *“México nuevos informes de violaciones de derechos humanos a manos del ejército”*. publicado en 2009, edición española a cargo de Editorial Amnistía Internacional (EDAI) Valderribas 13 28007 Madrid España.

Centro de derechos humanos Miguel Agustín Pro Juárez *“Transición traicionada Los derechos humanos durante el sexenio 2006-2012”* Primera edición México D.F. febrero de 2013 ISBN-978-607-9189-01-3

organizada, concepto lo suficientemente indefinido y espectral que motivo para que el ente – delincuencia organizada- a perseguir justificara la violación a todo tipo de derechos humanos⁴³.

Por eso, la administración del ex Presidente Felipe Calderón Hinojosa en marca un daño en las etapas más oscuras en la protección de los derechos humanos en nuestro país, pese a la imagen a favor de estos derechos que se buscó dar a nivel internacional.

⁴³ Ejemplo de ello fue el homicidio de dos estudiantes de posgrado del Tecnológico de Monterrey el 19 de marzo de 2010, en donde un intento de las fuerzas armadas de involucrar a dichos estudiantes asesinados con grupos del crimen organizado; estos montajes muestran los verdaderos sujetos vulnerables ante la acción desmedida de la violencia, en donde, al igual que en la guerra, no sólo los combatientes, sino los civiles quienes terminan siendo víctimas.

I.2.e. -México frente al régimen internacional de los derechos humanos (2012-2016)

En diciembre de 2012, el Presidente Enrique Peña Nieto reconoció que la “guerra contra el narcotráfico” había generado más de 26.000 mil personas denunciadas como desaparecidas o extraviadas desde 2007⁴⁴ —un problema que calificó como una “grave crisis humanitaria”— y promulgó una ley integral destinada a asegurar los derechos de las víctimas.

No obstante, el gobierno ha obtenido pocos avances en el juzgamiento de numerosos asesinatos, desapariciones forzadas y torturas perpetrados por soldados y policías en el marco de acciones contra la delincuencia organizada, incluso durante este sexenio.

En efecto, el sistema de justicia militar, que no opera con objetividad continúa siendo el ámbito donde se juzga a militares acusados de violaciones de derechos humanos, y se asegura así su impunidad.

Las disposiciones sobre arraigo permiten que algunas personas presuntamente implicadas en delitos penales sean detenidas durante períodos de 80 días sin ser consignadas, lo que en muchas ocasiones genera graves daños a la integridad de las personas.

Por otro lado, el informe Mundial 2014, de Human Watch Right⁴⁵ destaca que las fuerzas de seguridad de México han participado en numerosas desapariciones forzadas ocurridas desde que el ex Presidente Calderón (2006-2012) diera inicio a la “guerra contra el narcotráfico”.

Integrantes de todas las ramas de las fuerzas de seguridad continúan perpetrando desapariciones forzadas durante el gobierno actual, en algunos casos en colaboración directa con organizaciones delictivas.

⁴⁴ <http://informe.cndh.org.mx/>

⁴⁵ Informe consultable en la página <https://www.hrw.org/es/world-report/2014/country-chapters/260113>

En junio de 2013, la CNDH indicó que estaba investigando 2.443 desapariciones⁴⁶ en las cuales había encontrado evidencias de la posible participación de agentes del estado.

Es común que policías y agentes del Ministerio Público Federal no adopten medidas básicas de investigación para buscar a personas desaparecidas o identificar a los responsables de su desaparición, y frecuentemente se culpa a las propias víctimas o se indica a los familiares que deben investigar ellos mismos.

En febrero de 2013, el gobierno reconoció que más de 26.000 personas habían sido denunciadas como desaparecidas o extraviadas desde diciembre de 2006.

En mayo, el gobierno creó en el ámbito de la Procuraduría General de la República (PGR) una unidad dedicada a investigar desapariciones, sin embargo los avances han sido incipientes, ya que todavía no se cuenta con una base de datos nacional de personas desaparecidas, ni tampoco sobre los miles de restos humanos no identificados que han sido hallados en fosas comunes.

De igual forma, las Fuerzas Armadas de México siguen teniendo una participación activa en la lucha contra la violencia vinculada al narcotráfico y la delincuencia organizada, y esto ha provocado violaciones de derechos humanos generalizadas.

Entre diciembre de 2006 y mediados de septiembre de 2013, la CNDH recibió 8.150 denuncias de abusos cometidos por miembros del ejército, y emitió recomendaciones sobre 116 casos en los cuales determinó que elementos de esta fuerza había participado en graves violaciones de derechos humanos.

En casi todos los casos, los militares que cometen estos abusos no son llevados ante la justicia, en gran parte debido a que los hechos continúan siendo investigados y juzgados en el sistema de justicia militar, que carece de independencia y transparencia.

⁴⁶ http://www.cndh.org.mx/Recomendaciones_Violaciones_Graves

La Procuraduría General de Justicia Militar inició más de 5.600 investigaciones de presuntos abusos cometidos por soldados contra civiles entre enero de 2007 y mediados de 2013, No obstante, hasta octubre de 2012, la justicia militar había condenado tan sólo a 38 militares por violaciones de derechos humanos.

La erradicación de las practicas contra la torturas para obtener información y confesiones bajo coacción, no han sido posible erradicarlo.

En general, las torturas se aplican durante el período desde que las víctimas son detenidas arbitrariamente hasta el momento en que son puestas a disposición de los agentes del Ministerio Público Federal, y en el cual a menudo son mantenidas incomunicadas en bases militares u otros centros de detención clandestinos.

Las tácticas más frecuentes incluyen golpizas, simulacros de ahogamiento, descargas eléctricas y tortura sexual, incluso son muchos los jueces que aún admiten confesiones obtenidas mediante tortura, a pesar de que existe una prohibición constitucional contra este tipo de prueba.

Los funcionarios judiciales casi nunca aplican el Protocolo de Estambul, el cual establece una serie de principios para evaluar el estado de personas que posiblemente han sido víctimas de tortura o maltrato, lo que detenta el poco interés de las autoridades mexicanas de asegurar los derechos de las víctimas.

Por su parte, la PGR aplicó el protocolo en 302 casos entre 2003 y agosto de 2012, donde encontró signos de tortura en 128, sin embargo, durante ese período inició solamente 39 investigaciones de tortura, y ninguna de estas terminó en procesos en los cuales se impusieran condenas.

Entre enero y septiembre de 2013, la CNDH recibió más de 860 denuncias de tortura y trato cruel, inhumano o degradante por parte de funcionarios federales.

El sistema de justicia ordinario no ofrece justicia a las víctimas de crímenes violentos y violaciones de derechos humanos, Lo anterior, responde a diversas

causas, como corrupción, capacitación y recursos insuficientes, y la complicidad de agentes del Ministerio Público Federal y defensores de oficio.

En respuesta a los reclamos de un gran número de personas agrupadas a través de distintos movimiento social, en enero de 2013, México promulgó la Ley General de Víctimas para garantizar justicia, protección y resarcimiento a las víctimas de delitos, sin embargo, a pesar de la vigencia de la ley, la débil aplicación de la ella ha contribuido al surgimiento de nuevos grupos de autodefensa ciudadana armados en algunas regiones del país, con el objetivo de hacer justicia ante los incidencias del crimen organizado en sus comunidades.

En 2008, México promulgó una reforma constitucional destinada a transformar su sistema judicial inquisitivo en uno de tipo acusatorio y oral. No obstante, la implementación de la reforma, para la cual se concedió a las autoridades plazo hasta 2016, ha sido más bien lenta, pues sólo 29 de los 32 estados del país habían implementado completamente la reforma.

Por lo que se refiere al derecho humano de libertad de expresión, numerosos periodistas especialmente aquellos que tratan temas vinculados con la delincuencia o critican a funcionarios, han sido víctimas de persecución, agresiones y desapariciones por parte del crimen organizado, sin que el Estado haya podido garantizar la seguridad de este gremio.

En efecto, al menos 85 periodistas fueron asesinados entre 2000 y agosto de 2013, y otros 20 desaparecieron entre 2005 y abril de 2013, conforme indica la CNDH, ante tales eventos, las autoridades no han conseguido investigar adecuadamente delitos contra periodistas, y muchas veces descartan de manera prematura la posibilidad de que hayan sido agredidos por motivos vinculados con su profesión.

Es común que periodistas opten por la autocensura ante los ataques de funcionarios gubernamentales o grupos delictivos, mientras que la falta de suficiente regulación de la publicidad oficial también puede limitar la libertad de los

medios al otorgar al gobierno una influencia económica desproporcionada respecto de ciertos medios de comunicación.

En 2006, México creó una Fiscalía Especial para la Atención de Delitos cometidos contra la Libertad de Expresión, pero hasta hoy sólo se ha conseguido 1 condena penal de las 378 investigaciones que se iniciaron, lo anterior a pesar de que en mayo de 2013 se aprobó una ley que otorga a la PGR la facultad de atraer la investigación de cualquier ataque contra medios de comunicación

Durante la presente administración, el gobierno no ofrece una protección adecuada a mujeres y niñas contra la violencia doméstica y sexual. Algunas disposiciones contravienen los estándares internacionales, como aquellas que supeditan la gravedad de la pena para ciertos delitos sexuales a la “castidad” de la víctima.

Las mujeres y niñas que han sufrido este tipo de violaciones de derechos humanos en general no denuncian los hechos a las autoridades, y quienes sí lo hacen suelen enfrentarse a una actitud de sospecha, apatía y menosprecio.

En enero de 2013, México reformó su legislación en materia de violencia contra la mujer para agilizar la adopción de medidas de protección de emergencia que beneficien a víctimas de violencia de género.

En lo que se refiere al tema migratorio, cientos de miles de migrantes indocumentados cruzan el territorio de México cada año, y durante el trayecto muchos de ellos sufren graves abusos por parte de la delincuencia organizada, autoridades migratorias y miembros de las fuerzas de seguridad, como desapariciones y violencia sexual.

Durante la presente administración no se han adoptado medidas adecuadas para proteger a los migrantes, ni para investigar y juzgar a quienes cometen abusos contra ellos.

Lo anterior, a pesar de la aprobación en 2011 de una nueva ley de migración presuntamente orientada a proteger los derechos de los migrantes, sigue siendo común que policías detengan y hostiguen a migrantes indocumentados.

El personal de centros de acogida de migrantes (casas de migrantes) suele ser objeto de amenazas y hostigamiento por parte de grupos delictivos y funcionarios, pero a pesar de ello el gobierno no ha implementado medidas de protección dictadas en beneficio de estos centros por organismos de derechos humanos nacionales e internacionales.

La implementación de las reformas laborales en lo que va del sexenio no erradicó la preponderancia de sindicatos afines a sectores patronales, lo cual continúa obstaculizando la actividad sindical legítima. Con frecuencia, se impide que sindicatos independientes inicien negociaciones con los sectores patronales, mientras que los trabajadores que pretenden conformar sindicatos independientes se exponen a la posibilidad de perder su empleo.

Por lo que la Ley Federal del Trabajo (LFT) adoptada en 2012, no abordó la falta de transparencia y democracia en los sindicatos afines a intereses patronales, y no contempló el derecho de los trabajadores a conformar sindicatos independientes y llevar a cabo negociaciones colectivas, para un mejor beneficio de los trabajadores.

La persecución y las agresiones contra defensores y activistas de derechos humanos en esta administración, a menudo asociadas con su oposición a “megaproyectos” de infraestructura o extracción de recursos.

En muchos casos, existen evidencias, incluido el testimonio de testigos o el rastreo de comunicaciones de teléfonos celulares, de que agentes del estado e involucrados en agresiones contra defensores de derechos humanos. De las 89 agresiones contra defensores de derechos humanos registradas por la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos entre

noviembre de 2010 y diciembre de 2012, no se dictaron condenas en ninguno de estos casos.

En junio de 2012, México sancionó una ley para proteger a los defensores de derechos humanos y periodistas, sin embargo, el mecanismo de protección establecido en la ley generalmente no se había implementado de manera eficaz, y en algunos casos las medidas de protección han sido tardías, insuficientes o incompletas.

Por tanto, las violaciones a los derechos humanos en lo que va de la administración del Presidente Enrique Peña Nieto, se siguen cometiendo con frecuencia, incluso en el terreno de las ejecuciones extrajudiciales, sumarias o arbitrarias en donde miembros de las fuerzas de seguridad cometían ejecuciones extrajudiciales en forma generalizada, a menudo sin ningún tipo de rendición de cuentas.

En octubre de 2013, México se sometió a su segundo Examen Periódico Universal en el Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, y entre las principales recomendaciones se expresó la necesidad de que las violaciones de derechos humanos cometidas por militares fueran juzgadas en el sistema de justicia penal ordinario y el fortalecimiento del mecanismo de protección para defensores de derechos humanos y periodistas.

Por lo que, a nuestro juicio el tema de los derechos humanos en la presente administración, hasta el momento ha sido una asignatura pendiente de avanzar, que si no se dan pasos agigantados para el respeto en todos sus hábitos a los derechos humanos, los niveles de violaciones pueden superar incluso los de otras administraciones gubernamentales pasadas, a pesar de los marcos normativos establecidos para su implementación.

I.3. El reconocimiento de los derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El 6° y 10 de junio de 2011, se publicaron dos importantes reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que impactan directamente en la administración de justicia federal.

Las modificaciones constitucionales involucran cambios a los artículos 1°, 3°, 4°, 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 apartado B, y 105, fracción II, de la Constitución. Se trata sin duda, del cambio constitucional en materia de derechos humanos más importante del último siglo, que representa un nuevo paradigma para el respeto, protección, garantía y satisfacción de estos derechos.

La reforma a los artículos antes mencionados a nuestros juicio la podemos clasificar en dos grandes ejes: la parte sustantiva y la parte adjetiva, es importante mencionar que la primera busca armonizar el derecho constitucional con el derecho internacional de los derechos humanos, cómo: a) La modificación al capítulo I, de la Constitución, “ De las garantías individuales”, pasa a ser “Los derechos humanos y sus garantías”; b) El otorgamiento de rango constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos; c) La ampliación de los supuestos de no discriminación; d) La educación como un derecho humano; e) El derecho al asilo y de refugio; f) El respeto a los derechos humanos en la operación del sistema penitenciario; y g) Los derechos humanos como principio de política exterior.

De igual forma, la segunda parte, incide en las posibilidades procesales de hacer valer los derechos humanos ante los operadores jurídicos, al otorgar herramientas que permitan su cumplimiento, entre las que se encuentran: a) La interpretación conforme; b) El principio pro persona; c) Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; las obligaciones de prevención, investigación, sanción y reparación de violaciones a los derechos humanos; d) La prohibición de celebrar tratados que alteren o menoscaben los derechos humanos, tanto los previstos en la Constitución como en otros instrumentos internacionales

de derechos humanos ratificados; e) La regulación de los límites, casos y condiciones para la suspensión y restricción provisional del ejercicio de algunos derechos humanos; f) El requisito de previa audiencia para la expulsión de los extranjeros; g) La exigencia para que las autoridades funden, motiven y hagan pública en su caso la negativa de aceptar o cumplir las recomendaciones que les dirijan las comisiones de derechos humanos, así como la posibilidad de que las autoridades comparezcan ante los órganos legislativos.

También, dentro de la parte adjetiva se contempla: a) La ampliación de la competencia de la CNDH para conocer de asuntos laborales; b) El traslado a la comisión de la facultad investigadora asignada originalmente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN); y c) La posibilidad de que dicha comisión pueda interponer acciones de inconstitucionalidad y los organismos respectivos de la entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Es importante mencionar que los cambios en la parte adjetiva, están estrechamente vinculados con el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversa disposiciones de los artículos 94, 103, 104 y 107, publicado el 6 de junio de 2011⁴⁷.

Este concierne a las modificaciones fundamentalmente al juicio de amparo, institución protectora de los derechos fundamentales, el cual se ve robustecido al ampliarse la procedencia del amparo respecto de cualquier norma general, al preverse su procedencia por violaciones a los derechos humanos plasmados en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

Con la introducción de figuras como el amparo adhesivo y los intereses legítimos individual y colectivo; la adopción de nuevos conceptos en torno a la violación de derechos por omisión de las autoridades; la declaratoria general de inconstitucionalidad cuyos alcances y condiciones se determinarán en la ley

⁴⁷ Es importante mencionar que por lo que respecta al decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 6 de junio de 2011, por el que se reforman, adicionan y derogan diversa disposiciones de los artículos 94, 103, 104 y 107 Constitución, este entrará en vigor a los 120 días de su publicación en el citado medio de comunicación oficial.

reglamentaria; la creación de los Plenos de Circuito; y una nueva forma de integrar jurisprudencia “por sustitución”; entre otras.

Como puede apreciarse la reforma constitucional en materia de derechos humanos, por sus dimensiones y trascendencia es muy amplia, que a nuestro juicio rebasaría por mucho el querer abarcarla con el presente trabajo toda la reforma, sin embargo, sólo nos enfocaremos en aquellos artículos constitucionales que guardan una relación estrecha con las premisas que se sustentan en el presente trabajo.

I.3 a.- El artículo 1° constitucional

Uno de los temas más relevantes que hacen un parteaguas en el orden jurídico mexicano es el otorgamiento a rango constitucional de las normas de derechos humanos previstas en los tratados internacionales. En efecto, el artículo 1°, párrafo primero, de la Constitución, señala lo siguiente:

“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.”

Si existe un talante con la que se pudiera caracterizar la reforma al primer párrafo del artículo 1° constitucional, sería el fortalecimiento del concepto de los derechos humanos en la Constitución, en efecto, en dicha porción normativa se contiene el principio de igualdad de todos los seres humanos con respecto a los derechos humanos que la misma Constitución y los tratados internacionales reconocen, así como el respecto a las garantías⁴⁸, con lo cual se protegen dichos derechos.

En este sentido la Constitución deja claro que el género único son los derechos humanos⁴⁹, los cuales se encuentra por una parte en el texto constitucional, y por la otra, en tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

Con la reforma al artículo 1° constitucional, a nuestro juicio se busca devolver en la medida de lo posible a las personas sus derechos ante un modelo jurídico que bajo una concepción de garantías individuales, fue cerrando los causes propios

⁴⁸ Es importante mencionar que la diferencia entre derechos humanos y garantías, es que el primero concepto es de carácter sustantivo, mientras que el segundo es de carácter procesal o adjetivo, esto es, que una garantía es un medio de protección o defensa de los derechos. Como su nombre lo indica sirve para garantizar, algo para hacerlo eficaz para devolver algo en su estado original en caso de que haya sido tergiversado, violado o no respetado. Miguel Carbonell **“Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana I”** Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Edición 2014. México D.F., página 24.

⁴⁹ Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 293/2011- PL, sostuvo que el reconocimiento de estos derechos encuentra justificación en los principios de autonomía, inviolabilidad y dignidad de todas las personas, cuya finalidad consiste en posibilitar que todas las personas desarrollen su propio plan de vida.

para su exigibilidad y justiciabilidad, esto es, las excesivas limitaciones y formalismos legales y el alto tecnicismo de los medios de control constitucional, hacían que prácticamente fuera inaccesible para los justiciable poder reparar aquellos derechos humanos violados por parte del Estado⁵⁰.

Es importante mencionar, que el texto no hace referencia únicamente a los tratados internacionales de derechos humanos, sino a los derechos previstos en tratados internacionales; esto es, se amplía el espectro de tutela de los derechos humanos tomando en cuenta el criterio de los derechos, y no el de los instrumentos que lo contienen.

En otras palabras, se contempla no sólo los tratados cuya naturaleza o esencia sean los de derechos humanos, sino, también aquellas disposiciones que contengan tales derechos, aun cuando se encuentren en tratados internacionales que no formen parte del grupo reconocido de instrumentos de protección de derechos humanos.

Con lo anterior, se admite a los tratados o cualquier instrumento internacional como fuente de derecho constitucional, con ello se da un paso definitivo a favor de los derechos humanos de fuente internacional, al situarlos más allá del carácter constitucional y supra legal reconocido judicialmente en la actualidad.

Es importante mencionar que el Pleno de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 293/2011⁵¹, sostuvo cual debía de ser la posición jerárquica de los tratados internacionales en materia de derechos humanos en relación con la Constitución.

⁵⁰ Es importante mencionar que a pesar de las reformas constitucionales y reglamentarias, si bien existe una mayor apertura por parte de los órganos jurisdiccionales de velar por los derechos de los justiciables, al no imponer requisitos o tecnicismo para la tutela de sus derechos, actualmente los aspectos procesales, como los temas de improcedencias, causales de sobreseimiento, así como los requisitos que ha venido estableciendo por la jurisprudencia del Alto Tribunal, para la procedencia del medio de control constitucional más utilizado por los mexicanos, no se han modificado o matizado, sino por el contrario se ha ido endureciendo algunos principalmente con lo que respecta al tema de la procedencia del juicio de amparo y el tratamiento de las causas de sobreseimiento.

⁵¹ Mayoría de diez votos de los Ministros: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien se reservó su derecho a formular un voto concurrente; Margarita Beatriz Luna Ramos, quien se manifestó a favor de las consideraciones relacionadas con la prevalencia de la Constitución y se apartó del resto; José Fernando Franco González Salas, quien indicó que formularía un voto concurrente; Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien manifestó que haría un voto aclaratorio y concurrente para explicar el consenso al que se llegó y el sentido de su voto a pesar de que en los límites tuvo un criterio distinto; Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien se reservó el derecho de formular el voto concurrente; Luis María Aguilar Morales, con reservas respecto de las consideraciones y, en su caso, realizaría un voto concurrente; Sergio A. Valls Hernández, reservándose el derecho de hacer un voto concurrente; Olga Sánchez Cordero de García Villegas, reservándose su derecho a voto concurrente en

En efecto, de las consideraciones de la contradicción de tesis mencionada, la SCJN señaló que el ordenamiento mexicano reconoce ahora los derechos humanos provenientes de dos fuentes: la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado sea parte.

La primera se encuentra dirigida a destacar que la Constitución incluye dentro de su catálogo a las normas de derechos humanos reconocidas en tratados internacionales, más no al resto de normas comprendidas en dichos instrumentos internacionales.

Lo anterior implica que pueden ser incorporados al catálogo de derechos humanos previstos en la Constitución aquéllos contemplados en los tratados internacionales que no sean considerados inclusive de derechos humanos⁵², esto significa que aunque un tratado internacional no constituya un tratado de derechos humanos, ello no es obstáculo para concluir que el citado instrumento puede ser fuente de un derecho humano.

Por tanto, para la SCJN el artículo 1º constitucional reconoce que las normas de derechos humanos su fuente puede provenir tanto de la misma Constitución o de un tratado internacional ratificado por México con independencia de la materia que se trate éste, siempre y cuando esto no se traduzca en un detrimento al contenido y alcance de los derechos previamente reconocidos, salvo las excepciones contempladas en la misma Constitución.

Destaca de esta nueva interpretación, que para la SCJN los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales y en la Constitución, no se relacionan en términos jerárquicos en atención a la fuente de la que provienen, por lo que el

relación con los límites; Alberto Pérez Dayán, quien se manifestó a favor del reconocimiento de la prevalencia constitucional y Juan N. Silva Meza, quien se reservó su derecho de formular voto concurrente para aclarar su posición de entendimiento constitucional del texto propuesto y, a reserva de ver el engrose, aclararía u opinaría sobre las supresiones que se pretenden hacer, sin variar su posición en el sentido; votó en contra: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

⁵² Cómo ocurre en el caso del derecho a la notificación, contacto y asistencia consular contenido en la Convención de Viena sobre relaciones Consulares, suscrito por México el siete de octubre de mil novecientos sesenta y aprobada por el Senado del 24 de diciembre de setenta y cuatro, publicada originalmente en el Diario Oficial de la Federación, el veinte de febrero de mil novecientos setenta y cinco, y, en su última versión, el once de septiembre de mil novecientos sesenta y cinco.

estudio o interpretación que se haga de ellos, escapa a la regulación jerárquica de las fuentes previstas en el artículo 133 constitucional.

Ahora bien, por lo que respecta al segundo párrafo del artículo 1° Constitucional este 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 la protección más amplia.”

Este segundo párrafo contempla lo que la doctrina y la jurisprudencia⁵³ han identificado como el principio de pro persona, el cual obliga a que la interpretación de los derechos humanos se desarrolle favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia.

Este principio constituye un criterio hermenéutico propio de la interpretación de los derechos humanos que busca, principalmente resolver que en casos de duda ante la eventual multiplicidad de normas e interpretaciones disponible siempre se beneficie a la persona, optando por la aplicación o interpretación de la norma que los favorezca en mayor medida, o bien, que implique menores restricciones a su ejercicio.

Lo anterior, salvo que existan restricciones expresas en el ejercicio de los derechos humanos previstas en la Constitución, en donde deberá atenderse a lo que indica la norma constitucional⁵⁴.

⁵³ Tesis: 1a. CCCXXVII/2014 (10a.), de la Prime Sala de la SCJN, décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, 03 de octubre de 2014. **“PRINCIPIO PRO PERSONA. REQUISITOS MÍNIMOS PARA QUE SE ATIENDA EL FONDO DE LA SOLICITUD DE SU APLICACIÓN, O LA IMPUGNACIÓN DE SU OMISIÓN POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE.”**

Tesis: 1a. CCXIV/2013 (10a.) de la Prime Sala de la SCJN décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Libro XXII, Julio de 2013, tomo 1, página: 556 **“DERECHOS HUMANOS. INTERPRETACIÓN CONFORME, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**

⁵⁴ “Voto particular que formula el Ministro José Ramón Cossío Díaz en la contradicción de tesis 293/2011.

...

Por último el tercer párrafo del artículo 1° constitucional que contempla los principios de derechos humanos – progresividad, universalidad, interdependencia, e indivisibilidad; las obligaciones genéricas de las autoridades estatales para la tutela de los derechos humanos – respeto, protección, promoción y garantía- y las obligaciones específicas – prevenir, investigar, sancionar y reparar- :

“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.”

Con la reforma de dos mil once, el Constituyente, como órgano democráticamente legítimo, generó una solución novedosa que puede no gustar a muchas personas. No obstante, al asumir el cargo de Ministro de la Suprema Corte protesté guardar y hacer guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen. Es por ello que independientemente de la posición que se tenga con respecto a la idea "derechos humanos", en la Constitución se les ha otorgado un estatus específico que debe ser cabalmente garantizado. Lo dispuesto en ella nos conduce a maximizar la interpretación conjunta de los derechos humanos de fuente constitucional y convencional en aras de otorgarle la mayor protección posible a las personas. Desde el momento en que se dice que ello será así "salvo" cuando exista una restricción constitucional expresa, se está desconociendo lo dispuesto en el propio Texto Constitucional en razón del desplazamiento que se hace de los derechos de fuente convencional frente a lo dispuesto, no como derecho, sino como restricción, por la Constitución nacional, utilizándose así un criterio jerárquico.

Cuando la Constitución dispone en el primer párrafo del artículo 1o. que el ejercicio de los derechos humanos "no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos bajo las condiciones que esta Constitución establece", ello también debe entenderse bajo la clave interpretativa del principio pro persona. Por lo mismo, debe referirse única y exclusivamente a las condiciones establecidas en varios párrafos del artículo 29 de la propia Constitución. Estas no son expresiones retóricas, sino técnicas y específicas que deben utilizarse sólo en estos casos, sin extenderse a cualquier restricción que pudiera entenderse contiene la Constitución. Las últimas reformas a los artículos 1o. y 29 tienen la misma génesis, por lo que no deben ser interpretadas con orientaciones diversas y aun contrarias entre sí.

La posición mayoritaria genera una regla universal de interpretación por virtud de la cual el derecho convencional cede frente al derecho constitucional desplazando la posibilidad de resolver los problemas caso por caso aplicando efectivamente el principio pro persona. No es verdad, como sostiene la resolución votada por la mayoría, que la interpretación generada por ella permita la ponderación caso por caso de todos los derechos humanos. Para que ello fuere así, debía darse la plena igualdad entre los derechos humanos de fuente constitucional y de fuente convencional. Pero como se introdujo una diferenciación entre uno y otro tipo de derechos al darle preeminencia jerárquica a las restricciones constitucionales, tal igualdad se rompió. Lo más que puede hacerse en este tipo de operación es determinar si en la situación concreta que se enfrente existe tal restricción para, a partir de ahí, desplazar al derecho humano establecido en un tratado.

...

La resolución adoptada significa una regresión grave respecto a lo que habíamos votado en otros asuntos en los que, precisamente, existían soluciones diversas entre las normas convencionales y constitucionales en materia de derechos humanos. Ello es así porque en al menos dos casos, la Suprema Corte había considerado a los derechos de una u otra fuente en condiciones de perfecta igualdad y se había extraído, de entre todos ellos, los que mejor protegieran a la persona: uno de ellos, relativo al lugar de compurgación de las penas cerca del domicilio familiar; el otro, relacionado con los límites y modalidades del trabajo forzado.(3) Por ello, el efecto de la resolución mayoritaria resulta contrario al principio de progresividad establecido en el párrafo tercero de la propia Constitución.

Lo verdaderamente grave del criterio adoptado por la Corte, y de ahí mi disenso, es que impedirá llevar a cabo un libre juego de apreciación o balance entre los derechos humanos de fuente constitucional y los de fuente convencional y, con ello, afectará el entendimiento cabal del principio pro persona. La razón final del peso otorgado a las normas constitucionales es su jerarquía, asunto éste que no fue introducido por el Constituyente en la reforma de junio de dos mil once. Por todo lo anterior, me resulta inaceptable el aparente consenso logrado por la mayoría para llegar a esta conclusión,..."

Del análisis de los tres párrafos del artículo 1° constitucional, y en relación a lo que sostuvo la SCJN en la contradicción de tesis 293/2011, que los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales independientemente de la materia que regulen, son parte integrante de un conjunto o catálogo de derechos humanos.

Por lo que para la interpretación y aplicación de estos derechos, se debe partir de la indivisibilidad e interdependencia de ellos, excluyendo en todo momento la jerarquía que pudiera existir entre uno y otro.

Por tanto, su aplicación siempre debe ser en armonía de tal forma, que permita su funcionalidad interpretación de la norma que favorezca en mayor medida a la persona, o bien, que implique menores restricciones a su ejercicio, a excepción de las limitantes expresas para el ejercicio de un derecho previstas expresamente en la norma constitucional⁵⁵.

No obstante, la resolución alcanzada por el Alto Tribunal, surgen de todos modos algunas interrogantes:

- a) ¿Con la resolución alcanzada no se está anulando el espíritu del artículo 1° Constitucional?;
- b) ¿Las restricciones constitucionales tendrán entonces una posición de jerarquía o de prevalencia sobre los derechos?;
- c) ¿Con esta resolución se establece una regla general o queda abierta la puerta para la ponderación por parte de los tribunales de analizar caso por caso?;
- d) ¿Prevalecerán en todo las restricciones constitucionales o el principio pro persona cuando existan derechos limitados?

⁵⁵ De las consideraciones de la contradicción de tesis 293/2011, se emitieron los siguientes criterios, cuyo rubro y texto son:

Jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.), del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página: 202. **“DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL”.**

Jurisprudencia P./J. 21/2014 (10ª) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I. página: 204 **“JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA.”**

A nuestro juicio, si la reforma constitucional de 2011 se enfocó en reconocer los derechos humanos a partir de las personas por ser ellas el eje de estos derechos, luego entonces, sin importar los criterios de jerarquías normativas, surge la siguiente pregunta, ¿no tendría entonces, por qué existir un derecho de mayor peso oponible al principio *pro persona*?, a pesar de las restricciones constitucionales.

En nuestra opinión, si pudieran existir derechos oponibles al principio *pro persona*, cuando exista un interés público o social de mayor jerarquía a tutelar que el derecho a la persona, no obstante el ejercicio de esta afectación debe darse siempre y cuando esté justificada y la vulneración al principio *pro persona* sea en una proporción menor, en comparación a los beneficios que pudiera obtener la sociedad con las restricciones a este principio.

En efecto, pudiéramos pensar en primer término que la suspensión de derechos y garantías previstas en el artículo 29 constitucional⁵⁶, son de aquellas restricciones que están por encima del principio *pro persona*, conforme al criterio adoptado por la SCJN.

⁵⁶ **Artículo 29.** *En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, con la aprobación del Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente cuando aquel no estuviere reunido, podrá restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la restricción o suspensión se contraiga a determinada persona. Si la restricción o suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación; pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará de inmediato al Congreso para que las acuerde.*

En los decretos que se expidan, no podrá restringirse ni suspenderse el ejercicio de los derechos a la no discriminación, al reconocimiento de la personalidad jurídica, a la vida, a la integridad personal, a la protección a la familia, al nombre, a la nacionalidad; los derechos de la niñez; los derechos políticos; las libertades de pensamiento, conciencia y de profesar creencia religiosa alguna; el principio de legalidad y retroactividad; la prohibición de la pena de muerte; la prohibición de la esclavitud y la servidumbre; la prohibición de la desaparición forzada y la tortura; ni las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos.

La restricción o suspensión del ejercicio de los derechos y garantías debe estar fundada y motivada en los términos establecidos por esta Constitución y ser proporcional al peligro a que se hace frente, observando en todo momento los principios de legalidad, racionalidad, proclamación, publicidad y no discriminación.

Cuando se ponga fin a la restricción o suspensión del ejercicio de los derechos y garantías, bien sea por cumplirse el plazo o porque así lo decrete el Congreso, todas las medidas legales y administrativas adoptadas durante su vigencia quedarán sin efecto de forma inmediata. El Ejecutivo no podrá hacer observaciones al decreto mediante el cual el Congreso revoque la restricción o suspensión.

Los decretos expedidos por el Ejecutivo durante la restricción o suspensión, serán revisados de oficio e inmediatamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que deberá pronunciarse con la mayor prontitud sobre su constitucionalidad y validez.

En los casos de invasión, perturbación o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro, donde el Estado puede restringir o suspender en todo el país o en lugar determinado el ejercicio de los derechos y las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación.

Sin embargo, las reformas al artículo 29 constitucional publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011 y el 10 de febrero de 2014, establecen ahora que la restricción o suspensión que se emitan en base a este precepto constitucional, no podrán hacerse a determinadas personas, no serán discriminatorias, ni privativas de la vida, ni de la integridad personal, así como tampoco serán violatorias a los principios de legalidad y retroactividad.

También está vedado, que en el ejercicio de estas restricciones se permita la pena de muerte, la esclavitud y la servidumbre, la desaparición forzada y la tortura. Por tanto, si ahora las restricciones a los derechos y garantías, encuentran límites cuando se pretenda suspenderlas, incluso en aquellos casos donde exista un afectación al interés público y al orden social, entonces ¿por qué el Alto Tribunal tendría que sujetar la aplicación del principio *pro persona*, o condicionarlo a la apreciación o balance entre los derechos humanos de fuente constitucional y los de fuente convencional a las limitantes previstas en la Constitución?

Consideramos que el criterio adoptado por la mayoría de los ministros, fue más bien en razón del peso otorgado a las normas constitucionales por su jerarquía, que un tema de restricciones establecidas en la propia Constitución.

Toda vez que las reformas constitucionales tuvieron como fin⁵⁷, precisamente evitar posiciones jerárquicas entre unas normas y otras, tratándose de la

⁵⁷ En el dictámenes de las Comisiones de ambas Cámaras del Congreso de la Unión que participaron en el proceso de reforma, en tanto expresiones de la voluntad del Poder Reformador de la Constitución, se puede apreciar que las modificaciones de seis y diez de junio de dos mil once tuvieron la intención de reconocer el carácter constitucional de todas las normas de derechos humanos, sin importar que su fuente sea la propia Constitución o los tratados internacionales, a efecto de que los operadores jurídicos las utilicen para interpretar el sistema normativo mexicano, erigiéndose, así como parámetro de control de regularidad constitucional.

De igual forma, En el dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos de la Cámara de Diputados del veintitrés de abril de dos mil nueve, se establece que el Poder Reformador buscaba aprovechar la oportunidad histórica *"para otorgar a los derechos humanos un lugar preferente en la Constitución"*, de manera que no

protección de los derechos humanos, y otorgar por el contrario, sin distinción alguna el mismo nivel entre los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los derechos de fuente internacional.

existe "*distinción entre los derechos humanos reconocidos en la Constitución y los derechos reconocidos por el Estado Mexicano vía los tratados internacionales*".

I.3.b.- Los artículos 103 y 107 constitucionales, el juicio de amparo.

Por otro lado, uno de los cambios más importantes que se propuso con la reforma constitucional a los artículos 94, 103, 104 y 107, publicado el 6 de junio de 2011, fue la ampliación del espectro de tutela del juicio de amparo.

El cual en sus orígenes estaba limitado a las garantías individuales y que hoy pretenden ampliar también a la protección de los derechos fundamentales contenidas en instrumentos internacionales ratificados por el Estado mexicano, de forma que exista un mayor de contenidos normativos a los cuales deberán sujetarse y estar subordinadas las autoridades públicas⁵⁸.

Lo anterior se desprende del texto de la actual redacción de la fracción I del artículo 103 constitucional:

"Artículo 103. Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

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

No obstante que la reforma constitucional, es un avance importante para una efectividad en el cumplimiento de los derechos humanos, como es la inclusión de particulares como autoridades responsables, siempre y cuando realicen actos equiparables a los de autoridad conforme a una norma jurídica.

Sin embargo, también contempla aspectos negativos como es la improcedencia del amparo contra reformas o adiciones a la Constitución Federal, cuestión que implica un retroceso en la protección efectiva de los derechos humanos, al prohibir un control constitucional e incluso convencional del contenido de la reforma o

⁵⁸ En el mismo sentido, la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados en su dictamen del siete de diciembre de dos mil diez fue muy clara al concluir categóricamente que *"se incorporan los instrumentos internacionales de derechos humanos como parámetro directo de protección del individuo"*.

adición constitucional, o bien al procedimiento mismo en que el Poder Reformador debe seguir para que una adición o reforma a la Constitución Federal sea parte de ella⁵⁹.

A pesar de las distintas modificaciones incorporadas al juicio de amparo, quisiéramos comentar algunas de ellas, por el impacto que tienen dentro de este medio de control constitucional, y el análisis que se relaciona con las premisas que se busca sustentar en el presente trabajo.

I.3.b.1.-El ámbito de protección del juicio de amparo.

La primera modificación importante fue ampliar el ámbito protector del juicio de amparo. Como sabemos, anteriormente de conformidad con el artículo 103 constitucional, el amparo procede exclusivamente por violación de garantías individuales, puesto que en relación con las fracciones II y III del artículo 103, la Corte ha dicho desde hace mucho que se subsumen en la primera.

A pesar de que las garantías de legalidad de los artículos 14 y 16 de la Constitución permiten un gran ámbito de protección del juicio de amparo, hay ciertos aspectos que tenían que protegerse de manera directa, como son los derechos humanos establecidos en instrumentos internacionales de carácter general, que ahora con la reforma constitucional ya se permite.

⁵⁹ Es importante mencionar, que las reformas a la nueva Ley de Amparo que entraron en vigor a partir del dos de abril del 2013, dentro del capítulo de improcedencias, se sigue contemplando en el artículo 61, fracción I, de la ley, la improcedencia del juicio de amparo en contra de las reformas y adiciones a la Constitución; si bien, ya ha existido una mayor apertura del control de constitucionalidad de los medios como el juicio de amparo, en donde ahora se puede cuestionar la constitucionalidad o convencionalidad de los preceptos que regulan el juicio, también que sigue de forma tajante la prohibición de impugnar las disposiciones constitucionales, por más que estas puedan presentar vicios de constitucionalidad o que se quiera llevar a cabo un control de convencionalidad de estas disposiciones.

I.3.b.2.- El interés legítimo en el juicio de amparo.

Un segundo aspecto relevante de la reforma es la ampliación del interés jurídico, el concepto de legitimación para acceder al juicio de amparo se encontraba muy limitado.

La SCJN ha identificado al interés jurídico con el derecho subjetivo, este concepto resulta muy acotado, por lo que deja a una gran cantidad de actos de autoridad fuera de control jurisdiccional; hoy, frente al nuevo contexto de derechos humanos.

Debemos resaltar que, curiosamente el interés jurídico, tal como hoy lo entendemos, no es algo consubstancial al juicio de amparo. Si analizamos la actuación de la SCJN en el siglo XIX, a través del análisis de la primera época del Semanario Judicial de la Federación, encontramos varios precedentes.

Dentro de los cuales la corte acepta la procedencia del juicio de amparo en asuntos promovidos no sólo en defensa de intereses jurídicos como hoy los entendemos, sino en protección de intereses urbanísticos, estéticos e incluso de comodidad. Con la llegada de Vallarta a la Corte, el amparo comienza a adquirir su complejidad técnica y, entre otras cosas, inicia la noción del interés jurídico identificado como un derecho subjetivo.

El artículo 107, fracción I, constitucional⁶⁰ permite ahora que podrá promover el juicio de amparo el titular de un derecho o de un interés legítimo, siempre que el acto reclamado viole las garantías o los derechos previstos en el artículo 1o. — que son las garantías y los derechos humanos— y con ello se afecte su esfera jurídica de manera directa, o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

⁶⁰ **Artículo 107.** *Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:*

I.- El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

Sí bien pudiera considerarse que la reforma olvida los intereses difusos, es importante mencionar que estos se encuentran contemplados a través del interés legítimo.

En efecto, el interés legítimo consiste en una legitimación intermedia entre el interés jurídico y el interés simple, el cual se ha desenvuelto de manera preferente en el derecho administrativo y parte de la base de que existen normas que imponen una conducta obligatoria de la administración, pero tal obligación no se corresponde con el derecho subjetivo de que sean titulares determinados particulares.

Si se trata de proteger un interés simple, cualquier persona podría exigir que se cumplan esas normas por conducto de la acción popular, sin embargo, este tipo de interés no es el que se quiere proteger.

Puede haber gobernados para los que la observancia o no de este tipo de normas de la administración pública resulte una ventaja o desventaja de modo particular respecto de los demás.

Esto puede ocurrir por dos razones, en primer lugar, puede ser el resultado de la particular posición de hecho en que alguna persona se encuentre, que la hace más sensible que otras frente a un determinado acto administrativo; en segundo lugar, puede ser el resultado de que ciertos particulares sean los destinatarios del acto administrativo que se discute.

Ésta es la noción del interés legítimo, es decir, que ciertos gobernados puedan tener un interés cualificado respecto a la legalidad de determinados actos administrativos. La posibilidad de acudir al amparo mediante el interés legítimo abre enormes oportunidades de control de los actos de la administración pública que hasta ahora sólo en algunos casos es factible proteger.

El interés legítimo no requiere de la afectación a un derecho subjetivo, aunque sí a la esfera jurídica entendida en sentido amplio. Asimismo, la referencia a “su

especial situación frente al orden jurídico” tiene una connotación técnica. El interés legítimo puede ser requisito de procedibilidad de un procedimiento únicamente por afectación directa o puede comprender el agravio derivado de una situación particular que tenga el quejoso en el orden jurídico.

En estos casos la afectación no es directa o inmediata, deriva de la situación especial en el orden jurídico en la que se encuentra el quejoso. Por eso, al contemplar ahora la reforma la procedencia del juicio de amparo en ambos supuestos, ante la afectación directa o frente al perjuicio derivado de la particular posición del quejoso, se prevé la tutela de los intereses difusos⁶¹.

Sin embargo, debemos destacar que tratándose de procesos sigue subsistiendo la necesidad del interés jurídico, entendido como derecho subjetivo. ¿Por qué? Porque en un proceso, en un juicio donde hay dos partes que están litigando con idéntico interés venga un tercero simplemente a obstaculizar el ejercicio de sus derechos.

⁶¹ Surge la duda, por qué entonces no hablar de intereses difusos o colectivos, ¿no hubiera sido más sencillo? A nuestro juicio entendemos que este concepto de interés no se incluyó por qué, al estar en presencia de un juicio de control constitucional, y a ser la protección de los intereses difusos o colectivos, un tema que no siempre engloba en un problema de constitucionalidad, el legislador prefirió que fuera en sede administrativa donde se tutelara este tipo de derechos.

I.3.b.3.- El concepto de autoridad para los efectos del juicio de amparo.

La ampliación del concepto de autoridad para los efectos del amparo, es un tópico que también fue durante mucho tiempo uno de los más atrasados de nuestro juicio. Debemos recordar que a principios del siglo XX, la Corte tenía criterios más evolucionados de los que actualmente imperaba a finales de la novena época⁶².

La posterior necesidad de considerar una autoridad para efectos del amparo únicamente cuando se trata de un órgano del Estado, continuó por esta línea formalista y antiproteccionista.

Sin embargo, con la reforma se abre la posibilidad de que con independencia de quién emite el acto de autoridad, se considerará como autoridad para efectos del amparo, el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria⁶³.

⁶² "Cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece en el famoso caso de Marcolfo Torres, que el mayor Canuto Ortega es autoridad para los efectos del amparo, lo que está haciendo es analizar la naturaleza del acto y no el carácter de quien lo emite. Canuto Ortega era un generalote de la revolución, no titular de un órgano del Estado, no era una autoridad en el sentido del derecho constitucional, se trataba de un particular que por razones de hecho, tenía gente armada que podía someter a los otros particulares. Así, la Corte entendió el momento histórico y, dando prioridad a la naturaleza del acto, consideró que Canuto Ortega era una autoridad para efectos del amparo. Notemos que se trata de una resolución progresista, de vanguardia; pero cuando el concepto establecido en el precedente se saca de contexto y se empieza a aplicar, como sucede muchas veces con la jurisprudencia, a un número indeterminado de casos que fácticamente no responden a los mismos presupuestos, entonces una jurisprudencia progresista se convierte en una jurisprudencia anacrónica." Ver **Breves comentarios al proyecto de nueva ley de amparo Arturo Zaldívar Lelo de Larrea**, artículo publicado en *Justicia. Memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional*, tomo I, UNAM, México, 2001.

⁶³ Es importante mencionar que el derecho administrativo moderno presenta muchas figuras y una diversidad de actos que se emiten hacia los gobernados, tanto por organismos descentralizados como incluso por particulares, los cuales realizan funciones que originariamente le deberían de pertenecer al Estado y que afectan la esfera jurídica de los gobernados, ejemplo de ello son los concesionarios de un servicio público, ¿Qué diferencia hay entre este servicio y el que presta en otros ayuntamientos la autoridad constituida? a nuestro juicio creó que ninguno. En estos casos estamos en presencia de autoridades para efectos del amparo, es muy importante distinguir entre autoridad y autoridad para efectos del amparo, que no es lo mismo, parece una sutileza pero no lo es. La autoridad, como tal, es lo que entendemos por autoridad en derecho constitucional; por el contrario, una autoridad para efectos del amparo es alguien que emite un acto con las características de unilateralidad y obligatoriedad a las que ya me he referido.

I.3.b.4.- Las improcedencias en el juicio de amparo.

En relación con las causales de improcedencia, en nuestra opinión sólo puede establecerse la improcedencia del juicio de amparo, primero, repitiendo las causales de improcedencia constitucionales, y segundo, previendo aquellas causas que derivan de la necesidad de permitir el desarrollo del juicio de amparo, como el consentimiento por extemporaneidad en la presentación de la demanda de amparo; agotar el principio de definitividad; evitar el amparo respecto de cosa juzgada, entre otras.

En este sentido, si bien la reforma elimina la causal de improcedencia contra resoluciones de los congresos locales en materia de remoción y suspensión de servidores públicos, es porque no está prevista en la Constitución.

Asimismo, se prevé la procedencia del amparo en contra de acuerdos de trámite, en procedimientos de juicio político y declaratoria de procedencia a que se refiere el título cuarto constitucional, siempre y cuando con ello se afecten gravemente las defensas del servidor público sujeto a dichos procedimientos, no se trata de abrir una especie de revisión de legalidad amplísima, sino sólo en casos extremos.

La facultad de declarar que hay que proceder en contra de un servidor público, o la de decidir la acusación o dictar la sentencia en materia de juicio político es exclusiva de las cámaras (Congreso), pero eso no implica que lo pueden hacer al margen de las mínimas garantías de defensa del servidor público.

Por otro lado, se prevé la procedencia del amparo en contra de resoluciones del Consejo de la Judicatura Federal (CJF), pero siempre y cuando se afecte a personas ajenas al Poder Judicial de la Federación.

Creemos que la improcedencia constitucional se refiere exclusivamente a las facultades de disciplina del CJF, pero no a las atribuciones de este órgano colegiado que inicien en otros campos como en el caso de la designación de jueces.

Por último, se elimina el sobreseimiento por inactividad procesal y la caducidad de la instancia, ya que la falta de injerencia en la resolución de los asuntos por parte de los órganos jurisdiccionales, no puede ser premiada en detrimento de los justiciables.

También es importante mencionar, que el juicio de amparo como un proceso jurisdiccional cuyo fin es la protección de los derechos fundamentales, a través del análisis de la constitucionalidad de los actos de autoridad, las normas que lo regulan históricamente habían estado exentas de un medio de control de constitucionalidad accesible a los ciudadanos. El razonamiento se basaba, básicamente, en las siguientes premisas:

1. El juicio de amparo contra leyes es un proceso establecido para el control de constitucionalidad de las normas generales que causen un perjuicio al ciudadano;
2. Las normas de la Ley de Amparo (LA) sólo pueden causar un perjuicio cuando existe un acto de aplicación de las mismas, lo que necesariamente ocurre durante el desarrollo de un juicio de amparo;
3. Pero, para evitar litigios infinitos, el artículo 73, fracción II, de la LA establece que el juicio de amparo es improcedente respecto de las resoluciones dictadas en juicios de amparo.

Por tanto, la conclusión adoptada para la SCJN siempre había sido clara, las normas de la LA habían quedado excluidas del control de constitucionalidad.

No obstante, esto ha cambiado, el principio de supremacía constitucional y la obligación del Estado mexicano de proporcionar a los individuos un medio de defensa contra la privación de cualquier derecho, han llevado a la SCJN a determinar que las normas de la LA pueden ser objeto del control de constitucionalidad que les corresponde, dada su jerarquía de normas inferiores al texto constitucional.

En efecto, el Pleno⁶⁴ del Alto Tribunal determinó si los planteamientos sobre la constitucionalidad de la LA que las partes hagan valer en los recursos que establece la propia ley son agravios que se deben responder.

Es decir, si es posible que las partes del juicio de amparo hagan valer la inconstitucionalidad de una norma de la LA en un recurso y, correlativamente, el tribunal de amparo está obligado a responderlo. Entre los principales argumentos que se dieron para sostener dicha decisión se encuentran las siguientes.

Históricamente la LA había gozado de cierta inmunidad constitucional. Lo anterior, ya que siempre se había decretado la improcedencia del juicio de amparo respecto de las resoluciones dictadas en dichos juicios y se había determinado que los recursos establecidos en la LA no formaban parte del sistema de control de constitucionalidad.

Sino que su función se limitaba a la de un medio técnico para optimizar la función jurisdiccional. El único control de constitucionalidad que se había aplicado a la Ley de Amparo había sido de oficio y en ocasiones excepcionales, lo que generalmente supeditó este control a la voluntad de la SCJN.

Ante este panorama, y retomando precedentes de la Primera Sala, la mayoría de los Ministros expresaron que, dado que la LA no tiene rango constitucional, es necesario que las partes de los juicios de amparo puedan hacer valer la inconstitucionalidad de los artículos de dicha ley.

Lo anterior para evitar que se violen el derecho a la defensa y el principio de tutela judicial efectiva y para cumplir con la obligación de proteger y garantizar el goce de los derechos fundamentales, consagrada en el segundo párrafo del artículo 1° constitucional.

⁶⁴ Los días 24 y 26 de enero de 2012, el Pleno de la Suprema Corte discutió y falló el recurso de reclamación 130/2011. Dicho recurso contenía un planteamiento novedoso, ya que en el mismo la promovente hacía valer la inconstitucionalidad del artículo 90 de la Ley de Amparo; si bien dicho precedente surgió con bajo de Ley de Amparo vigentes hasta el 3 de abril del 2013, lo cierto es que ahora con motivo de la nueva Ley de Amparo, las impugnaciones vía amparo en revisión o amparo directo en revisión han sido significativas

Además, si bien es cierto que los recursos no son la forma idónea para establecer este análisis de constitucionalidad, porque implicaría una reconfiguración de la litis del juicio, tratándose de la LA debe aceptarse dicha impugnación.

Ante la ausencia de una medida legislativa que prevea un control de regularidad constitucional para la LA que sea accesible a los gobernados, ésta resulta la opción menos gravosa desde un punto de vista de política judicial que permite la protección de los derechos fundamentales frente a los actos del legislador ordinario.

En este entendimiento, el Pleno del Alto Tribunal determinó que las partes del juicio de amparo pueden hacer valer la inconstitucionalidad de una norma que les ha sido aplicada en el recurso que sea procedente en contra de la resolución donde dicha norma se aplica, sea el recurso de revisión, queja o reclamación.

Asimismo, la mayoría decidió que las decisiones sobre la constitucionalidad de la LA constituirán un precedente para crear jurisprudencia, siempre que tengan la votación necesaria.

Más allá de lo votado en este asunto, en el Pleno de la SCJN se dijo que, atendiendo a los artículos 1º y 133 constitucional y a lo resuelto en el expediente varios relativo al cumplimiento de la sentencia del “Caso Radilla”, cualquier juez de amparo tiene la obligación, de oficio de ejercer un control difuso de constitucionalidad de la LA.

La consecuencia en ambos casos sería la inaplicación un precepto de la LA al caso particular, con un efecto similar al que tienen las declaratorias de inconstitucionalidad en los juicios de amparo directo, donde el pronunciamiento se limita a analizar la validez de la aplicación de la norma en la sentencia reclamada.

Quedan muchos temas pendientes en esta materia, entre otros, la posibilidad de que estos pronunciamientos formen parte del procedimiento de declaratoria general de inconstitucionalidad previsto en el artículo 107 constitucional.

Lo ideal sería que esto fuera materia de una reflexión legislativa, pero mientras ésta no se expida, la SCJN deberá ir desarrollándolo jurisprudencialmente y, tal vez, con la emisión de acuerdos generales, los efectos de este tipo de declaratorias.

Aun así, el avance que podemos observar es muy significativo, lo que ayudará a robustecer la función del juicio de amparo como medio de defensa de los derechos fundamentales de los gobernados.

CAPÍTULO II

II. a.- Obligaciones del Estado frente a los derechos humanos y sus principios rectores.

La incorporación de los derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, trae consigo el reconocimiento de una serie de postulados que buscan concebir la forma en cómo ahora se desarrollaran las relaciones entre el Estado y las personas.

Por eso la reforma constitucional tiene consecuencias en varios niveles, desde imponer derechos y obligaciones a los funcionarios judiciales, sino también a todos los integrantes de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de ahí que la reforma este orientada ampliar su ámbito de protección, a través de los siguientes principios.

II.a.1.- El principio de universalidad

Uno de los temas de mayor importancia en materia de derechos humanos, que al mismo tiempo está sujeto a una intensa discusión doctrinal⁶⁵, es el relativo a su universalidad y a las posibilidades reales de su reconocimiento, cumplimiento y respeto de manera global, dadas las diferencias de culturas sistemas de valores y heterogéneos niveles de desarrollo de cada país.

Es un hecho innegable que la existencia de un mundo multicultural, en el que las distintas culturas y pueblos han tenido desarrollos muy diferentes hasta su evolución actual, dan como resultado sistemas de valores y reglas de convivencia sociales muy opuestas; sin embargo, también es cierto, que los derechos humanos en su conjunto constituyen una institución jurídica y moral de universal aceptación, superando incluso su origen occidental.

⁶⁵ Eusebio Fernández *“El problema del fundamento de los derechos humanos”* Anuario de Derechos Humanos, núm. 1, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, pp 75-112. Norberto Bobbio *“El tiempo de los derechos”*, Madrid Sistema 1991, pp 366

En general casi todos los países reconocen la existencia de los derechos humanos como un estándar de desarrollo ético de los Estados, y si bien pueden presentar diferencias en la formación de cómo son reconocidos a través de normas positivas.

Lo cierto es que el acuerdo es más amplio en relación con los valores básicos que lo sustentan, si bien tal vez no pueden ser calificados de universales, sí son concebibles como universales, esto es, susceptibles de ser reconocidos y aceptados de manera generalizada en todos los países y culturas.

En efecto, los derechos humanos son exigencias éticas que tienen como contenido principal valores morales⁶⁶ de especial relevancia e importancia para el ser humano -el derecho a la vida, la educación, a la salud- por mencionar algunos, que supone deben de ser reconocidos para todos los seres humanos independientemente de su nacionalidad, raza, preferencia sexual, edad, religión, entre otros.

Sus características de justificación ética y especial relevancia conllevan a la necesidad de que estas exigencias sean reconocidas y garantizadas a través del aparato jurídico, ya que de lo contrario sólo tendrían fuerza moral, pero no una eficaz garantía de los mismos, por eso, el reconocimiento de los derechos humanos de estas exigencia éticas justificadas y especialmente importantes de forma homogénea es lo que sostiene la idea de universalidad.

El concepto de universalidad de los derechos humanos, además de la construcción teórica como derechos morales⁶⁷, proviene de la unión entre la idea de igualdad y la no discriminación⁶⁸, conceptos que se encuentran íntimamente relacionados porque uno supone al otro y viceversa.

⁶⁶ Eusebio Fernández op. cit. p. 143

⁶⁷ Daniel Vázquez y Sandra Serrano **“Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”**. Apuntes para su aplicación práctica, Miguel Carbonell y Pedro Salazar (coords.). La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM 2011, p139

⁶⁸ Al respecto resulta ilustrativo la siguiente tesis aislada 1a. CCCLXXIV/2014 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, libro 11, octubre de 2014, Tomo I, página: 603, cuyo rubro y texto son:

Para Ferrajoli⁶⁹ el principio de universalidad de los derechos humanos fundamentales y la igualdad jurídica son exactamente la misma cosa, ya que la igualdad no es más que la idéntica titularidad y garantía de los mismos derechos fundamentales.

Daniel Vázquez y Sandra Serrano⁷⁰ señalan que: *“el uso no diferenciado de los derechos humanos indivisibiliza las diferencias de las personas y sus contextos, lo que resulta en una práctica excluyente contraria a la propia idea de universalidad. Por ello, este principio debe ser comprendido y usado desde la experiencia concreta de las personas, de conformidad con un tiempo y espacio determinado...”*

Tomando ambas posturas nos lleva a la siguiente reflexión ¿Hasta dónde el principio de universalidad debe proyectarse? En una primera respuesta podemos señalar que el principio de universalidad, su espectro de tutela debe enfocarse, no en lo que hace iguales a los seres humanos, sino, en lo que los hace diferentes.

Por eso la universalidad de los derechos humanos debe desprenderse de cualquier esencialismo sobre el ser humano para reconocerlo a partir de su experiencia y su contexto, en otras palabras, la dimensión de este derecho debe partir de las condiciones de las víctimas y la realidad de los hechos.

“DISCRIMINACIÓN INDIRECTA O POR RESULTADOS. ELEMENTOS QUE LA CONFIGURAN. Del derecho a la igualdad previsto en el artículo 1o. de la Constitución Federal y en diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos ratificados por el Estado Mexicano, se desprende que la discriminación puede generarse no sólo por tratar a personas iguales de forma distinta, o por ofrecer igual tratamiento a personas que están en situaciones diferentes; sino que también puede ocurrir de manera indirecta cuando una disposición, criterio o práctica aparentemente neutral ubica a un grupo social específico en clara desventaja frente al resto. En este sentido, los elementos de la discriminación indirecta son: 1) una norma, criterio o práctica aparentemente neutral; 2) que afecta de manera desproporcionadamente negativa a un grupo social; y 3) en comparación con otros que se ubiquen en una situación análoga o notablemente similar. De lo anterior se desprende que, a fin de que un alegato de discriminación indirecta pueda ser acogido, es indispensable la existencia de una situación comparable entre los grupos involucrados. Este ejercicio comparativo debe realizarse en el contexto de cada caso específico, así como acreditarse empíricamente la afectación o desventaja producida en relación con los demás. Por su parte, a fin de liberarse de responsabilidad, el actor acusado de perpetrar el acto discriminatorio debe probar que la norma no tiene sólo una justificación objetiva sino que persigue un fin necesario.”

⁶⁹ Ferrajoli, Luigi **“El principio de igualdad y la diferencia de género”**, en Cruz Parceros Juan A y Vázquez Rodolfo (coords.) *“Debates constitucionales sobre los derechos humanos de las mujeres, México, Fontamara SCJN, 2010 , pp13 y 14*

⁷⁰ Daniel Vázquez y Sandra Serrano op. cit. p. 143

Desde esta perspectiva, tenemos un par de herramientas que permite aterrizar la aplicación de este principio:

- a) La centralidad del sujeto de derechos en su contexto.
- b) La interpretación de los derechos a partir de las necesidades locales.

En efecto, la primera herramienta permite que los derechos humanos respondan y se adecuen a las demandas de las personas conforme a su entorno. El aspecto central de la aplicación de la perspectiva de los derechos humanos es pensar en el sujeto, en la persona.

Por eso el principio de universalidad debe proyectarse hacia todos aquellos que son titulares de un derecho y de las circunstancias que deben ser protegidas por esos derechos.

Ejemplo de lo anterior es el caso *González y otras (Campo Algodonero) v.s. México* en donde la CIDH al emitir su sentencia⁷¹ analizó las violaciones a los

⁷¹ Desde 1993, Ciudad Juárez ha sido escenario de una sistemática violencia contra las mujeres. Esta violencia, manifestada de diversas formas, encuentra su máxima expresión en los aproximadamente 400 homicidios de mujeres y niñas que desde esa fecha hasta hoy han tenido lugar en esa ciudad.

Uno de los casos más conocidos, sucedido en el contexto anteriormente descrito, es el conocido como “Campo Algodonero”, correspondiente al homicidio brutal y con móvil sexual de 8 mujeres. Tres de estos homicidios, uno cometido en contra de una mujer adulta y dos en contra de mujeres menores de edad, fueron llevados por los familiares de las víctimas, a través de diversas Organizaciones de la Sociedad Civil protectoras de los derechos humanos, a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (la Comisión). La Comisión acumuló los tres casos y presentó el correspondiente informe en el que emitía una serie de recomendaciones al Estado mexicano, otorgándole 2 meses para adoptarlas. Después de la presentación del primer informe de cumplimiento por parte del Estado, éste solicitó una prórroga, misma que le fue otorgada. Los peticionarios manifestaron, a lo largo de este proceso, su interés de que el caso fuera sometido a la jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (la Corte). La Comisión, valorando dicha petición y el informe final del Estado mexicano, en el cual no se reflejaba el cumplimiento de todas las recomendaciones, decidió someter el caso a la Corte. La demanda en contra del Estado mexicano se hizo el 4 de noviembre de 2007.

La Comisión solicitó a la Corte declarar al Estado responsable por la violación de los derechos consagrados en los artículos 4 (derecho a la vida), 5 (derecho a la integridad personal), 8 (garantías judiciales), 19 (derechos del Niño) y 25 (protección judicial) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (la Convención Americana), en relación con las obligaciones establecidas en los artículos 1.1 (obligación de respetar los derechos) y 2 (deber de adoptar disposiciones de derecho interno) de la misma, y el incumplimiento de las obligaciones que derivan del artículo 7 (obligación de adoptar medidas para eliminar la violencia contra las mujeres) de la Convención para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer (la Convención Belém do Pará).

La Corte concluyó que desde 1993 existe en Ciudad Juárez un aumento de homicidios de mujeres, habiendo por lo menos 264 víctimas hasta el año 2001 y 379 hasta el 2005. Sin embargo, más allá de las cifras, sobre las cuales no existe firmeza,

derechos humanos en el contexto en que se encontraban las mujeres asesinadas, esto es, la sentencia analiza la violencia y discriminación en contra de las mujeres a partir de cómo es la vida en Ciudad Juárez, y no sólo respecto de una perspectiva de género de forma abstracta.

Este análisis contextual que realizó la CIDH en su sentencia permitió que el principio de universalidad develara:

- a)** Probar una violación.
- b)** Determinar la responsabilidad internacional del Estado.
- c)** Determinar la razonabilidad de una restricción de derechos.
- d)** Determinar un patrón sistemático de violaciones.
- e)** Facilitar la comprensión del caso.
- f)** Determinar la existencia de un crimen de lesa humanidad.
- g)** Mostrar una problemática en agravio de un grupo de personas.

afirmó que es preocupante el hecho de que algunos de estos crímenes parecen presentar altos grados de violencia, incluyendo sexual, y que en general han sido influenciados, tal como lo aceptó el Estado, por una cultura de discriminación contra la mujer, la cual, según diversas fuentes probatorias, ha incidido tanto en los motivos como en la modalidad de los crímenes, así como en la respuesta de las autoridades frente a éstos.

La Corte destacó las respuestas ineficientes y las actitudes indiferentes por parte de las autoridades documentadas en cuanto a la investigación de dichos crímenes, mismas que parecen haber permitido que se haya perpetuado la violencia contra la mujer en Ciudad Juárez. La Corte constató que hasta el año 2005 la mayoría de los crímenes seguían sin ser esclarecidos, siendo los homicidios que presentan características de violencia sexual los que presentan mayores niveles de impunidad.

Consideró, además, que los comentarios efectuados por funcionarios en el sentido de que las víctimas “se habrían ido con su novio” o que “tendrían una vida reprochable” y la utilización de preguntas en torno a la preferencia sexual de las víctimas constituyen estereotipos. Así las cosas, tanto las actitudes como las declaraciones de los funcionarios demuestran que existía, por lo menos, indiferencia hacia los familiares de las víctimas y sus denuncias.

En el presente caso, la Corte notó, en primer lugar, el reconocimiento del Estado con respecto a la situación de violencia contra la mujer en Ciudad Juárez, así como su señalamiento con respecto a que los homicidios de mujeres en Ciudad Juárez se encuentran influenciados por una cultura de discriminación contra la mujer. En segundo lugar, observó lo contenido en los distintos informes proporcionados por organismos y organizaciones internacionales, mismos que señalan que muchos de los homicidios de mujeres en Ciudad Juárez son manifestaciones de violencia basada en género. En tercer lugar, las tres víctimas de este caso eran mujeres jóvenes, de escasos recursos, trabajadoras o estudiantes, como muchas de las víctimas de los homicidios en Ciudad Juárez. Las mismas fueron hechas desaparecer y sus cuerpos aparecieron en un campo algodonero. Se ha tenido como probado que sufrieron graves agresiones físicas y muy probablemente violencia sexual de algún tipo antes de su muerte.

Por lo que se refiere a la interpretación de los derechos a partir de las necesidades locales, no es más que retomar el contexto social, político, cultural y económico de la víctima para ubicar tanto a ésta como a los derechos humanos violentados.

Lo anterior implica que no hay una sola forma de entender a los derechos humanos, sino, que su potencial sólo puede apreciarse cuando se adecua y adapta a los requerimientos de una sociedad en particular.

Por tanto, la existencia de diferencias culturales y niveles de desarrollo, en la aplicación del principio de universalidad, sin asumir posiciones iusnaturalistas o positivistas, implica reconocer que hay una esencia común de humanidad en todos los individuos, que nos conduce a pensar que lo que es bueno para unos, también debería serlo para los demás⁷².

En especial cuando nos referimos a la tutela de la dignidad humana y a la generación de mejores condiciones de vida humana, de libertad, igualdad o de derechos a la atención de la salud, vivienda digna, educación, lo cual son bienes o valores que son aceptados de forma general por la sociedad.

Por eso, la consecuencia inmediata del principio de universalidad es que de ninguna manera y bajo ningún aspecto puedan utilizarse como justificación para no reconocer los derechos a algún individuo o grupo por las características propias de su cultura, sino, que por el contrario este principio se adscribe a todos los seres humanos en cualquier contexto en que se encuentren.

De ahí, que las diferencias culturales deban usarse para desarrollar los derechos en ese ámbito de manera que permitan una mayor protección para aquellos que se encuentran más desprotegidos, y no como una justificación para no poder alcanzar la universalidad de los derechos humanos.

⁷² Es importante mencionar que el análisis del principio de universalidad que se aborda en el presente trabajo es desde la perspectiva de la cultura occidental, pues si bien existen un estándar de universalidad de los derechos humanos, en el caso de algunos países de medio oriente, donde imperan otros dogmas, esto no pudiera ser entendido bajo el pensamiento de occidente.

II.a.2.- El principio de indivisibilidad

La DUDH de 1948, ha sido ampliamente reconocida como un instrumento que ha allanado el camino a la adopción de diversos tratados de derechos humanos a nivel global y regional (todos ellos contienen referencias a la DUDH en sus preámbulos), lo cual ha servido como modelo para la adopción de numerosas normas sobre derechos humanos en las constituciones y las legislaciones nacionales.

Además, hoy día se reconoce la declaración como una interpretación autorizada de las normas sobre derechos humanos recogidas en la Carta de las Naciones Unidas.

Su autoridad, adquirida a lo largo de los últimos cinco decenios, ha influido para que la doctrina contemporánea ponga de relieve su incorporación al ámbito del derecho internacional común y se refleje en algunos principios generales del derecho.

Entre los aspectos específicos de la contribución de la declaración al desarrollo del derecho internacional sobre derechos humanos, uno merece especial atención en nuestros días, el hecho de haber situado en el mismo nivel a todos los derechos humanos (civiles, políticos, económicos, sociales y culturales), lo cual pone de relieve su interdependencia.

Poco tiempo después de la adopción de la DUDH, concebida como la primera de una CIDH que constaría de tres partes (seguida de una Convención y de dos Tratados, además de las correspondientes medidas de implementación), las profundas divisiones ideológicas en el mundo durante los años 50 condujeron a categorizaciones de los derechos humanos que ignoraban la perspectiva holística propugnada por la declaración.⁷³

⁷³ En general sobre el desarrollo progresivo del derecho internacional a partir de 1945 y especialmente del derecho internacional de lo derecho humanos véase Sepúlveda, Cesar, "*El derecho de gentes y la organización internacional en los umbrales del siglo XXI*", México, FCE-UNAM, 1995.

Las consecuencias de la fragmentación o atomización del *corpus juris* de los derechos humanos no tardaron en manifestarse, y aún en nuestros días sus repercusiones son patentes. Desafortunadamente, marcaron la etapa legislativa de la elaboración de algunos tratados de derechos humanos bajo los auspicios de las Naciones Unidas durante los años 60⁷⁴.

Desde la elaboración de la DUDH en 1948 se discutió la conveniencia de incluir en un sólo documento a los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales. El documento signado da cuenta del acuerdo entre las naciones firmantes respecto de la integración de todos los derechos como una aspiración para la humanidad sin reconocer jerarquías, ni diferencias entre ellas.

De esta manera, a pesar de que la declaración reconoce una serie de derechos cómo a la vida, al trabajo, la educación, al mismo tiempo que se prohíbe la tortura, violaciones a la intimidad, a la libertad de expresión, entre otros. Las discusiones por adoptar uno o dos tratados para la protección de estos derechos se vieron mermada por los Estados.

En efecto, con motivo de la guerra fría los Estados que participaron en las discusiones en torno a los tratados, derivaron en la adopción de dos pactos internacionales, uno respecto a los derechos civiles y políticos, y otro sobre los derechos económicos sociales y culturales, la división de las naciones en dos grandes bloques llevó a sostener posiciones opuestas respecto de la naturaleza y jerarquía de los derechos humanos.⁷⁵

Así las cosas, mientras que para unos Estados la prioridad era el reconocimiento de los derechos económicos y sociales, bajo la idea de que la satisfacción de las necesidades sociales básicas haría posible la plena participación del individuo en

⁷⁴ Así se le conoce al conjunto de instrumentos internacionales básicos para la protección de los derechos humanos que se compone por la propia Declaración Universal (1948), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (ambos aprobados en 1966). Asimismo, también se contemplan en estos instrumentos básicos, el Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966), donde se establece la posibilidad de comunicaciones individuales ante el Comité de Derechos Humanos, y el Segundo Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos destinados a abolir la pena de muerte (1989).

⁷⁵ Bou Franch, Valentin y Castillo Daudí Mireya “*Curso de derecho internacional de los derechos humanos*”, 2 edición, Valencia España. Tirantlo Blanch, 2010.

otras actividades, por el contrario, los otros países sostenían la relevancia de los derechos civiles y políticos, bajo el argumento que la libertad del individuo constituye una condición indispensable para su existencia.⁷⁶

A pesar de esta dicotomía, en ambos pactos se estableció que no puede realizarse el ideal del ser humano libre en el disfrute de las libertades civiles y políticas y liberado del temor y de la miseria, a menos que se creen condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos civiles y políticos, tanto como de sus derechos económicos, sociales y culturales. Con esto se plasma la primera idea de la interdependencia e indivisibilidad de los derechos humanos.⁷⁷

Con la proclamación de Teherán de 1968 al cierre de la primera Conferencia Mundial de Derechos Humanos, se reconoce el principio de indivisibilidad al señalar *“que los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles”*⁷⁸, con esto se reconoce que estas prerrogativas no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto.

En efecto, la indivisibilidad niega cualquier separación, categorización o jerarquía entre los derechos humanos⁷⁹. El aspecto central de este criterio es que los Estados no están autorizados para proteger y garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención de otra, sino que todos los derechos humanos merecen la misma atención y urgencia. Con base en esta lógica, “la existencia real de cada uno de los derechos humanos sólo puede ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos”.⁸⁰

El término utilizado - *“indivisible”*- en la proclamación de Teherán refuerza la idea de que la consecuencia de un progreso duradero en la aplicación de los derechos

⁷⁶ Fernández de Casadevante Romani, Carlos, *“Derecho Internacional de los derechos humanos”* 3 edición Madrid, Dilex, 2007.

⁷⁷ De Dienheim Barriguete Cuauhtémoc Manuel, *“Constitucionalismo universal: la internacionalización y estandarización de los derechos humanos,”* Buenos Aires, Ad Hoc, 2009.

⁷⁸ ONU, Proclamación de Teherán, aprobada por la Conferencia Internacional de Derechos Humanos, Teherán, 13 de mayo de 1968, pág. 13

⁷⁹ Laporta Francisco *“Sobre el concepto de derechos humanos”*, Doxa Universidad de Alicante, número 4, 1987, página 2

⁸⁰ Peces- Barb, Gregorio *“La universalidad de los derechos humanos”* en Nieto, Rafael. La Corte y el sistema interamericano de derechos humanos, San José, Corte. IDH, 1994, p 410

humanos, depende de buena medida de las políticas adoptadas por los Estados tanto a nivel nacional como internacional para el desarrollo económico y social⁸¹.

Así las cosas, la resolución 32/130 de 1977, de la Asamblea General de las Naciones Unidas institucionalizó el uso de los principios de interdependencia e indivisibilidad, en dicho documento se decidió que: *“a) Todos los derechos humanos y libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes, por lo que deberá prestarles la misma atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección tanto de los derechos civiles y políticos como de los derechos económicos, sociales y culturales”*.

Con ello, las ONU no sólo establecía dos principios en el actuar de sus órganos con respecto a los derechos humanos, sino también una forma de concebir el funcionamiento de los derechos y de ambos pactos.

Bajo esta óptica, consideramos que el principio de indivisibilidad implica una visión holística de que todos los derechos se encuentran unidos, ya no por razones de dependencia, sino porque de una u otra forma los derechos forman una sola construcción, esto es tiene como objetivo la protección de la persona humana en todos los ámbitos en que pueda desarrollarse.

Por eso, la violación a un derecho impacta indiscutiblemente a los otros derechos, más allá de si existe o no una relación de dependencia inmediata entre ellos. Por eso la idea, de que la realización de los derechos sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento conjunto de todos los derechos.

Ahora bien, el principio de indivisibilidad que ya está reconocido en el artículo 1° de la Constitución, nos permite generar dos tipos distintos de aplicaciones prácticas:

⁸¹ La Asamblea General de la ONU en su resolución 32/ 130 de 1977, en sus consideraciones reconoce que: *“el ideal de que los seres humanos se vean liberados del temo y la miseria sólo puede lograrse si se crea condiciones por las cuales todo puedan gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales, como también de sus derechos civiles y políticos”*. Asimismo señala la resolución *“estar profundamente convencida de que todos los derechos humanos y libertades fundamentales están interrelacionados y son indivisibles”*.

- a) Un derecho no se puede realizar en detrimento de otros derechos.
- b) Identificación de la violación originaria.

En una primera posible aplicación del principio de indivisibilidad, podemos señalar que el principio a la seguridad jurídica es el más importante, y por ello, se puede dejar en segundo lugar los derechos de debido proceso, integridad de las personas, libertad de tránsito, por mencionar algunos, sin embargo, bajo la óptica de este postulado es que no hay jerarquías entre derechos, por eso el derecho a la seguridad no ésta por encima del debido proceso, o de otras libertades.

En efecto, ni los derechos civiles y políticos son más importantes que otros derechos, cómo los derechos económicos, sociales y culturales, de ahí que el principio de indivisibilidad funcione como una cláusula de integración de otros derechos, al evitar que unos puedan estar por encima de otros.

Por otro lado, la aplicación práctica del principio de indivisibilidad es la identificación de las violaciones originarias a los derechos humanos del caso que resulte en análisis.

Esto es, suele suceder que derivado de una protesta por ciertos grupos que buscan el acceso al agua o al reconocimiento de ciertos derechos indígenas, estos objetivos, se vean desplazados debido a la relevancia de otros derechos, como la discriminación, violaciones a la libertad, entre otros.

Ejemplo, de lo anterior es la identificación de las violaciones que se encontraron en el caso González y otras (Campo Algodonero) v.s. México en donde la CIDH derivado de una denuncia de unos homicidios a tres trabajadoras de campos algodoneiros en Ciudad Juárez.

Lo cual llevó a la CIDH a identificar otra serie de violaciones a derechos humanos, que se encontraban las mujeres de esa ciudad, lo que permitió que la CIDH

condenara al Estado mexicano⁸², a la reparación integral, no sólo a los familiares de aquellas trabajadoras asesinadas, sino a que el Estado implementara, medidas para erradicar la situación de violencia y discriminación en contra de las mujeres de esa ciudad.

De esta forma, es importante que en la aplicación de este principio se analice el contexto en que se desarrollan los hechos y se identifique tanto las violaciones inmediatas a los derechos humanos como las violaciones originarias que antecede a estos posibles eventos, para que a partir de ello, se puedan hacer los pronunciamientos respecto a la protección de derechos que se tienen que hacer, sin diferenciar entre que violación, debiera ser mayor o susceptible de reparar en un rango mejor que otro derecho.

⁸² “La Corte recuerda que el concepto de “reparación integral” (*restitutio in tegrum*) implica el restablecimiento de la situación anterior y la eliminación de los efectos que la violación produjo, así como una indemnización como compensación por los daños causados. Sin embargo, teniendo en cuenta la situación de discriminación estructural en la que se enmarcan los hechos ocurridos en el presente caso y que reconocida por el Estado (*supra* párras. 129 y 152), la reparaciones deben tener una vocación transformadora de dicha situación, de tal forma que las mismas tenga un efecto no sólo restitutivo sino también correctivo. En ese sentido, no es admisible una restitución a la misma situación estructural de violencia y discriminación.

II.a.3.- El principio de interdependencia

La contribución de la Declaración de Teherán en 1968, aprobada por la Primera Conferencia Mundial, desempeñó un papel notable para alcanzar acuerdos sobre el carácter interdependiente de todos los derechos humanos (que hoy en día es reconocido universalmente), en un mundo entonces dividido por la bipolaridad de la guerra fría, dicho acuerdo, a su vez, fomentó una importante transformación en el tratamiento que desde entonces se da a los problemas de derechos humanos en el panorama internacional.

El hecho de que todos los derechos humanos son interdependientes llegó a ser una realidad claramente establecida. Por ejemplo, ¿qué significaría el derecho a la libertad de expresión sin el derecho a la educación? ¿O el derecho a la libertad de circulación sin el derecho a la vivienda? ¿O los derechos a votar y a participar en los asuntos públicos sin el derecho al trabajo?

Los ejemplos de este tipo abundan, así las cosas, el derecho fundamental a la vida misma, que comprende las condiciones de vida, ha sido cada vez más considerada como un derecho que pertenece tanto al ámbito de los derechos individuales como sociales. Este enfoque holístico correspondía al que ya en 1948 propugnaba la DUDH.

Este principio semánticamente “*inter*” significa “entre” o “en medio”, el prefijo *in* indica “negación”, de tal forma que la palabra interdependientes expresa vinculación entre derechos, y la palabra indivisible, la negación de separación entre ellos. De esta manera, los derechos humanos son interdependientes en tanto establecen relaciones recíprocas entre ellos, y son indivisibles en la medida de que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto.

Por ejemplo, para alcanzar la satisfacción al derecho a la salud es necesario la satisfacción de otros derechos, que traen aparejada claras relaciones, cómo el derecho a la alimentación y a la vivienda digna, así como al trabajo⁸³.

Por tanto, mientras la indivisibilidad busca que ningún derecho humano sea separado o jerarquizado de otros derechos humanos⁸⁴. La interdependencia, persigue que un derecho humano, no puede ser alcanzando en detrimento o carencia de otros derechos.

En efecto, el aspecto central de este criterio es que los Estados no están autorizados a proteger y garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención a otros derechos, sino, que todos los derechos merecen la misma atención y urgencia. Bajo esta óptica, el reconocimiento real de cada uno de los derechos humanos sólo puede ser garantizada por el reconocimiento integran de todos ellos.

La interdependencia comprende, al menos un par de relaciones donde 1.-) un derecho depende de otros derechos para existir, y 2.-) dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización. De ahí, que el respeto, protección y promoción de uno de los derechos impactará en el otro u otros derechos y viceversa.

En materia de justiciabilidad, como de política pública deberá tomarse en consideración la dependencia entre derechos, ya sea que exista de forma unidireccional o bidireccional, por lo que al juez al momento de aplicar este derecho le está vedado hacerlo de forma aislada o desvinculada de sus relaciones condicionantes con otros derechos.

⁸³ El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "interpreta el derecho a la salud, definido en el apartado 1° del artículo 12, como un derecho inclusivo que no sólo abarca la atención de salud oportuna y apropiada sino también los principales factores determinantes de la salud, como el acceso al agua limpia potable y a condiciones sanitarias adecuadas, el suministro adecuado de alimentos sano, una nutrición adecuada, una vivienda adecuada condiciones sana en el trabajo y el medio ambiente, y acceso a la educación e información sobre cuestiones relacionadas con la salud, incluidas la salud sexual y reproductiva..." Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general 14. El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud (E/C12./200/4), Naciones Unidas, 2000, párr. 11.

⁸⁴ Blanc Altemir Antonio "**Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal**" La protección internacional de los derechos humano a los cincuenta los de la Declaración Universal, Univesitat de Lleida- Tecnos ANUE 2001, p . 31.

Así las cosas, al analizar cada caso el juzgador deberá tener en consideración los derechos que se alegan violados pero también aquellos derechos de los que depende su realización, de tal manera que pueda verificar el impacto que aquéllos tuvieron en el derecho inmediatamente violado y/o las consecuencia de la trasgresión en aquéllos.

Ejemplo de lo anterior es el caso de la comunidad indígena *Xákmok Kásek v.s Paraguay*, en el que la CIDH analizó las medidas adoptadas por el Estado parte, de una declaratoria de emergencia, a fin de asegurar la atención médica y alimentaria de dos comunidades indígenas.

La CIDH partió del reconocimiento de que las comunidades se encontraban en una situación de especial vulnerabilidad, y de conformidad con ello analizaron las medidas adoptadas por el Estado respecto de los derechos a la salud, la alimentación el acceso al agua, la educación; ello dentro del marco del derecho a una vida digna.⁸⁵

En efecto, la CIDH concluyó que el derecho a la vida no puede ser entendido, asimismo de un conjunto de condiciones que les permiten a las personas, desarrollar su vida de conformidad con sus planes. Así, la satisfacción del derecho a la vida depende de alcanzar otro grupo de derechos sociales. Para la Corte, el Estado no diseñó una política adecuada para afrontar las situaciones de emergencia que imperaban en estas comunidades.

Así las cosas, la falta de interdependencia respecto al derecho a la vida, en relación con otros derechos, resultó no sólo de la omisión en adoptar medidas para atender las necesidades más básicas del ser humano como el acceso al agua.

⁸⁵ *Caso de la Comunidad Indígena Xákmok Kásek v.s Paraguay*, fondo, reparaciones y costas, sentencia de 24 de agosto de 2010, serie C, núm, 21, párr. 194-217.

Sino también, de crear una infraestructura necesaria para el desarrollo sustentable de esta comunidad a través de la construcción de viviendas dignas, escuelas y toda aquella infraestructura necesaria para el sostenimiento de esta etnia.

II.a.4.- El principio de progresividad

En el interior de cada derecho se tienen múltiples obligaciones. Así por ejemplo, en los derechos a la educación, a la salud o a la integridad de las personas, se tendrán obligaciones de respetar, proteger, garantizar y promover derechos humanos que estarán formados por otras obligaciones de disponibilidad, accesibilidad y aceptabilidad.

Cada una de estas obligaciones tendrá un contenido esencial mínimo, así como aspectos que no necesariamente serán de cumplimiento inmediato, pero que el Estado está obligado adoptar medidas para tener un cumplimiento progresivo en un breve lapso de tiempo, esta es la obligación de progresividad

La progresividad implica tanto la gradualidad como progreso, el primero se refiere a que la efectividad de los derechos no va poder lograrse una vez y para siempre, sino, que es necesario un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazo.

El progreso patentiza que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar⁸⁶. Por eso, la progresividad requiere del diseño de planes para avanzar hacia el mejoramiento de las condiciones de los derechos mediante el cumplimiento de dichos planes.

Si bien existen normas que son exigibles inmediatamente y otras que son de exigibilidad progresiva, es importante no confundir la exigibilidad con la autoejecutabilidad de la norma.

En efecto, las normas autoejecutivas son aquellas que puede ser directamente aplicada por las autoridades internas, puesto que establecen con claridad el sujeto a favor de quien se establece el derecho, el contenido de la obligación y quién está a cargo de la misma. A diferencia de las normas de exigencia progresiva, que

⁸⁶ El artículo 2.1. del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales establece que los Estados partes se comprometen a “adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacional, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que dispongan, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”.

son aquellas que necesitan de un desarrollo normativo interno para poder ser aplicadas.

De esta forma, habrá casos en que ciertas obligaciones contenidas dentro de un tratado serán programáticas y algunas de cumplimiento inmediato, por ejemplo, la emisión de una ley que garantice, sin excepción el acceso al derecho a la educación será una norma de cumplimiento inmediato, y otras normas, en donde se establece por parte de los Estado a establecer medidas o programas a través de una normatividad interna, para garantizar este derecho, será una norma no ejecutable.

Es importante mencionar, que el principio de progresividad aplica por igual a los derechos civiles y políticos y a los derechos económicos, sociales y culturales, porque siempre habrá una base mínima que deba atenderse, por eso los derechos humanos codificados en tratados internacionales, no son más que un mínimo, su adopción y progresión de estos está en manos de los Estados.

De ahí, que las medidas que se incorporen deben ser deliberadas, concretas y orientadas hacia el cumplimiento de las obligaciones adoptadas en los distintitos instrumentos internacionales signados por cada uno de los Estados.

Desde el derecho internacional de los derechos humanos se han creado una serie de obligaciones a cargo de los Estados, que se pueden agrupar en las siguientes:

- a)** Obligaciones generales: respetar, proteger, garantizar y promover.
- b)** Elementos institucionales: disponibilidad, accesibilidad calidad y aceptabilidad.
- c)** Principio de aplicación: contenido esencial, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles.

En efecto, a partir de la disputa proveniente de la Guerra Fría y de la confrontación entre los bloques socialistas y capitalistas se otorgó un mayor valor a los derechos civiles y políticos por encima de otros derechos, cómo los derechos económicos, sociales y culturales, argumentando que estos derechos costaban dinero, lo que suponía que siempre se tenían que ejercer acciones de tipo programático-presupuestal a cargo de los Estados.

Sin embargo, esto no es del todo cierto, ya que a partir del principio de indivisibilidad de los derechos humanos sabemos que todos los derechos son igualmente valiosos (independientemente que sean civiles, políticos, económicos, sociales o culturales) y no pueden establecerse jerarquías entre derechos.

De igual manera, ya que todos los derechos implican acciones y omisiones a cargo del Estado, no pueden existir excusas o excepciones para cumplir con las obligaciones adoptadas por los Estados.

Es importante mencionar que las obligaciones establecidas en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) en combinación con la CADH, imponen obligaciones a los Estados de tomar medidas de forma inmediata, que no pueden diferirse en el tiempo, o postergarse, en cambio, el tipo de medidas que adopten es lo que va variar Estado con Estado.

La adopción de estas obligaciones por parte de los Estados pudiera entenderse que sólo es un tema de adecuar la legislación doméstica, sin embargo, surge el siguiente cuestionamiento ¿cuál es esa base mínima que los Estados debe de respetar al modifica su legislación?

Es importante mencionar, que estas obligaciones mínimas existen con independencia de los recursos con que cuenten los países, sin embargo, los principios de Limburgo y las Directrices de Maastrich establecen que dado que la escasez de recursos no libera a los Estados de sus obligaciones mínimas , en caso de no poder cumplirlas a cabalidad deben de demostrar que han realizado “todos los esfuerzos a su alcance para utilizar la totalidad de los recursos que

están a su disposición con el fin de poder satisfacer con carácter prioritario esas obligaciones mínimas.⁸⁷

Si vemos, la reforma constitucional no da directrices al respecto; máxime que no hay una sola y correcta metodología para determinar el contenido esencial de los derechos, sin embargo, una primera aproximación la realizó el CDESC, cuando a través de sus observaciones generales, comenzó a determinar el contenido de ciertos derechos,

El paso inicial para entender esta metodología proviene de la aplicación del artículo 5.1 del PIDCP,⁸⁸ donde se determina que ninguna disposición puede ser interpretada de tal forma que genere una destrucción o limitación superior a la establecida en los propios documentos institucionales de cualquier otro derecho humano.

En efecto, el CDESC reflexionó sobre el contenido esencial de los derechos en particular como elemento constitutivo del último límite a la restricción de todos los derechos del pacto.

De igual forma, el CDESC comenzó a determinar ciertos aspectos obligacionales como contenidos esenciales de los derechos.

Por ejemplo, que respecto a la alimentación adecuada su contenido mínimo esencial comprende la disponibilidad de alimentos en cantidad y calidad suficiente para satisfacer las necesidades alimentarias de los individuos, sin sustancias nocivas y aceptables para el ser humano, y la accesibilidad de esos alimentos en formas que sean sostenibles y que no dificulten el goce de otros derechos humanos⁸⁹.

⁸⁷ Principios de Limburgo relativos a la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastrich, 1986, párra 25-28, y Directrices de Maastrich, 1997, párr. 10. También, Abramovich, Victor y Courtis, Christian, "Los derechos sociales como derechos exigibles".

⁸⁸ Artículo 5.1.- Ninguna disposición del presente Pacto podrá ser interpretada en el sentido de conceder derecho alguno a un Estado, grupo o individuos para emprender actividades o realizar actos encaminados a la destrucción de cualquiera de los derechos y libertades reconocidos en el Pacto a su limitación en mayor medida que la prevista en él"

⁸⁹ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, OG 12. El derecho a una alimentación adecuada (E/C.12/1999/5), 12 de mayo de 1999, párr. 8.

Bajo esta metodología de argumentación en nuestra opinión, se restringe las posibilidades de realizar un examen de proporcionalidad y ponderación de los bienes jurídicamente afectados relativos a los casos particulares y los casos de excepción que pudieran presentarse. Por eso, debe de considerarse que hay derechos humanos que puedan restringirse y otros no, a pesar de las excepciones que pueden existir para ellos.

Lo anterior reflexión, nos lleva a la siguientes pregunta ¿Pueden existir excepciones para no poder cumplimentar un derecho humano? A nuestro juicio la respuesta está en el contenido esencial del derecho humano,.

En efecto, la prohibición de la tortura, la desaparición forzada de personas, imponen la obligación al Estado de limitar de forma total este tipo de prácticas, sin que pudieran existir excepciones para llevarlas a cabo o hacer juicios de razonabilidad en donde se busque justificar al Estado de este tipo de prácticas de lesa humanidad.

En principio el CDESC ya ha generado una serie de categorías donde no cabe ningún tipo de ponderación o de excepciones para llevar ciertas prácticas, cómo la detención de una persona que exceda de cierta duración independientemente de los intereses del Estado; o la obligación de cumplir con el servicio militar de personas que por razones religiosas están impedidas para ello.

Además, se ha establecido el examen de idoneidad y necesidad más exhaustivo cuando las restricciones están permitidas para ciertos objetivos estatales, como la seguridad nacional o la salud pública.

En estos caso el Estado debe de demostrar que la medida en cuestión era necesaria para el logro del objetivo de seguridad nacional o salud pública que se buscaba, donde, entre otras cosas, se debe probar que no se trata de un peligro abstracto, sino de un riesgo inmediato.

Otra forma argumentativa que es útil para evitar la ponderación es el examen de necesidad. Bajo este escrutinio el Estado debe demostrar que no existían medios de intervención de menor intensidad, por eso, si la medida tomada supera los exámenes de idoneidad y necesidad, es muy probable que la medida no sea violatoria del contenido esencial del derecho.

Así las cosas, la Corte Constitucional Sudafricana que no sólo critica dicho enfoque, sino que desarrolla la llamada revisión de razonabilidad de los derechos positivos, respecto del contenido mínimo, dicho tribunal identifica dos estándares para analizar estos derechos:

El primero la dificultad de definir el mínimo básico, dado que la situación de cada grupo es diferente, como también sus necesidades sociales;

El segundo lugar, señaló que la imposición de un mínimo básico impone obligaciones poco realistas al Estado, ya que es imposible dar acceso a todos, ni siquiera a un servicio básico de manera inmediata.

Por último, el Tribunal Constitucional Sudafricano sostuvo que el mínimo básico era compatible con las competencias institucionales y el papel de los tribunales, pues implicaba decidir cuál es la política más apropiada.

Por lo que la Corte opta por dejar en los poderes legislativos y Ejecutivo un margen discrecional más o menos amplio a partir del cual pueda analizar si la política desarrollada es o no razonable, atendiendo a las circunstancias particulares del lugar y la población⁹⁰

Por tanto, la pregunta que se responde el Tribunal Constitucional Sudafricano es “si es razonable suponer que las medidas elegidas son capaces de permitir la satisfacción de los derechos en cuestión”, así de esta manera, la Corte evalúa la

⁹⁰ Corte Constitucional de Sudáfrica, caso CCT 11/00 The Government of the Republic of South Africa and Others v.s. Irene Grootboom and Others.

capacidad de inclusión de la medida y su impacto en el corto, mediano y largo plazo⁹¹.

En ese sentido, Sandra Liebenberg⁹², señala *“ que la razonabilidad no se evalúa simplemente por el avance estadístico en facilitar el acceso a los diferentes derechos socioeconómicos, sino, también por los intereses relativos a la dignidad del grupo afectado, especialmente por el impacto de la denegación de los derechos específicos a los demandantes”*

Otras cortes, como el Tribunal Constitucional de Colombia han seguido, en principio el estándar de los contenidos mínimos esenciales en donde señala: *“...Es el núcleo básico del derecho fundamental, no susceptible de interpretación o de opinión sometida a la dinámica de las coyunturas o ideas políticas”*⁹³.

Esta postura del Tribunal Constitucional de Colombia da una perspectiva de inmutabilidad del contenido mínimo y justiciable ante los tribunales, sin embargo en nuestra opinión debe de valorarse con precaución esta postura.

En efecto, bajo esta posición corresponde al Estado demostrar que a pesar de haber realizado todos los esfuerzos razonables le ha sido imposible satisfacer el derecho sin desatender la protección básica de otros derechos de igual categoría.

Lo anterior, supone que el Estado debe de presentar todas las acciones llevadas a cabo y los recursos disponibles para satisfacer el derecho, por lo que le corresponde al peticionario exponer las circunstancias por las que considera violado su derecho, pero no así la aportación de pruebas.

⁹¹ En el caso Grootboom, el Tribunal Constitucional sostuvo *“La razonabilidad debe ser entendida también en el contexto global de la Declaración de los Derechos. El derecho a tener acceso a una vivienda adecuada está firmemente arraigado, porque valoramos a los seres humanos y deseamos garantizarles sus necesidades básicas. Una sociedad debe de tratar de garantizar que las necesidades vitales básicas de todos sus integrantes estén satisfechas para poder ser una sociedad basada en la dignidad humana, la libertad y la igualdad. Para ser razonables, las medidas no pueden dejar de lado el grado y el alcance de la denegación del derecho que pretende hacer realidad. Aquellos cuyas necesidades son más urgentes y que, en consecuencia, corren mayor peligro de no llegar a gozar de todos los derechos, no deben ser ignorados por las medidas propuestas para alcanzar la realización del derecho... Si las medidas, aunque sean exitosas en términos estadísticos, no logran responder a las necesidades de quienes están más desapareados , no podrán pasar la prueba”*

⁹² Liebenberg Sandra *“Adjudicación de derechos sociales en la Constitución de transformación social de Sudáfrica”*, Anuario de Derechos Humanos, 2006, Santiago, centro de Derechos Humanos, Universidad de Chile 2006, p55

⁹³ Corte Constitucional de Colombia , sentencia T- 859, 2003

Otro aspecto importante de valorar, es la postura asumida por el Tribunal Constitucional de Colombia, en la relación con el proceso seguido por el Estado para determinar la forma en que se cumplirá el derecho y no respecto de su sustancia.

El tribunal distingue entre un derecho fundamental, que es a la vez un derecho subjetivo y un derecho fundamental que no lo es, de tal forma que sólo los primeros son justiciables⁹⁴.

De igual forma, la corte de ese país sostiene que en tanto el derecho a la salud, como otros derechos, tiene una estructura normativa de principio o mandato de optimización a partir de un grupo de principios.

Esto significa que no basta que el Estado tenga la obligación de prestarlos, sino que debe dar continuidad en la prestación de los servicios, de forma íntegra, eficaz, eficiente, universal y bajo una confianza legítima.

Así las cosas, uno de los componentes esenciales del derecho a la salud por ejemplo es la calidad del servicio público, esto es, no basta con la obligación del Estado de tener que prestarlo, sino que debe hacerlo con un estándar de calidad en atención a los principios antes mencionados.

Por tanto, lo que analiza la corte colombiana en estos casos del derecho a la salud no es el derecho en sí mismo, sino la forma en que el Estado ha desplegado sus obligaciones para respetar, proteger y garantizar que el servicio de salud sea prestado de conformidad con el estándar fijado.

⁹⁴ Por ejemplo: *“adoptarse internamente un sistema de salud en el cual se identifican los factores de riesgo, las enfermedades, males, medicamentos, procedimientos y, en general, los factores que el sistema va atender para lograr la recuperación y el disfrute del máximo nivel posible de salud en un momento histórico determinado, se supera la instancia de indeterminación que impide que el propósito funcional del derecho se traduzca en un derecho subjetivo.* Corte Constitucional de Colombia, sentencia T- 859, 2003

En efecto, los servicios deben ser de calidad, existir una continuidad en la prestación, es decir, que no se lleve de forma parcial, que sea eficiente en la atención de quienes necesitan el servicio, universal que sea prestado a todos por igual en la medida de que se estos lo necesiten, y bajo la confianza legítima de quienes acuden a solicitar el servicio.

Es importante mencionar, que si bien no se busca con estos estándares o principios evaluar la política estatal en materia de salud, a través de un juicio de razonabilidad como sucede en el caso del Tribunal Constitucional Sudafricano, la Corte colombiana lo que busca es precisar un mayor número de principios bajo el cual el Estado debe prestar los servicios públicos.

Lo anterior con el fin de tener un mayor ámbito de protección de sus sentencias principalmente a los grupos en situación de vulnerabilidad, por lo que la corte colombiana sostiene que sí existe una satisfacción de las necesidades vitales a las poblaciones que más lo requieren, ya no es necesario apegarse a la revisión de razonabilidad.

Sin embargo, esta postura a nuestro juicio puede resultar problemática al utilizar la argumentación categórica para definir el contenido esencial de un derecho, en función del sector de la población que resulta vulnerable, por lo siguiente:

- a)** El núcleo esencial que se busca tutelar, depende de la situación de cada grupo, por lo que sus necesidades sociales son distintas, de ahí que determinar un solo estándar de “mínimos básicos” se torna complicado no sólo al interior de un país, sino incluso entre países con diferentes niveles de desarrollo económico.
- b)** El riesgo de adoptar esta postura, genera obligaciones poco realistas en Estados en situaciones muy precarias y por otro lado, obligaciones superfluas o irrelevantes para Estados con alta capacidad de recursos de distinta índole.

Bajo estas circunstancias, los órganos jurisdiccionales constitucionales al analizar el principio de progresividad, frente al respeto de esos derechos mínimos deben de analizar caso por caso, sin pretender crear una regla general que estandarice el grado de respeto por parte del Estado de ese núcleo básico de derechos; en efecto, los juicios de razonabilidad que se emprendan deberían tomar en cuenta:

- a) Cuál es la capacidad de inclusión de la medida impuesta.
- b) Qué impacto tiene en el corto, mediano y largo plazo.
- c) Es viable y real para el Estado la adopción de la medida impuesta por el tribunal.
- d) Cuáles son los intereses relativos a la dignidad del grupo afectado.
- e) Qué impacto tiene la denegación de derechos específicos a los demandantes.

Explica Sandra Fredman⁹⁵ que el contenido mínimo esencial son una cláusula de optimización de los derechos, esto es, que el Estado no está obligado a hacer más de lo que sus recursos le permitan, pero debe ser capaz de mostrar y explicar que no pudo hacer más de lo que hizo de esos recursos, por lo que con esto se busca verificar el funcionamiento de lo satisfecho y su progresión.

Por lo que este mínimo esencial de derechos, debe ser entendido no cómo un núcleo de derechos que sean indisponibles, sino, más bien a la obligación de hacer todo lo posible por optimizar el derecho a la supervivencia de los más vulnerables en la sociedad.

Una vez logrado el avance en el disfrute de los derechos, el Estado no podrá salvo en ciertas circunstancias disminuir el nivel alcanzado⁹⁶, este es el principio

⁹⁵ Fredman Sandra, *Human Rights Transformed* cit, p884-87

⁹⁶ De acuerdo con Abramovihc y Courtis "el Estado solo puede justificar la regresividad de una medida demostrando: a) que el legislador que propone pese a implicar retrocesos en algún derecho, implica el avance, tenido en cuenta en la totalidad d los derechos previstos en el Pacto, y b) que ha empleado todos los recurso de que dispone y que aun así necesita acudir a

contenido de la prohibición de regresión, este postulado debe observarse en las leyes, políticas públicas, decisiones judiciales y en general, en toda conducta estatal que afecte derechos.

Se trata de un análisis sustantivo sobre las decisiones estatales, es decir, que los contenidos asignados a su actividad no decrezcan lo ya logrado en cuanto al contenido y alcance del derecho, se trata de evaluar a quién beneficia la medida, a quién perjudica, en qué parte cumple el derecho, y en su caso, cómo lo amplía, ya que de lo contrario se estará frente a una regresión prohibida.

Al respecto los órganos jurisdiccionales y en esto la Corte Constitucional de Colombia, desarrolló en un inicio dos posiciones, la primera que implica que toda regresión es violatoria y la otra, que no ve en la regresión necesariamente un problema.

Sin embargo, la posición ahora del Tribunal Constitucional de Colombia, es más bien un equilibrio entre ambas posturas, pues habrá situaciones en que deba darse una regresión debido a las circunstancias que se susciten fuera del control del Estado.

No obstante, estas circunstancias extraordinarias que se susciten fuera del control del Estado, debe de respetar el contenido mínimo esencial, ante esta situación la corte colombiana ha desarrollado criterios novedosos en base a las expectativas legítimas, como es el caso de los derechos de los trabajadores a la luz de las reformas laborales.

Por su parte, el CDESC, emitió una declaración en 2007 en donde uno de los puntos que toca es el análisis de los recursos limitados, sostuvo el comité que cuando un Estado argumente una medida regresiva a partir de la existencia de los recursos limitados, en caso de que lleguen comunicaciones sobre este punto, el

ella para proteger los demás derechos del Pacto. Abramovich, Víctor y Courtis, Christian, " Los derechos sociales...cit Madrid Trotta, 2004, pp109 y 110.

citado comité para determinar si la medida es o no violatoria a derechos humanos éste analizara:

- 1.- El nivel de desarrollo del Estado en cuestión;
- 2.- La severidad de la supuesta violación, en particular si la situación del disfrute del contenido esencial de los derechos considerados en el Pacto.
- 3.- La situación económica en la que se encuentra el Estado parte, en especial si está experimentando un periodo de recesión económica;
- 4.- La existencia de otras reclamaciones contra el Estado parte sobre recursos limitados; por ejemplo, procedentes de un desastre o de un conflicto armado interno o internacional;
- 5.- Si el Estado parte había buscado identificar otras opciones de menor costo;
- 6.- Si el Estado parte había buscado cooperación y asistencia internacional o ha rechazado ofertas de recursos de la comunidad internacional con el propósito de implementar las provisiones necesarias del Pacto sin que haya una razón suficiente.

Derivado de lo anterior, surge el siguiente cuestionamiento ¿Cómo se puede observar y garantizar tanto la progresividad, así como la prohibición de regresión de las obligaciones en materia de derechos humanos?

Consideramos que un elemento útil, es el máximo uso de recursos disponibles, para esto es necesario que en el presupuesto de egresos de los Estados, así como las respectivas leyes de ingresos de cada país, sirvan como el parámetro para determinar de forma cómo se ejerce los recursos públicos, en comparación con las fuentes de ingresos que se obtienen para ello.

De esta forma, el principio de aplicación del máximo uso de recursos supone revisar que el Estado haga efectivamente un uso del máximo de los recursos que se tiene a su disposición, esté uso máximo deberá atender también a las necesidades concretas del lugar y de la población, y comprender no sólo a los recursos económicos, sino también a los recursos tecnológicos, institucionales y humanos.

De hecho el CDESC, a partir de la elaboración del Protocolo Facultativo del PIDESC, con el objetivo de dar certeza a los Estados sobre la forma en que se examinarán las comunicaciones relacionadas con esta obligación, emitió una declaración sobre la evaluación de la obligación de tomar medidas hasta el máximo uso de recursos de que disponga.

Con esta declaración se especifica que la adopción de medidas debe incluir todos los mecanismos apropiados, lo que incluye medidas legislativas, judiciales u otros mecanismos de exigibilidad, así como medidas administrativas, financieras, educativas y sociales. Por tanto, se debe entender también que el máximo uso de recursos está relacionado con todos estos tipos de medidas.

En la misma declaración, el CDESC menciona que el máximo uso de recursos supone la obligación del Estado de asegurar el más alto nivel posible de disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales bajo las circunstancias específicas del Estado, bajo estos parámetros, aún en situaciones de crisis los Estados están obligados a proteger a los grupos más desaventajados o marginalizados de la sociedad mediante la adopción de programas públicos inmediatos.

Otro aspecto relevante de la declaración es que el máximo uso de recursos disponibles se refiere no sólo a los recursos propios del Estado, sino, también a los provenientes de la cooperación y asistencia internacional. En relación con la administración de recursos económicos uno de los problemas implicados con este principio tiene que ver con la elección del derecho al que se asignará el recurso y

la proporción que se realizara de cada derecho deba de ocupar en el gasto público.

Dado que el Estado tiene la obligación de inmediato cumplimiento, como los niveles esenciales mínimos de cada derecho, el presupuesto debe garantizar, en primer lugar, estos deberes. Respecto del resto de los recursos debe de asignarse de conformidad con los planes desarrollados para atender el aseguramiento progresivo de todos los derechos.

En efecto, si se ha asignado durante años un presupuesto robusto para el desarrollo de un sistema de justicia que, en la práctica, beneficia a aquellos que interponen causas por materias fiscales más que a la protección de los derechos de los grupos en desventaja, no será racional asignar una mayor porción presupuestaria a dicho sistema.

Por último, en la declaración elaborada por el CDESC señala que el análisis de las comunicaciones relacionadas con el máximo uso de recursos disponibles, y en particular sobre si las medidas adoptadas cumplen con este principio de aplicación, se tomará en cuenta para el estudio de la adecuación o de la razonabilidad, los siguientes parámetros:

- a)** El grado en que las medidas adoptadas fueron deliberadas concretas y orientadas hacia el cumplimiento de los derechos económicos, sociales y culturales;
- b)** Si el Estado parte ejerció su discrecionalidad de una norma no discriminatoria y no arbitraria;
- c)** Si la decisión del Estado parte para asignar (o no asignar) los recursos disponibles se realizó de acuerdo con los estándares internacionales de derechos humanos;
- d)** Entre las múltiples opciones de política pública que tiene un Estado, éste adoptó por la forma menos restrictiva a los derechos contemplados en la Convención;
- e)** El contexto en que la decisión fue tomada;

- f) Y si las medidas adoptadas considerarán la situación precaria de los grupos o individuos en situación de desventaja y marginada, y si ellos no fueron discriminados, y si fue priorizada su situación de gravedad y riesgo.

Por tanto, el contenido y alcance del principio de progresividad varía dependiendo del derecho al que sea aplicado, y las pautas para aplicar la no regresión y la utilización del máximo uso de recursos disponibles, va estar en función de cada caso, por lo que un estándar o reglas homogéneas que permitan establecer ¿cómo? ¿cuándo? y ¿dónde? aplicar este principio es prácticamente imposible.

Sin embargo, este principio debe pensarse siempre acompañado de al menos tres postulados: a) la identificación de los elementos mínimos de cada derecho, ya sea a través de los mínimos esenciales o por medio de los límites razonables del derecho; b) la prohibición de aplicaciones regresivas del derecho, y el máximo uso de recursos disponibles, por lo que sin el conjunto de estos tres postulados la progresividad es prácticamente inconcebible.

CAPÍTULO III

III.a.- Aportaciones del derecho internacional de los derechos humanos que tienen una mayor incidencia en materia tributaria.

El derecho internacional en el ámbito de los derechos humanos, ha sido un motor esencial en el desarrollo reciente en los derechos fundamentales en todo el mundo, independiente de la intensidad según sea el país de que se trate.

En la interpretación que de estos instrumentos internacionales se ha hecho, pueden encontrarse tanto derechos que no están previstos en la Constitución, como por ejemplo, cuando un tratado internacional establece un alcance mayor en cuanto a las dimensiones de un cierto derecho que no están contempladas en nuestro ordenamiento.

En el ámbito internacional de los derechos humanos, es posible hacer un seguimiento de los cuatro sistemas de protección que se conocen: Universal, Europeo, Americano y Africano; cuya labor jurisprudencial es de gran importancia en el estudio de los derechos humanos, pues constituyen criterios vinculantes cuando existe una convención de por medio; y cuando no, representan opiniones jurídicas que sirven de directrices o criterios orientadores para la toma de decisiones, que permiten expandir considerablemente la protección de esos derechos.

En efecto, mientras la jurisprudencia emitida por el sistema interamericano de protección de derechos humanos es vinculante para México, la jurisprudencia emitida por el sistema europeo de protección de derechos humanos, si bien no es obligatoria, ofrece criterios modernos y razonables que por su claridad, congruencia y coherencia argumentativa, pueden ser de utilidad para una mejor protección de los derechos humanos en nuestro país.

En la actualidad existen menos de 150 tratados internacionales y protocolos referidos a los derechos humanos, de tal forma, que podemos hablar de un proceso de intensa codificación internacional de dichos derechos.

Los tratados de los derechos humanos pueden ser de carácter general o sectorial, los primeros regulan muchos tipos de derechos o derechos adscribibles en términos generales a todas las personas. Los segundos contienen derechos para determinados tipos de personas o referidos a ciertas materias.

Entre los primeros podemos mencionar al PIDCP o el PIDESC ambos de 1966⁹⁷, en el ámbito de América Latina el más importante tratado general es la CADH conocida como Pacto de San José, suscrita el 22 de noviembre de 1969.⁹⁸

De los tratados internacionales pueden derivar, a su vez, otras fuentes del derecho, que son una especie de interpretación general dictada por comités de expertos creados por mandato de los principales pactos internacionales de derechos humanos.

Así por ejemplo, el PIDCP crea un Comité de Derechos Humanos, que ésta compuesto por dieciocho miembros –artículo 28- y que lo faculta para emitir comentarios generales dirigidos a los Estados partes sobre el contenido del pacto; de igual forma esta facultad se encuentra en el artículo 19 del PIDESC.⁹⁹

Los comentarios que se emiten a estos instrumentos internacionales son de gran importancia, ya que contribuyen ampliar el significado de las disposiciones de los pactos y los tratados, al precisar las obligaciones de los Estados y las tareas concretas que se deben de llevar a cabo para cumplir con lo que disponen los instrumentos internacionales.

⁹⁷ Publicados ambos en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 1981

⁹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981

⁹⁹ Villan Durna Carlos "*Curso de derecho internacional de los derechos humanos*", Madrid, Trotta, 2002, pp 209.

En otras palabras, las observaciones generales se asemejan a una especie de jurisprudencia, ya que a través de ellas permiten identificar el significado concreto que para las autoridades derivan de los derechos fundamentales, tanto de forma general para todos ellos como en específico para cada distinto derecho.

Sin embargo, en la práctica la aplicación de los tratados internacionales de derechos humanos se enfrentan con muchas dificultades, quizá una de ellas al profundo desconocimiento de su contenido que tienen los operadores del derecho, o la incorrecta interpretación aislada o deficiente que hacen de estos instrumentos, y tratándose de la materia tributaria no es la excepción.

Lo anterior aunado a la falta de difusión masiva por parte del Estado, en torno a la existencia, naturaleza y justiciabilidad de este tipo de derechos, ya que de nada sirve pugnar por la tutela de estas prerrogativas fundamentales si sus titulares o destinatarios, que eventualmente resultarán ser accionantes de los mismos desconocen su existencia y alcance.

De igual forma, es importante a nuestro juicio que la SCJN, a través de la creación y/o modificación de su jurisprudencia, emprendiera una importante labor para definir o interpretar en torno a la naturaleza y alcance de cada uno de los derechos humanos, principalmente de aquellos en donde es muy escaso su desarrollo e interpretación, claro que dicha labor estará supeditada a que los referidos tratados u órganos facultados para su exégesis no establezcan *per se* una definición del derecho a tutelar.

De ahí, que sería conveniente que el Alto Tribunal estableciera, a través de diversas ejecutorias, las directrices o lineamientos básicos a fin de considerar en cada caso concreto cuándo la obligación internacional asumida por el Estado, sea positiva o negativa, ha quedado o no cumplida, y desde luego, ante la perspectiva de una eventual vulneración de tales derechos, las condiciones jurídicas necesarias para restablecer su vigencia en cada caso concreto¹⁰⁰

¹⁰⁰ Por ejemplo, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación pudiera hacer justiciables los derechos: a) a la alimentación; b) al salario digno; c) a la cultura, por citar unos ejemplos.

Por eso, la propuesta de análisis del derecho constitucional a los derechos humanos, no es más que una visión de entender, que las normas jurídicas del derecho internacional de los derechos humanos deben ser interpretadas y aplicadas teniendo siempre presente las necesidades apremiantes de protección de los más desprotegidos, reclamando de este modo la humanización de los postulados de derecho internacional.

De ahí, que el presente capítulo, busca dar una pauta de cuáles son las aportaciones y alcances que el andamiaje internacional de los derechos humanos pudiera dar en el caso de la materia impositiva, tomando en cuenta que esta rama del derecho por excelencia, no es un referente principal para la regulación de un derechos humano, cómo si lo pudieran ser otros derechos, cómo la vida, la libertad, la vivienda, la alimentación, que tiene un desarrollo normativo más extenso dentro del desarrollo internacional de los derechos humanos.

Así como, cuales son los derechos humanos reconocidos por las convenciones internacionales de derechos humanos que tienen una mayor incidencia dentro del ámbito tributario.

Es importante mencionar, que dentro de las disposiciones de la CIDH, así como del PIDESC¹⁰¹ no se establece de forma particular, cómo si se prevé en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos principios tributarios en favor de los contribuyentes cómo de proporcionalidad, equidad, legalidad, destino de gasto público.

Sin embargo, esto no es impedimento para sostener que dentro del contexto internacional de derechos humanos, existen prerrogativas que también tiene una incidencia dentro del contexto fiscal.

¹⁰¹ Es importante mencionar que la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es el instrumento central del Sistema Interamericano de Derecho Humanos de justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales, sin embargo, aun que el sistema cuenta con un instrumento específico sobre derechos económicos, sociales y culturales (el Protocolo de San Salvador), la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es básicamente un instrumento de derechos civiles y políticos, que aun cuando contiene un apartado de "Derechos civiles y políticos", es claro que la convención no es el instrumento internacional que cuenta con el reconocimiento más extenso de derechos sociales

Antes de poder reconocer qué derechos humanos tienen una mayor incidencia dentro del ámbito impositivo es necesario distinguir aquellos derechos humanos con plena injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que al ser transversales conciernen a todos los particulares.

Como es el caso del derecho de la audiencia previa; el derecho a la igualdad; el derecho al debido proceso; el derecho al acceso a la impartición de justicia; pronta, completa e imparcial; la seguridad jurídica; y legalidad por la debida sujeción al procedimiento; la irretroactividad de las leyes; el principio non bis ibídem; el derecho a la privacidad; el derecho a la protección de datos personales; la prohibición de confiscación de bienes; el derecho a la propiedad y los derechos sociales, económicos y culturales; las libertades económicas, entre otros.

En efecto, del cumulo de derechos humanos antes mencionados, si bien es cierto, que todos tiene una participación considerable dentro de las relaciones tributarias entre el sujeto pasivo y activo del impuesto dependiendo de la intensidad en cómo se desarrollen estas relaciones.

Ya sea a través de los mecanismos de cobro de los impuestos, o por los medios de justicia establecidos, tanto en sede administrativa como judicial, también lo es, que estos derechos de igual forma, son aplicables dentro de la mecánica de los impuestos, ya sea desde la configuración del hecho imponible, las bases, sujetos, hasta la cuantificación de las tasas o tarifas aplicables.

Por eso, consideramos que es importante separar cuáles son aquellos derechos que pertenecen al ámbito de las garantías judiciales, y cuáles son aquellos en todo caso, los que tutelan el patrimonio de los contribuyentes.

A nuestro juicio aquellos derechos humanos que tienen una mayor protección respecto del patrimonio de los contribuyentes son: a) el derecho a la propiedad y el derecho al mínimo vital; b) el derecho al desarrollo progresivo); c) el derecho a la igualdad, y no discriminación; y d) la prohibición de la irretroactividad de las leyes.

Por el contrario, aquellos derechos que pertenecen al campo de las garantías judiciales se encuentran: a) el derecho de la audiencia previa; b) el derecho a la igualdad procesal; c) el derecho al debido proceso; d) el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial; e) la seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento; así como f) el así como el principio *non bis in idem*.

Hecha la distinción anterior, y dado el abanico de derechos humanos que se pueden aplicar en el ámbito tributario, el presente trabajo sólo se enfocara en aquellos derechos que tienen una mayor protección respecto del patrimonio de los contribuyentes.

Lo anterior por existir una escasa producción de precedentes e interpretaciones por parte de los operadores judiciales a nivel internacional de este tipo de derechos humanos en materia impositiva; al mismo tiempo que aquellos derechos que pertenecen al campo de las garantías judiciales, a aun cuando siguen siendo aplicables para aquellos procedimientos en donde participan el fisco y los contribuyentes, su connotación no es muy distinta a la que hoy actualmente ya opera en el ámbito nacional, y a la protección constitucional que se ha venido dando a través de los órganos jurisdiccionales.

Formuladas la precisiones anteriores, surgen ahora las siguientes interrogantes, ¿Cuál es el alcance que tienen los derechos humanos respecto al patrimonio en el ámbito fiscal? ¿A caso existe una mayor protección de derechos en el ámbito internacional, que en el contexto constitucional, para los contribuyentes?¹⁰²

¹⁰² Es importante mencionar que mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se modificó el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rediseñándose la forma en la que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad. Con anterioridad a la reforma apuntada, de conformidad con el texto del artículo 103, fracción I, de la Constitución Federal, se entendía que el único órgano facultado para ejercer un control de constitucionalidad lo era el Poder Judicial de la Federación, a través de los medios establecidos en el propio precepto; no obstante, en virtud del reformado texto del artículo 1o. constitucional, se da otro tipo de control, ya que se estableció que todas las autoridades del Estado mexicano tienen obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado mexicano es parte, lo que también comprende el control de convencionalidad.

Por tanto, en el sistema jurídico mexicano actual, los jueces nacionales tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que los jueces nacionales, en los casos que se sometan a su consideración distintos de las vías directas de control previstas en la Norma Fundamental, no podrán hacer declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación,

Para dar paso a estas interrogantes es necesario primero conocer, que han sostenido los organismos internacionales, respecto a los alcances de estos derechos humanos que tienen una mayor protección en el patrimonio de los contribuyentes.

actuando como jueces constitucionales, podrán declarar la inconstitucionalidad de una norma por no ser conforme con la Constitución o los tratados internacionales, mientras que las demás autoridades jurisdiccionales del Estado mexicano sólo podrán inaplicar la norma si consideran que no es conforme a la Constitución Federal o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

III.a.1.- El derecho a la propiedad y al mínimo vital.

La CIDH, en su artículo 21 señala lo siguiente:

Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

El derecho a la propiedad reconocido por la convención, ha sido interpretado a través de la jurisprudencia de la CIDH, en donde ha desarrollado un concepto amplio de lo que es el derecho a la propiedad, que abarca entre otros, el uso y goce de los bienes, definidos como cosas materiales.

En efecto, para la corte la propiedad comprende todos los muebles e inmuebles, los elementos corporales e incorporeales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor, incluso la corte ha extendido este derecho a la propiedad a los derecho adquiridos, entendidos como derechos que se han incorporado al patrimonio de las personas¹⁰³.

Así las cosas, la corte al resolver el caso *Alosilla y Otros v.s Perú*¹⁰⁴, sostuvo que la propiedad comprende los derechos adquiridos que se hayan incorporado a ella, en el precedente judicial que se menciona, sostiene que la nueva ley no tiene la virtud de regular o afectar las situaciones jurídicas del pasado que hayan quedado debidamente consolidadas, y que resultan intangibles e incólumes frente aquélla.

Para la CIDH no sólo ha dado un reconocimiento hacia el futuro del derecho a la propiedad, sino también, al pasado al reconocer que esta prerrogativa comprende

¹⁰³ (Caso Chaparro Alvarez y Lapo Iñiguez v.s. Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo de Reparaciones y Costas. Sentencia de 21 de noviembre de 2007. Serie C No 170; Caso Acevedo Buendía y otros (Cesante y Jubilados de la Contraloría) V.s Perú. Excepción Preliminar, Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2009 Serie C No. 198).

¹⁰⁴ Fondo de reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de marzo de 2011 Serie C no 223.

aquellos derechos que se hayan generado atrás, incluyendo aquellos derechos que se introdujeron a la propiedad antes de la entrada en vigor de la nueva ley.

Incluso, la CIDH ha sostenido que el derecho a la propiedad comprende la posesión de los bienes, al establecer por si sola una presunción de propiedad a favor del poseedor y, tratándose de bienes muebles, la corte considera que el artículo 21 de la convención protege también el derecho a la propiedad en un sentido que comprende, entre otras cosas, la posesión de los bienes¹⁰⁵.

De los anteriores precedentes judiciales podemos sostener, que para la CIDH el derecho a la propiedad no sólo comprende todos los bienes muebles e inmuebles ya sea en propiedad o posesión, sino, también todos aquellos elementos corporales e incorporeales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor.

En otras palabras, la acepción del derecho a la propiedad en términos de cómo lo ha conceptualizado la CIDH, ha sido extenso al grado de reconocer como parte del derecho a la propiedad aquellos objetos inmateriales susceptibles de un valor para el ser humano.

Ejemplo de lo anterior, es el derecho a la propiedad que comprende las pensiones de los trabajadores y la protección del salario de estos.

En efecto, la Corte sostuvo, que desde el momento en que un pensionista paga sus contribuciones a un fondo de pensiones y deja de prestar un servicio en activo, para después acogerse al régimen de jubilaciones previsto en la ley, adquiere el derecho a la pensión se rija en los términos y condiciones previstas en la ley, por eso, el derecho de adquirir una pensión tiene efectos patrimoniales, los cuales esta protegidos por el artículo 21 de la Convención¹⁰⁶.

¹⁰⁵ (Caso Tibi v.s Ecuador. Excepciones Preliminares, Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia de 7 de septiembre de 2004. Serie C No 114).

¹⁰⁶ (Caso Acevedo Buendía y otros (Cesante y Jubilados de la Contraloría) vs Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparación y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2009 Serie C. No 198

De igual forma, la Corte sostuvo que tratándose del salario del trabajador, es una violación al derecho a la propiedad el reajuste que tenían las víctimas antes de la aplicación del Decreto Ley No 25876, que había generado un aumento en las remuneraciones de sus ingresos a su patrimonio, lo cual implicó que pasaran a ser un derecho adquirido por las mismas¹⁰⁷.

Otro ejemplo del alcance del derecho a la propiedad, son la obras intelectuales, para la Corte también se encuentran incluidas las obras producto de la creación intelectual de una persona, quién por el hecho de haber realizado esta creación adquiere sobre este derecho de autor conexo el uso y goce de la misma.

En efecto, la protección sobre las obras intelectuales, abarca tanto los aspectos materiales e inmateriales, cómo la publicación, explotación, cesión o enajenación, de la obra, y por su parte, el aspecto inmaterial de los mismos, que se relaciona con la salvaguarda de la autoría de la obra y la protección de su integridad¹⁰⁸.

Si bien es cierto, que la Corte ha dado un amplio espectro de tutela al derecho a la propiedad, también es cierto, que ha sostenido la CIDH cómo todo derecho no es irrestricto, pues el derecho a la propiedad no es un derecho absoluto.

Ya que el mismo artículo 21. 1 de la Convención establece que para que la privación de los bienes de una persona sea compatible con el derecho a la propiedad debe fundarse en razones de utilidad pública o de interés social, sujetarse al pago de una justa indemnización, en los términos y formas establecidas en las leyes.

Para la CIDH, el derecho a la propiedad privada debe ser entendido dentro del contexto de una sociedad democrática, donde la prevalencia del bien común y de los derechos colectivos deben de existir medidas proporcionales que garanticen también los derechos individuales, por eso la propiedad también debe ser vista

¹⁰⁷ (Caso Abrill Alosilla y otros Vs Perú. Fondo de Reparaciones y Costas. Sentencia de 4 de Marzo de 2011 Serie C. No 223)

¹⁰⁸ (Caso Palamara Iribarne vs. Chile Fondo de Reparaciones y Costas. Sentencia de 22 de noviembre de 2005. Serie C, No 135)

desde un punto de vista de social, y es por ello que el Estado, a fin de garantizar otros derechos fundamentales de vital relevancia para una sociedad específica, puede limitar o restringir el derecho a la propiedad privada.¹⁰⁹

Las razones de utilidad pública e interés social a que se refiere a la convención, comprenden todos aquellos bienes que por el uso que serán destinados, permitan el mejor desarrollo de una sociedad democrática, por eso la Corte ha señalado que los Estados deberán de emplear todos los medios a su alcance para afectar en menor medida otros derechos, y por tanto asumir las obligaciones que estos conlleve de acuerdo a la convención.

Es importante mencionar, que el alcance del interés público ha sido interpretando, conforme al artículo 30¹¹⁰ de la misma convención, al señalar que: *“el requisito según la cual las leyes han de ser dictada por razones de interés general significa que deben haber sido adoptadas en función del bien común”*.

Por eso, la CIDH con apoyo del artículo 32¹¹¹ de la convención, ha concluido, *“que el concepto que ha de interpretarse como elemento integrante del orden público del Estado democrático cuyo principal es la protección de los derechos esenciales del hombre y la creación de circunstancias que le permitan progresar espiritual y materialmente, así como poder alcanzar la felicidad”*.¹¹²

¹⁰⁹ (Caso Salvador Chiriboga v.s Ecuador. Excepción Preliminar y Fondo. Sentencia de 6 de mayo de 2008. Serie C. No 179)

¹¹⁰ **Artículo 30.-** Alcance de las Restricciones:

Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas

¹¹¹ **Artículo 32.-** Correlación entre Deberes y Derechos

1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad.
2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.

¹¹² Este caso fue la expropiación de un inmueble de la Señora Chiriboga, en que el Tribunal destaca, que en relación con la privación del derecho a la propiedad privada que un interés legítimo o general basado en la protección del medio ambiente como se observa en este caso, representa una causa de utilidad pública legitimación, como es el caso del parque Metropolitano de Quito que es un área de recreación y protección ecológica para dicha ciudad (Caso Salvador Chiriboga v.s. Ecuador. Excepción Preliminar y Fondo. Sentencia de 6 de mayo de 2008. Serie C No 179)

De igual forma, la Corte ha sostenido que los conceptos de orden público o el “bien común”, derivados del interés general, cuando sean invocados como fundamentos de limitaciones a los derechos humanos, deben ser objeto de una interpretación estrictamente ceñida a las “justas exigencias” de una “sociedad democrática”, que tenga en cuenta el equilibrio entre los distintos intereses en juego y la necesidad de preservar el objeto y fin de la convención¹¹³

En efecto, la CIDH considera que a fin de que el Estado pueda satisfacer legítimamente un interés social y encontrar un justo equilibrio con el interés particular, debe de utilizar los medios proporcionales, a fin de vulnerar en la medida de lo menos posible la privación a un derecho a la propiedad privada del particular, por lo que toda limitación a éste derecho debe de ser excepcional, y como consecuencia de ello la medida adoptada, debe de ser necesaria para la consecución de un objetivo legítimo.

Así las cosas, existe una línea muy delegada entre el ejercicio legítimo de privación del derecho a la propiedad por parte del Estado, y el derecho que tiene un particular de que sea respetado su derecho a la propiedad, por eso las restricciones que se hagan a éste derecho, cómo lo ha señalado la Corte están sujetas a un principio de proporcionalidad.

Esto es, que los fines que persigue el Estado con la afectación a un particular en su propiedad, deban ser legítimos; tener un mayor beneficio a la sociedad, que el daño causado al particular en su derecho a la propiedad; estar en caminados a la satisfacción de un derecho humano, y que la afectación provocada al particular, deba ser reparable por parte del Estado.

Por eso, las necesidades de las restricciones legamente contempladas dependerán de que estén orientadas a satisfacer un interés público imperativo, siendo insuficiente que sólo se demuestre por parte del Estado, que la ley cumple un propósito útil y oportuno.

¹¹³ La Colegiación Obligatoria de Periodistas (artículo 13 y 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos) Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985. Serie A no. La expresión “*Leyes en el artículo 30 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos*”. Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986. Serie A No 6.

De ahí, que la proporcionalidad debe radicar en que la restricción debe ajustarse estrechamente al logro de un legítimo objetivo¹¹⁴, interfiriendo en la menor medida posible en el efectivo ejercicio del derecho restringido, al mismo tiempo que la justificación de los objetivos colectivos, debe ser de mayor importancia alcanzar, que la afectación provocada al particular.

Ahora bien, precisado el alcance y restricciones al derecho a la propiedad surgen las siguientes interrogantes, ¿Existe un derecho a la propiedad, tratándose del cobro de impuestos? ¿El cobro de impuestos implica una medida equiparable a la expropiación? ¿Se puede justificar por parte del Estado, el cobro de derechos por causa de utilidad pública? ¿Es violatorio del derecho humano a la propiedad el cobro de impuestos?

En respuesta a la primera pregunta consideramos, con base en los precedentes citados y a la interpretación de la CIDH, el derecho de propiedad si existe en favor del contribuyente tratándose del cobro de impuestos.

En efecto, los sujetos pasivos de las contribuciones al ver mermado su patrimonio por las cargas impositivas, y tener que renunciar a una ganancia lícita producto de su trabajo en favor del Estado, genera indudablemente una afectación en el uso y goce de su patrimonio.

Sin embargo, el hecho de que los contribuyentes tengan el derecho humano de propiedad, tratándose del cobro de impuestos, no significa que esto implique una medida equiparable a la expropiación o que el Estado tenga que cobrar impuestos por causas de utilidad pública.

En efecto, a nuestro juicio el cobro de los impuestos, dista mucho de la figura de expropiatoria, si bien las dos provienen de la decisión unilateral del Estado de imponerlas a los gobernados, al mismo tiempo que se busca satisfacer

¹¹⁴ Caso comunidad indígena Yakye Axa v.s. Paraguay. Fondo de Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005. Serie C No 125)

necesidades de interés público o social, esto no quiere decir, que ambas figuras – la expropiación y el cobro de impuestos- participen de las mismas características.

Así las cosas, mientras el cobro de impuestos tiene como objetivo recaudar los ingresos requeridos por el Estado para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, con el fin de procurar el crecimiento económico, la más justa distribución de la riqueza y el cumplimiento de las obligaciones que tiene el Estado, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por cada ordenamiento fundamental de cada país, a través del destino del gasto público¹¹⁵.

Por el contrario, la expropiación tiene como fin desposeer por parte del Estado a una particular de su propiedad, por causas de utilidad pública, a cambio de una indemnización por ese acto de derecho público.

Por tanto, no puede asemejarse el cobro de impuestos con una medida expropiatoria, pues mientras el cobro de impuestos se cimienta en sostener el gasto público, la expropiación tiene como fin alcanzar las causas de la utilidad pública, de ahí que ambas figuras jurídicas persigan finalidades distintas.

Despejadas las interrogantes anteriores, pareciera que a pesar de que existe un derecho de propiedad a favor de los contribuyentes, estos no pueden utilizar en su favor este derecho, pues al no ser asequibles el cobro de impuestos con la figura de la expropiación, sigue todavía en el aire la pregunta, ¿sí es o no, violatorio del derecho humano a la propiedad el cobro de impuestos?

115 Incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la reforma al Régimen de Consolidación Fiscal 2010, conforme al decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, esencialmente contenido en los artículos 64, antepenúltimo párrafo, 70-A, 71, 71-A, 78 y cuarto, fracciones VI, VII, VIII y IX, de las Disposiciones Transitorias, sostuvo en la Tesis: 2a. XXVII/2015 (10a.), emitida por la Segunda Sala, décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, "**CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE COMO SISTEMA REGULAN LA DETERMINACIÓN Y EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO IMPLICAN UNA EXPROPIACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)**". Que el cobro del impuesto sobre la renta diferido por las empresas consolidaban su resultado fiscal, no era asequible una expropiación, pues ambas figuras perseguían finalidades diferentes.

A nuestro juicio el cobro de impuestos, no es violatorio del derecho de propiedad salvo, que el tributo sea ruinoso y se torne hasta un tanto confiscatorio, al grado que no permita un mínimo de subsistencias a los contribuyentes para satisfacer sus necesidades elementales.

En efecto, para poder ubicar su contenido esencial el mínimo vital alude a la cobertura de ciertas condiciones mínimas vinculadas con las necesidades básicas del individuo, esto es, aquellas necesidades relacionadas directamente con la supervivencia, como la alimentación, la salud, la educación, la vivienda, en suma el mínimo vital se centra en que el Estado debe reconocer en favor del individuo ciertas prestaciones para poder garantizar una vida digna y autónoma para las personas.

La DUDH, establece un derecho al mínimo vital¹¹⁶, al reconocer que todo individuo y su familia tiene el derecho humano a un nivel de vida adecuado, incorporando la salud, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y social como parte del mismo, de igual forma, prevé la seguridad social, así como la pérdida de medidas de subsistencia por circunstancias ajenas a la voluntad de las personas

Por su parte el PIDESC¹¹⁷, reitera la idea del derecho a un nivel de vida adecuado, ubicando al sujeto como titular de dicho derecho no sólo en la persona de manera individual, sino también a la familia, de igual forma de manera adicional se establece el avance progresivo para asegurar que toda persona tiene el derecho de gozar de las condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren una remuneración que le permita tener una existencia digna para ella y sus familias.¹¹⁸

¹¹⁶ **Artículo 25.-** Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

¹¹⁷ **Artículo 11.-** 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.

¹¹⁸ 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;

De igual forma, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, establecen en sus artículos 6°, 7° y 15¹¹⁹, que los Estados partes reconocen que el derecho al trabajo, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas.

Pero también señala que necesarias para asegurar como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias.

De lo anterior, se desprende que tanto la declaración, el pacto, como el protocolo reconocen, que un nivel de vida digno está asociado a un trabajo¹²⁰ con una remuneración adecuada.

Por lo que resulta indiscutible contar con ingresos suficientes para poder asegurar las satisfacción de sus necesidades básicas de la persona y su familia, en donde también el Estado¹²¹ es corresponsable de brindar e impulsar las medidas necesarias para garantizar este mínimo vital.

ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto; **b)** La seguridad y la higiene en el trabajo; **c)** Igual oportunidad para todos de ser promovidos, dentro de su trabajo, a la categoría superior que les corresponda, sin más consideraciones que los factores de tiempo de servicio y capacidad; **d)** El descanso, el disfrute del tiempo libre, la limitación razonable de las horas de trabajo y las variaciones periódicas pagadas, así como la remuneración de los días festivos.

¹¹⁹ **Artículo 6.** Toda 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.

Artículo 7. 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;

Artículo 15 1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por el Estado quien deberá velar por el mejoramiento de su situación moral y material

¹²⁰ Es importante mencionar que el mínimo vital es un derecho humano de carácter universal de todos los individuos, el cual no está circunscrito únicamente a quienes trabajan, y buscan una remuneración suficiente.

¹²¹ La Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Comunidad indígena Yakié Axa v.s Paraguay, sentencia del 17 de junio de 2005, serie C, núm 125, párrafo 162. En este precedente se estableció la obligación de los Estados, como garantes de los derechos humanos de generar condiciones de vida mínimas compatibles con la dignidad de las personas, colocando en aquellos la obligación de adoptar medidas positivas para satisfacción del derecho a una vida digna. Por lo que si para poder alcanzar un nivel de vida digno supone aspecto cómo la alimentación, la salud, la vivienda y al educación, también es necesario entre otras medidas el desarrollo de políticas públicas dirigidas en ese sentido.

Es importante mencionar que la obligación del Estado no sólo se centra en adoptar y garantizar a través de medidas, el reconocimiento a este mínimo vital, sino, también en una obligación de respetar.

En otra palabras, en un no hacer, esto es de abstenerse de realizar cualquier conducta que directa o indirectamente lesione, afecte negativamente o extinga los derechos ya reconocidos a un mínimo vital.

Ahora bien, consideramos que estos parámetros del derecho al mínimo vital pueden ser aplicados al derecho humano de propiedad tratándose del cobro de contribuciones, por ejemplo:

Pensemos que existe una reforma, en donde el Estado por política tributaria decide grabar por concepto de impuesto sobre la renta, los ingresos que perciben aquellas personas por concepto de jubilaciones y pensiones, sin establecer, un tope en donde sólo el excedente de cierto número de salarios mínimos sea el que esté grabado.

Por otro lado, imaginemos a una persona en retiro que sólo recibe ingresos por conceptos de jubilación o pensión por la cantidad de \$2137.50¹²², en donde no existen topes para la exención, y como consecuencia de ello está grabada al 100% con el Impuesto Sobre la Renta (ISR), en este caso, el impuesto a cargo es:

¹²² En el informe de resultados de Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, presentando por la Auditoría Superior de la Federación, sostiene que "mientras que un trabajador del IMSS, en promedio recibe una pensión mensual de 2 mil 137.5 pesos, los trabajadores del sector energético -que incluye a la extinta Luz y Fuerza del Centro, así como la Comisión Federal de Electricidad- reciben en promedio 22 mil 866.5 pesos". Para los trabajadores del IMSS y del ISSSTE, la pensión se calcula sobre el promedio del salario base; es decir, sin ningún tipo de prestación

Cálculo del Impuesto de ISR

Monto del pago	2,137.50
(-) Límite Inferior	<u>496.08</u>
(=) Excedente	1,641.42
(x) % s/ Excedente del límite Inferior ¹²³	<u>6.4%</u>
(=) Impuesto Marginal	105.05
(+) Cuota Fija	<u>9.52</u>
(=) ISR	<u><u>114.57</u></u>

Del ejemplo anterior podemos ver, que el impuesto es desproporcional al no respetar ese margen de subsistencia de un jubilado para poder satisfacer sus necesidades básicas – vestido, alimentación, vivienda etc.-

Toda vez que al recibir sólo ingresos por ese concepto, y al estar gravados, sin que exista una minoración para poder disminuir esa carga tributaria, ya sea a través de una exención del impuesto, un crédito fiscal o un estímulo, en donde

Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015

5. Tarifa aplicable durante 2015, para el cálculo de los PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.4
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88
7,399.43	8,601.50	594.21	16
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34
250,000.01	En adelante	78,404.23	35

¹²³ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION 5 DE ENERO DE 2015

pueda amortizar la carga tributaria del impuesto, el gravamen se torna ruinoso, de ahí que a nuestro juicio podría actualizarse una violación al derecho de propiedad.

Es importante destacar, que si bien la jurisprudencia de la CIDH no hace referencias explícita al derecho al mínimo vital, implícitamente también se ha venido pronunciando sobre este derecho.

Así las cosas, la Corte cuando ha resuelto los casos relacionados con poblaciones indígenas¹²⁴ ha determinado que la violación al derecho de propiedad, se encuentra vinculado con el derecho a la vida, en tanto que no se garantizado la existencia de condiciones de vida dignas (relacionadas con el acceso a la alimentación, a la salud, a la educación y, por su puesto, a la vivienda).

En efecto, sí la Corte ha definido que el derecho a la propiedad no sólo comprende todos los bienes muebles e inmuebles, sino, también, todos aquellos elementos corporales e incorpales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor, luego entonces, aquellos ingresos que percibe una persona por concepto de jubilación o pensión indudablemente contienen un valor medible en una riqueza, que puede generar la adquisición de bienes.

De ahí, que la afectación por parte del Estado por la vía de los impuestos a los únicos ingresos que se perciban por conceptos de pensiones o jubilaciones de manera desproporcional, indefectiblemente atentaría contra el derecho de propiedad.

Por tanto, el derecho de propiedad a partir del reconocimiento del mínimo vital a través de la protección básica y mínima de determinados colectivos –salud, vivienda, alimentación, familia, educación, vestido etc-, constituyen un límite inferior que no puede ser traspasado por el Estado, tratándose del cobro de

¹²⁴ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Casos Comunidad indígena Yákie Axa v.s Paraguay, sentencia del 17 de junio de 2005, serie C, número. 125. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Comunidad Indígena Xákmok Kásek v.s Paraguay sentencia del 24 de agosto de 2010, serie C, número 124.

impuestos tanto en su dimensión positivas¹²⁵ – hacer- , como negativa – no hacer-, de ahí, que el derecho de propiedad a nuestro juicio tratándose del cobro de contribuciones se respeta en la medida de que no se trastoca ese derecho al mínimo vital.

Precisado lo anterior, surge entonces la siguiente interrogante ¿El derecho a la propiedad tratándose del cobro de impuestos, también abarca aquellas contribuciones en donde no existe un derecho al mínimo vital?

Si bien no existen precedentes o una producción jurisprudencia por parte de la CIDH, que puedan orientar a resolver la pregunta anterior; existen criterios del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹²⁶ en materia tributaria, que pueden dar un parámetro para poder resolver cuando el derecho humano a la propiedad, se

¹²⁵ Es importante mencionar que la dimensión positiva al derecho al mínimo vital en cobro de impuestos por parte del Estado, se respeta a través de normas tributarias que busquen amortizar la base del impuesto, principalmente en aquellas contribuciones que se imponen a este colectivo de derechos al mínimo vital, ya sea a través de estímulos fiscales, crédito fiscal o en su caso un acreditamiento, sin embargo, a pesar de estas figuras sustractivas del hecho imponible, consideramos que podría de haber una violación al derecho al mínimo vital, sino se respeta por parte del Estado, esas condiciones materiales de existencia necesarias para la subsistencia humana.

Por otro lado, el derecho al mínimo vital a través de su dimensión negativa, constituye un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de recursos materiales de una persona necesita para su subsistencia.

¹²⁶ En el ámbito internacional de los derechos humanos, existen cuatro sistemas de protección: el Universal, el Europeo, el Americano y el Africano; cuya labor jurisprudencial es de gran importancia en el estudio de los derechos humanos, pues como sabemos, constituyen criterios vinculantes cuando existe una convención depormedio; y cuando no, representan opiniones jurídicas que sirven de directrices o criterios orientadores para la toma de decisiones, que permiten expandir considerablemente la protección de esos derechos.

Es así que la jurisprudencia emitida por el sistema interamericano de protección de derechos humanos es vinculante para México, mientras que la jurisprudencia emitida por el sistema europeo de protección de derechos humanos, si bien no es vinculatoria, ofrece criterios modernos y razonables que por su claridad, congruencia y coherencia argumentativa, pueden ser de utilidad para una mejor protección de los derechos humanos en nuestro país.

Sin embargo, en materia de derechos humanos del contribuyente, el sistema europeo lleva la delantera, pues a la luz de un sinnúmero de casos, ha podido decantar una copiosa jurisprudencia al respecto, no así el sistema interamericano. De ahí que el presente análisis se desarrolle en función del ámbito europeo de protección de derechos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Tribunal de Luxemburgo), con sede en Luxemburgo, interpreta el Derecho de la Unión Europea (UE) para garantizar una interpretación uniforme en todos los países miembros, además de asumir otras funciones como la resolución de conflictos jurídicos entre los Estados y las instituciones de la UE o la resolución de denuncias de particulares, empresas u organizaciones por acciones u omisiones de instituciones de la UE, o de sus agentes, contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Por tanto, el Tribunal de Luxemburgo no es una institución específicamente dirigida a la protección de los derechos humanos. Sin embargo, puede intervenir en la protección de posibles vulneraciones de derechos humanos como consecuencia de la aprobación e incorporación al Derecho de la Unión Europea de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como de la aprobación de diferentes Directivas destinadas a la protección de determinados derechos humanos

ve afectado por el cobro de contribuciones, cuando no se está en presencia de un mínimo vital.¹²⁷

Así las cosas, el artículo 1° del Protocolo 1° de la Convención Europea de Derechos Humanos¹²⁸, establece como regla general que toda persona física o jurídicas tienen derechos al respeto de sus bienes y que nadie podrá ser privado de su propiedad, sino, por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Como vemos, esta disposición normativa tiene semejanzas con el artículo 21 de la CIDH en cuanto a los fines que se pretenden proteger al derecho de propiedad y con las excepciones al mismo.

Sin embargo, el apartado segundo del citado artículo 1° establece la denominada excepción tributaria, en virtud del cual la disposición que antecede se entiende sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general, o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

Así las cosas, el Tribunal de Estrasburgo a través de su jurisprudencia, ha sostenido que las imposiciones tributarias interfieren con el derecho a la propiedad.¹²⁹ No obstante lo anterior, los Estados miembros tienen la libertad de

¹²⁷ Cfr. Corte Europea de los Derechos del Hombre, "Fiscalité et Convention européenne des droits de l'homme", Agosto 2012, http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/FF02DE87-DA09-471B-AAD4-9E1D3FB04374/0/FICHES_Fiscalité_FR.pdf. Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

¹²⁸ Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.

¹²⁹ Véase el caso: Mr. L. and Mrs. L. vs. United Kingdom (No. 11089/84); en donde se establece: The Commission considers that taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 (P1-1-1), but that this interference is justified according to the second paragraph of that Article (P1-1-2) which expressly provides for an exception in regard to the payment of taxes and other contributions.

imponer el régimen fiscal que estimen conveniente, observando ciertos estándares que se desprenden de la propia Convención y de la jurisprudencia sostenida por el Tribunal.

En efecto, el tribunal al resolver el caso *Travers vs. Italia*,¹³⁰ estableció que la interferencia causada por la imposición del cobro de los impuestos en la propiedad de los particulares debe encontrar un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y las exigencias de protección de los derechos fundamentales de la persona.

En este sentido, debe haber una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos que se pretenden alcanzar. En consecuencia, el pasivo financiero que resulte del incremento en los impuestos o contribuciones puede afectar negativamente a la garantía de proporcionalidad entre el interés general y los derechos de la persona si se coloca una carga excesiva para ella interfiriendo fundamentalmente con su posición financiera.

Por otro lado, en el caso *Kaira vs. Finlandia*¹³¹, se estableció, en primer lugar, que corresponde a las autoridades nacionales decidir sobre la clase de impuestos o contribuciones que deben instrumentarse, y que las decisiones en esta área normalmente implica la apreciación de cuestiones políticas, económicas y sociales que la convención deja dentro de la competencia de los Estados contratantes.

Es así, que en la confección de los tributos, corresponde a las autoridades nacionales realizar la evaluación inicial respecto de los objetivos que se logran y los medios idóneos para alcanzarlos. Por tanto, los Estados gozan de un margen de apreciación más amplio que en otras áreas, ya que los sistemas de imposición

¹³⁰ Véase el caso: *Travers v. Italia* [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{"fulltext":\["travers"\],"itemid":\["001-30246"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013. También Cfr. Gutmann, Daniel, "The European Convention on Human Rights, a tool to ensure the efficiency of EC law, en Pistone, Pasquale (editor), *Legal Remedies in European tax law*, Países Bajos, IBDF, 2009, p. 531.

¹³¹ Véase el caso en la página electrónica del Tribunal Europeo de Derechos Humanos [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{"fulltext":\["kaira"\],"itemid":\["001-2932"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de junio de 2013.

diferencian inevitablemente entre los distintos grupos o categorías de contribuyentes al crear situaciones marginales.

Así las cosas, de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, las contribuciones son compatibles con la convención si son conforme a las leyes, si persiguen un fin legítimo, si son razonables y no discriminatorias, y si los medios empleados no son desproporcionados en relación a los fines que se pretenden alcanzar.¹³²

El pago del tributo supone, en cualquier caso, un sacrificio patrimonial, no obstante, no se puede, sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección del derecho a la propiedad.¹³³

Por tanto, necesariamente debe existir un equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales. Como se mencionó anteriormente, conforme al apartado segundo del artículo 1 del Primer Protocolo, donde los Estados tienen un amplio margen de discrecionalidad y autonomía en el ejercicio del poder tributario y en el diseño de la política fiscal.¹³⁴

Además, el Tribunal de Estrasburgo ha señalado que los objetivos sociales y económicos perseguidos por el Estado en su política de ingresos pueden variar considerablemente de un lugar a otro y de un tiempo a otro.

¹³² Attard Robert, "The European court of Human Rights: a tax factor to count with", T-Magazine, Reino Unido, Ernst & Young, Mayo 23, 2011, <http://tmagazine.ey.com/insights/the-european-court-of-human-rights-a-tax-factor-to-count-with/>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

¹³³ Soler Roch, María Teresa, "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos", Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante, p. 10, <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

La misma autora señala que el contenido del derecho de propiedad va más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, ya que el término "propiedad" (property en la versión oficial del texto del Convenio), comprenderá la posesión de todo tipo de bienes y derechos; en definitiva, todo lo que tenga valor económico. Esta perspectiva encaja adecuadamente con la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial, es decir, un ámbito más amplio que el de confiscación o privación del derecho real de propiedad.

¹³⁴ Cfr. Martínez Muñoz, Y., La aplicación del Convenio europeo de derechos Humanos en materia tributaria: Un análisis jurisprudencial, España, Aranzadi, 2002, p. 234.

No obstante lo anterior, se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente cuando una medida impositiva altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales, que se desprenden del artículo 1° del Protocolo Primero.

De tal forma, que los gobiernos tienen que encontrar un equilibrio entre la necesidad de aumentar los ingresos y otros objetivos en sus políticas fiscales.

Por tanto, las autoridades nacionales están, evidentemente, en una mejor posición para evaluar esas necesidades y requerimientos (Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse y otros vs. Suecia)¹³⁵.

De esta manera, podemos concluir que para cumplir con los estándares de derechos humanos fundamentales entre el cobro de contribuciones y el respeto que se debe dar al derecho de propiedad, los tributos deben:

- a)** Fijarse de acuerdo a lo establecido por la ley;
- b)** Perseguir un fin constitucionalmente legítimo;
- c)** No ser desproporcionales en relación con los fines perseguidos;
- d)** Servir a un propósito válido de interés público o general, y
- e)** Que la medida tributaria impuesta, sea la menos gravosa para el contribuyente¹³⁶, y que al mismo tiempo el Estado pueda lograr sus fines con la imposición del gravamen.

Bajo este panorama, y en respuesta a la pregunta formulada anteriormente, el derecho a la propiedad, desde la óptica del derecho tributario, no sólo abarca a nuestro juicio aquellas contribuciones, en donde debe existir un mínimo vital.

¹³⁵ Vease el caso: Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse y otros vs. Suecia, en [http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{"fulltext":\["wasa"\],"itemid":\["001-319"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx#{). Fecha de consulta: 3 de julio de 2013.

¹³⁶ Es importante mencionar que el Protocolo 1 protege tanto a las personas físicas como las personas jurídicas, por tanto, las personas morales también pueden alegar vulneraciones a su derecho de propiedad.

Sino también, en aquellos tributos en donde el hecho imponible representa una fuente de riqueza susceptible de poder ser gravada, por ejemplo aquellos impuestos que se cobran por la distribución de dividendos, o por de aquellas operaciones que se realizan en bolsa de valores que se encuentran gravadas.

Incluso, consideramos que el derecho a la propiedad también se extiende en el derecho del contribuyente a la devolución de los impuestos, en efecto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Estrasburgo ha recocado que el derecho a la devolución de contribuciones está protegido por el derecho a la propiedad¹³⁷.

Otro juicio interesante es el que resolvió el Tribunal Europeo de Estrasburgo en el caso *Bulves at SA. vs. Bulgaria*¹³⁸, en donde la parte afectada se presentó ante dicha instancia, demandando del Estado de Bulgaria la negativa a las deducciones al Impuesto del Valor Agregado (IVA).

Lo anterior toda vez que, aún y cuando cumplió con las formalidades en las declaraciones correspondientes, la autoridad se percató que uno de los proveedores de la demandante se retrasó en sus obligaciones de presentación del informe de IVA, por lo que, con base en dicha omisión, argumentó que *Bulves* estaba impedido para solicitar la deducción de dicho impuesto y como consecuencia el rechazo del impuesto por parte de la autoridad fiscal de ese país.

¹³⁷ Por ejemplo el caso, en *Dangeville SA vs. Francia*,¹⁹ la parte afectada era un corredor de seguros, quien denunció ante la instancia europea, la violación directa al derecho sobre sus bienes, ya que su actividad comercial fue gravada con Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), con fundamento en una disposición que se encontraba en el Código General de Impuestos de Francia, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1978; no obstante que el 17 de mayo de 1977, la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, emitió una disposición que exoneraba las operaciones y ratificaciones de seguros que habían sido realizadas por corredores e intermediarios, con la entrada en vigor a partir del primero de enero de 1978. El 30 de junio de ese mismo año, la nueva directiva del Consejo de las Comunidades Europeas emitió un plazo suplementario para la entrada en vigor de dicha exoneración, al primero de enero de 1979.

Por estas razones, el demandante solicitó la restitución del impuesto indebidamente pagado en el ejercicio del 1° de enero al 31 de diciembre de 1978, ya que el Estado no tomó las medidas pertinentes para aplicar las disposiciones de exoneración. El Tribunal Europeo consideró que la transposición tardía de la Directiva, que fue la causa para que se le exigiera al contribuyente el pago del Impuesto –del que estaba exento con arreglo a dicha Directiva–, fue una intromisión desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente y, en consecuencia, procedía devolverle el impuesto indebidamente cobrado. En este caso, se consideró contraria al criterio de proporcionalidad la omisión del Estado en la aplicación retroactiva de la exención.

¹³⁸ [http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{"languageisocode":\["ENG"\],"appno":\["3991/03"\],"documentcollection":\["GRANDCHAMBER","COMMITTEE","DECISIONS","COMMUNICATEDCASES","CLIN","ADVISORYOPINIONS","REPO RTS","RESOLUTIONS"\],"itemid":\["001-90792"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/sites/fra/Pages/search.aspx#{)

El origen de la controversia se suscitó cuando la demandante adquirió el 16 de agosto de 2000, bienes de otra empresa. Posteriormente, la autoridad realizó una auditoría cruzada entre la empresa que fungía como demandante y el proveedor, en la que encontró una discrepancia en los tiempos de declaración de la transacción, ya que el proveedor declaró la transacción en un período distinto al que señaló la demandada.

Debido a ello, la Oficina Tributaria de Bulgaria negó la deducción del IVA que la empresa demandante pagó a la empresa proveedora. Cabe mencionar, que en este caso se trató de medidas adoptadas por la legislación búlgara con el objetivo de prevenir el fraude en el IVA.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia en los casos de fraude carrusel,¹³⁹

¹³⁹ El fraude carrusel refiere a los casos de fraude en el pago de IVA en operaciones intracomunitarias de la Unión Europea, este esquema consiste en los siguientes tres pasos:

1) Una empresa (A) realiza una adquisición intracomunitaria, por ejemplo comprando mercancía a otro país comunitario, en la que se auto-repercute y simultáneamente se deduce la cuota de IVA. Posteriormente vende dicha mercancía en el mercado interior a otra empresa (B), la cual soporta IVA por la operación, adquiriendo consiguientemente el derecho a su deducción. Sin embargo, tras realizar la venta, la empresa (A) desaparecerá sin haber ingresado el IVA repercutido al comprador, generando por tanto un perjuicio a la Hacienda Pública en dicha cuantía. A esta empresa (A) se le suele denominar “trucha”, ya que siempre va a estar administrada por testaferros o personas interpuestas o insolventes, careciendo además de una estructura empresarial real, por lo que a la inspección tributaria le resultará muy complicado seguirle la pista y exigirle responsabilidades.

2) La empresa (B) que ha comprado la mercancía a la empresa “trucha” (A), va a venderla, siempre con un muy estrecho margen de beneficio, a una tercera empresa (C) que actuará de destinataria final. Esta empresa (B) cumplirá perfectamente con sus obligaciones fiscales, deduciéndose las cuotas soportadas de (A) y repercutiendo las que correspondan al destinatario final. A esta empresa (B) se la conoce como empresa “pantalla” ya que su principal objetivo es ocultar la relación existente entre las empresas (A) y (C). Es posible incluso que existan múltiples empresas “pantalla”, con el fin de entorpecer aún más la labor de investigación de la inspección y diluir así este nexo de unión.

3) La empresa destinataria final (C) puede seguir dos estrategias distintas:

a) Funcionar en el mercado como una empresa perfectamente normal, pero adquiriendo la mercancía a un precio muy inferior al de la competencia, ya que se habría beneficiado de la trama de fraude anterior que consigue disminuir los costos de imposición indirecta asociados a la transformación de un producto. Por tanto, la empresa (C) ganaría en términos de competitividad en el mercado, bien porque ve ampliado su margen de beneficios, bien porque se puede permitir vender a un precio más bajo que las empresas de su mismo sector.

b) Reiniciar nuevamente la misma cadena de fraude. Vendería de nuevo la mercancía a un país comunitario, solicitando la devolución del IVA soportado por tratarse de una entrega intracomunitaria exenta. De esta forma se iniciaría un nuevo ciclo de defraudación, que podría continuar dando vueltas indefinidamente, de ahí la característica denominación de “fraude carrusel”.

Finalmente, cabe señalar que este esquema básico de defraudación admite amplias variaciones y complicaciones. Entre otras: que la mercancía que se haga circular sea ficticia, porque se emplee facturación y documentación de transporte falsa, o carezca de valor; que la cadena de empresas “pantalla” diluyan su actividad fraudulenta compatibilizándola con actividades

señaló que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos de los contribuyentes de buena fe y que ese tipo de normas no respetaba el principio de proporcionalidad.

Por lo que suponían una carga excesiva, vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales, produciendo como consecuencia una injerencia en el derecho de propiedad contraria al artículo 1 del Primer Protocolo.

Así, el tribunal dejó claro que el derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectada por un comportamiento incorrecto o fraudulento por una entidad o persona aunque esté en la misma cadena de suministro de IVA.

Además, señaló que las autoridades tributarias nacionales actúan de forma irracional si penalizan al contribuyente cumplido con motivo del comportamiento irregular o fraudulento en la cadena de suministro de IVA en otro lugar, pues el contribuyente que cumple no tiene medios para controlar –por no hablar de asegurar– el cumplimiento por parte de sus proveedores.

Por tanto, la doctrina del sistema europeo sobre los Derechos Humanos¹⁴⁰ de propiedad y no autoincriminación, tratándose del derecho a la devolución de impuestos, sostiene:

- a) El derecho a la devolución de tributos está protegido por el derecho a la propiedad.

empresariales perfectamente legales; existencia de simulación en los negocios jurídicos; utilización conjunta con otros sistemas de fraude; etc.

Las consecuencias de este tipo de fraude son gravísimas, tanto por su elevada cuantía, como por los efectos negativos que produce en los mercados. Con el “fraude carrusel” no sólo se deja de ingresar a la Hacienda Pública, sino que se detraen parte de sus ingresos, obtenidos en forma de devolución de IVA. Al mismo tiempo, generan importantes distorsiones en determinados sectores como el tecnológico, en los que la reducción fraudulenta de costos para algunas empresas que han participado del fraude, ha supuesto la expulsión del mercado de los competidores cumplidores con la ley.

¹⁴⁰ Attard Robert, “The European court of Human Rights: a tax factor to count with”, T-Magazine, Reino Unido, Ernst & Young, Mayo 23, 2011, <http://tmagazine.ey.com/insights/the-european-court-of-human-rights-a-tax-factor-to-count-with/>.

- b)** Se vulnera el derecho de propiedad del contribuyente cuando una medida tributaria altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales.
- c)** La legislación tributaria debe respetar el principio de proporcionalidad para no producir una injerencia en el derecho de propiedad.
- d)** El riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos del contribuyente que actúa de buena fe, de tal manera que se viole el principio de proporcionalidad, y por tanto, el justo equilibrio entre el interés general y los derechos fundamentales, produciendo como consecuencia una injerencia en el derecho de propiedad.
- e)** El derecho del contribuyente a la devolución del IVA no se ve afectado por un comportamiento incorrecto o fraudulento por un tercero, aunque pertenezca a la misma cadena de suministro de IVA.

III.a.2.- El derecho al desarrollo progresivo

El artículo 26 de la CIDH, establece el derecho humano al desarrollo progresivo, el cual señala:

“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.”

Del precepto citado, encontramos que la estructura del mismo y su inserción en un capítulo diverso al dedicado a la protección de los derechos civiles y políticos, el cual en principio podría generar dudas de su alcance y el grado de protección que este dispositivo legal pueda ofrecer para la tutela de los derechos económicos, sociales y culturales.

En efecto, la norma como se encuentra diseñada no genera obligaciones legales vinculantes, ni derechos a los justiciables a partir de un uso extensivo del principio *pro homine* y una inferencia rápida de derechos en el texto de la Carta de la OEA, sino por el contrario el dispositivo legal en comento está más enfocado a ser una norma programática.

Así las cosas, tal como se desprende de su texto la norma no protege de manera directa los derechos sociales, económico, culturales y sobre educación, sino que remite a los derechos contemplados en el Carta de la OEA, sin embargo, pese a esto la convención como todo tratado internacional debe de ser interpretada de buen fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.¹⁴¹

¹⁴¹ Artículo 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados

La CIDH ha manifestado que el método de interpretación previsto en la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados “... se acoge al principio de la primacía del texto, es decir, a aplicar criterios objetivos de interpretación”.¹⁴²

Luego entonces, el sentido corriente que ha de atribuirse a la norma prevista en el artículo 26 del convención, obliga a afirmar que los Estados signatarios se han obligado a hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales que se derivan de la Carta de la OEA, por tanto, sería contrario una interpretación ajustada al texto de la norma, el sostener que a través de ella los Estados parte solo reconocen principios y postulados que no podrían ser catalogados como derechos.

Máxime, si tomamos en cuenta que el objeto de la CADH, como tratado de derechos humanos, es la protección de los derechos fundamentales de las personas sujetas a la jurisdicción de los Estados parte y prever los mecanismos de control para garantizar su cumplimiento.

En efecto, la CIDH cuando se pronunció en el caso de los cinco pensionistas¹⁴³, en este asunto sostuvo que la norma prevista en el artículo 26 de la convención debe interpretarse en el sentido de que prevé obligaciones legales vinculantes y no simple formulación de objetivos programáticos.¹⁴⁴

¹⁴² En la opinión consultiva OC- 3/83 del 8 de septiembre de 1983, Serie A, No 3, párrafo 49 y 50, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, señaló que en la aplicación a los principio de interpretación, expresó que “*que los medios complementarios de interpretación en especial, los trabajos preparatorios del tratado, son utilizables para conformar el sentido resultante de aquella interpretación o cuando este deje ambiguo u oscuro el sentido conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable*”

¹⁴³ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Casos cinco pensionistas v.s Perú sentencia del 28 de febrero de 2003 serie C, número 96, página 146 en este caso la Comisión Interamericana y los representantes de las presuntas víctimas y sus familiares alegaron el incumplimiento del artículo 26 de la Convención Americana, en cuanto el Estado, al haber reducido el monto de las pensiones de las presuntas víctimas no cumplió el deber de dar desarrollo progresivo de sus derechos económicos, sociales y culturales, particularmente no les garantizó el desarrollo progresivo del derecho a la pensión

¹⁴⁴ En nuestra opinión, a pesar de la interpretación hecha por la Corte, a nuestro entender esta no se hizo conforme al artículo 26 de la Convención, al sostener que el desarrollo progresivo se debe de medir en función de la creciente cobertura de los derechos económicos, sociales y culturales en general y del derecho de la seguridad social, a la pensión en particular, sobre el conjunto de la población, teniendo presente los imperativos de la equidad social y no en función de las circunstancias de un muy limitado grupo de pensionistas.

Así las cosas, la postura de la Corte es por demás ambigua y no da pautas suficientes para delimitar el ámbito de aplicación de la norma, en otras palabras, la interpretación de la Corte no se acorde con los estándares que viene desarrollando en Comité y parece obligar analizar el principio de desarrollo progresivo partiendo de un caso individual la supervisión de situaciones generales

Tenemos entonces que de acuerdo con el artículo 26 de la convención, los Estados se comprometen a adoptar medidas, esto es, a establecer un sistema de obligaciones y no un decálogo de metas no vinculantes.

El Comité de Derechos Económicos Sociales y Culturales de las Naciones Unidas- (CDESC) ha interpretado la mención a obligaciones de carácter progresivo en el artículo 2.1.- Del PIDESC como una fuente de obligaciones directas e inmediatas de los Estados.

En ese sentido, la plena efectividad de los derechos puede ser realizada progresivamente, existiendo obligaciones con efectos inmediatos, entre las que se pueden señalar 1.- garantizar que los derechos pertinentes se ejercerán sin discriminación; adoptar medidas que no queden condicionados, ni limitados por ninguna consideración.

Cuando el PIDESC señala de “adoptar medidas”, si bien reconoce que la total efectividad de los derechos puede ser alcanzada de forma paulatina, impone a los Estados la obligación de implementarlos en un plazo razonable breve a partir de su ratificación, actos concretos, deliberados y orientados lo más claramente posible hacia la satisfacción de la totalidad de las obligaciones.

Por eso, la progresividad indica al mismo tiempo un mandato de gradualidad y de no reversibilidad en la actuación del Estado y está lejos de ser un permiso para dilatar la efectividad de los derechos consagrados.

De ahí, que la progresividad abarque dos sentidos complementarios, por un lado, el reconocimiento de la satisfacción plena de los derechos establecidos en el PIDESC, y el progreso de la obligación estatal de mejorar las condiciones de goce y ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales.

De igual forma, es importante señalar que las obligaciones asumidas por el Estado, también son de no regresividad, es decir, la prohibición de adoptar medidas que empeoren la situación de los derechos económicos, sociales y

culturales de los que gozaba la población al momento de adoptar el tratado internacional respectivo o bien en cada mejora progresiva.

A nuestro juicio el derecho a la progresividad, en su vertiente negativa de no regresividad, el Estado tiene la carga de demostrar su legalidad, por eso los supuestos de violaciones de derechos sociales que se presenten, tanto en el plano individual como colectivo, debe medirse precisamente de situaciones particulares en comparación con la generalidad de estas.

Ya que de lo contrario la aplicación de artículo 26 se vería notablemente restringido, al dejar un amplio margen al Estado para justificar la adopción de medidas peyorativas que afecten a grupos específicos o a toda una colectividad.

Ahora bien, aceptada la idea de que el artículo 26 de la Convención, consagra obligaciones estatales relativas a derechos económicos, sociales y culturales y no un mero decálogo de principios vinculantes para la acción futura de los Estados, existe una cuestión ¿Cuáles son aquellos derechos que derivan de las normas contenidas en la Carta de la OEA?

Para el tema del presente estudio, el artículo 34¹⁴⁵, señala que los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, para

¹⁴⁵ **Artículo 34.-** Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas:

a) Incremento sustancial y autosostenido del producto nacional per cápita;

b) Distribución equitativa del ingreso nacional;

c) Sistemas adecuados y equitativos:

d) Modernización de la vida rural y reformas que conduzcan a regímenes equitativos y eficaces de tenencia de la tierra, mayor productividad agrícola, expansión del uso de la tierra, diversificación de la producción y mejores sistemas para la industrialización y comercialización de productos agrícolas, y fortalecimiento y ampliación de los medios para alcanzar estos fines;

e) Industrialización acelerada y diversificada, especialmente de bienes de capital e intermedios;

f) Estabilidad del nivel de precios internos en armonía con el desarrollo económico sostenido y el logro de la justicia social;

g) Salarios justos, oportunidades de empleo y condiciones de trabajo aceptables para todos;

h) Erradicación rápida del analfabetismo y ampliación, para todos, de las oportunidades en el campo de la educación;

i) Defensa del potencial humano mediante la extensión y aplicación de los modernos conocimientos de la ciencia médica;

j) Nutrición adecuada, particularmente por medio de la aceleración de los esfuerzos nacionales para incrementar la producción y disponibilidad de alimentos;

k) Vivienda adecuada para todos los sectores de la población;

l) Condiciones urbanas que hagan posible una vida sana, productiva y digna;

m) Promoción de la iniciativa y la inversión privadas en armonía con la acción del sector público, y

n) Expansión y diversificación de las exportaciones.

lograrlos conviene en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas, entre ellas tener sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Pareciera que de una simple lectura, uno de los derechos que tiene los contribuyentes y obligaciones por parte de los Estados es tener sistemas impositivos adecuados y equitativos, que permitan la eliminación de la pobreza crítica y la distribución justa y equitativa de la riqueza y del ingreso, por el contrario, todos aquellos sistemas impositivos que no cumplan con estas condiciones tienden ser regresivos.

Sin embargo, el silogismo es más complejo de lo que parece, pues a nuestro juicio para poder determinar cuando estamos en presencia de sistemas impositivos regresivos, es importante despejar primero la siguiente interrogante ¿Cuándo estamos en presencia de sistemas impositivos adecuados y equitativos?¹⁴⁶

Ahora bien, a nuestro juicio no existe un sistema impositivo óptimo, sino que depende de las particularidades de cada país, tales como el nivel de desarrollo económico, el funcionamiento de las instituciones, el grado de apertura económica, federalismo fiscal, los incentivos y beneficios que se pretende otorgar a determinado grupo de contribuyentes, así como la eliminación de prácticas elusivas fiscales a través del marco normativo, al mismo tiempo de la estabilidad que las normas tributarias puedan tener.

Es deseable que para poder alcanzar un sistema óptimo, que cumpla con el principio de equidad, es necesario minimizar al máximo las distorsiones en la

¹⁴⁶A nuestro juicio existe una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera- una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás

economía, que se traducen en regímenes o sistemas preferenciales de tributación para quienes perciben mayores ingresos, que en mucho de los casos dejan fuera al resto de los demás contribuyentes.

Así como, atemperar el grado de disposiciones anti elusivas que buscan evitar la erosión de la base tributaria, pues el grado de cumplimiento de estas normas se vuelve muy complejo y en mucha de las ocasiones son un incentivo para que los contribuyentes tiendan a su desacato; al igual de permitir que las normas tributarias continúen en el tiempo sin modificaciones casuísticas o innecesarias, que incluso permitan su control jurisdiccional a través de los órganos encargados de ello.

Por eso, a nuestro juicio el grado de complejidad del sistema tributario y su inestabilidad, incrementan los costos de cumplimiento por parte de los particulares.

Ya que estos representan costos directos e indirectos que las personas o empresas erogan para cumplir con el fisco, no sólo en las tareas relacionadas con la liquidación del impuesto, sino también con las retenciones y percepciones, y los regímenes de información hacia la autoridad exactora, así como para el Estado, en reforzar los sistemas de fiscalización.

Dada las generalidades anteriores, consideramos como parámetros para poder alcanzar un sistema impositivo, más adecuado y equitativo, que no sean regresivos cuando:

- a)** Se otorguen beneficios fiscales esencialmente con el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales, en donde se justifique el porqué de la medida, lo cuales no deben ser permanentes, sino transitorios.
- b)** Por tanto, el otorgamiento de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes será válido

siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de otros derechos que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida.

- c)** Se eliminen aquellos incentivos y beneficios fiscales, a los contribuyentes de mayores ingresos, con el propósito de corregir distorsiones económicas – beneficios para mayores inversiones, generación de empleo, repunte en capitales etc.-
- d)** Se eliminen al máximo aquellos gastos fiscales que generan distorsiones en el sistema impositivo.
- e)** Se eliminen el grado de complejidad de las disposiciones tributarias, así como su inestabilidad, derivado de las modificaciones constantes en esta materia, por causas de mayores controles de fiscalización a través de la ley.
- f)** Se eliminen al máximo aquellas disposiciones legales anti elusivas, que impliquen un alto grado de complejidad, y de requisitos excesivos en su cumplimiento, que incentiven a los destinatarios de las mismas a no acatarlas.
- g)** Al mismo tiempo que se establezcan disposiciones normativas generales, abstractas e impersonales, sin excepciones en los contribuyentes, salvo por fines extrafiscales previamente justificados.
- h)** Se limite al máximo por parte del legislador la habilitación de cláusulas reglamentarias que permita el margen discrecional de actuación por parte de las autoridades exactoras.
- i)** Se respeten por parte del legislador el mínimo vital para los contribuyentes de menores ingresos, al establecer tasas menores en impuestos dirigidos al patrimonio, al mismo tiempo que se permita a través de un sistema de deducciones o acreditamientos del impuesto, poder aminorar las cargas tributarias respecto de aquellas actividades que son indispensables para la subsistencia del contribuyente.

- j) Se mejoren los controles de fiscalización por parte de las autoridades, y se focalicen más en aquellos contribuyentes informales;
- k) Y se incentive a los contribuyentes cumplidos con estímulos, facilidades administrativas o programas que permitan ir incorporando un mayor número de sujetos pasivos del impuesto.

Sentadas las propuestas anteriores, de cómo los sistemas impositivos deberían de caminar hacia una mayor progresividad, a nuestro juicio para que exista una regresión de este tipo de sistema es necesario, que la modificación legislativa sea de tal magnitud que lleve a una violación a otros derechos humanos, y que no exista una justificación para ello, o se implemente otra medida que atempere la regresión provocada.

Esto es, tratándose de la materia tributaria el legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa, en ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de esa legitimación, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren.

Máxime que no puede pasarse por alto que el derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisorias que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio.

Por tanto, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, más no ilimitado-, reconociendo a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

Por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, lo cual no resulta ilegal, siempre y cuando con ello no se vulneren otros derechos.

El hecho de que toda modificación legislativa en materia fiscal se lleve a cabo, no significa que esta sea regresiva, por ejemplo: como los aumentos en la tasa de un impuesto al patrimonio; la eliminación de una deducción no estructural, incluso en aquellas estructurales que son indispensables para la determinación de la base de renta, siempre y cuando no exista una justificación de por medio; o la supresión de un crédito fiscal o el acotamiento de un acreditamiento de ciertos conceptos que determinen el impuesto, o simplemente la eliminación de un estímulo fiscal destinado al apoyo de cierta actividad económica por mencionar algunos de ellos.

Por el contrario, la regresión a nuestro juicio se da cuando derivado de la normatividad tributaria se busca apoyar o alcanzar el bienestar de un derecho humano, en detrimento de otro, y con motivo de las modificaciones legislativas se suprime este derecho, sin causa o justificación alguna, y no se implementa una medida compensatoria que busque apoyar la regresión provocada.

Por ejemplo, imaginemos que en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) abrogada se permitía deducir al cien por ciento por parte de los patrones, aquellas prestaciones de previsión social que otorgaban a sus trabajadores, permitiendo que los patrones pudieran compensar al determinar la utilidad fiscal del impuesto, todas aquellas erogaciones llevadas a cabo con motivo de la relación obrero patronal.

Como consecuencia de ello, el fisco se dio cuenta que los empleadores a través de estos esquemas de prestaciones laborales que llevaban a cabo, realizaban actos de elusión y evasión fiscal, erosionado con ello la base del impuesto, al otorgar mayores prestaciones de previsión social y reducir al mínimo el salario.

Lo anterior permitía por un lado, que los patrones pudieran deducir al cien por ciento toda la previsión social, y por el otro lado, pagar un mínimo por concepto de sueldos, reduciendo al máximo el salario base de cotización, y con ello las cuotas obrero patronales que se enteran a los institutos de seguridad social, afectando con ello las jubilaciones de los trabajadores al estar inscritos en los institutos de seguridad social con salarios mínimos por debajo del ingreso percibido.

Ante esta situación, sí el Ejecutivo Federal propusiera una reforma fiscal para frenar la elusión y evasión fiscal de este tipo de prácticas, podría tener dos opciones de reforma:

- a)** Limitar las deducciones de aquellos conceptos que entrega el patrón a sus trabajadores por conceptos de prestaciones laborales, al mismo tiempo que permita la deducción al cien por ciento, de las cuotas obrero patronales que se aporten a los institutos de seguridad social; y
- b)** Derogar todas aquellas exenciones que son ingresos exentos para el trabajador, para que aquellas prestaciones que perciban los trabajadores con motivo de su relación obrero patronal, sean acumulables y paguen el impuesto sobre la renta.

De adoptar la propuesta **a)**, afectaría al patrón en no poder deducir aquellos conceptos que son indispensables para la generación del ingreso, derivado de la relación obrero patronal, sin que esto garantice que puedan frenarse los actos de elusión o evasión fiscal, pues pudieran existir otras figuras jurídicas que adopten los patrones para eludir o evadir el pago del impuesto.

De optar por la propuesta **b)**, esta tendría una mayor eficacia pues se estaría gravando directamente a los trabajadores al momento de recibir todas aquellas prestaciones que otorgue el empleador, pues aun cuando los patrones pudieran adoptar figuras jurídicas para eludir o evadir el pago del impuesto, al terminar todo este gasto en manos del trabajador este estaría gravado, lo que desincentivaría el otorgamiento de este tipo de prestaciones de previsión social.

Sin embargo, esto no quiere decir que a pesar de que sea más eficaz para el Estado la propuesta **b)**, no pueda presentarse un problema de progresividad en su aspecto negativo de no regresividad, pues la medida al gravar ahora, lo que no estaba gravado para los trabajadores cuando estos representan la clase más débil de la relación obrero patronal, la propuesta de reforma no justificaría su adopción cuando pudieran existir otras modificaciones legislativas, como la opción **a)**, que recaen en aquellos en que en principio pudieran presentar una mayor fuente de ingresos.

De ahí, que a nuestro juicio la progresividad en su aspecto negativo de no regresividad, es uno de los principios que mayor evolución tendría que tener en el ámbito tributario y que el derecho internacional pudiera ser una fuente importante en consolidar poco a poco este principio, dada la insipiente de este derecho en nuestro sistema judicial, y más en particular en la materia tributaria.

Derivado de las múltiples reformas que se presentan año con año por el Ejecutivo de la Unión, ya sea por la necesidad de justificar mayores ingresos ante la caída de la recaudación, por los abusos de evasión o elusión fiscal que llevan a cabo los contribuyentes o simplemente por los múltiples fines extrafiscales que se lleguen a presentar para la emisión de la norma fiscal.

El principio de progresividad juega un papel muy importante de control de este tipo de reformas fiscales, no sólo por exigir al estado un estándar de respeto en los derechos ya otorgados.

Sino también, aquellas modificaciones normativas encuentren una justificación del porqué de esta afectación, al mismo tiempo que se propongan acciones compensatorias que permitan atemperar las modificaciones legislativas que pudieran ser progresivas en su aspecto de negativo de no regresividad.

III.a.3.- El derecho a la igualdad y la prohibición de no discriminación

El artículo 24 de la CIDH, establece el derecho humano a la igualdad al señalar:

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

Ahora bien, la Corte ha sostenido¹⁴⁷ que la noción de igualdad se desprende de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma sea discriminado en el goce de sus derechos.

Por lo que bajo este principio, es inadmisibles crear diferencias de tratamientos entre seres humanos que no correspondan con su única e idéntica naturaleza, sin que esto signifique que no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por si misma, salvo que esta discriminación haga una distinción carente de justificación objetiva y razonable.¹⁴⁸

Sin embargo, a pesar de que la CIDH, no ha desarrollado este principio al ámbito impositivo, es importante tener en cuenta que tratándose de la materia tributaria el principio de equidad se proyecta al ámbito específico de aplicación de las contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal.

Por eso, el principio de equidad es una manifestación específica y particular del principio de igualdad en materia tributaria, que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

¹⁴⁷ Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización. Opinión consultiva OC 4/84 del 19 de enero de 1984. Serie A No 4.

¹⁴⁸ Caso Yatama v.s Nicaragua. Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de junio de 2005. Serie C No 127

Tanto el principio de equidad tributaria, como el de igualdad, tienen un carácter relacional o instrumental, ya que se predicen al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre son resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de términos de comparación.

Es así que el contenido tradicional de estos principios en materia tributaria exige que los sujetos identificados en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen¹⁴⁹.

Sin embargo, tal situación de equidad busca ir más allá de un simple trato igualitario formal, pues no pretende únicamente conseguir la igualdad ante la ley, sino que los ciudadanos alcancen, en la medida de lo posible, una situación de igualdad fáctica¹⁵⁰.

En este sentido, la adecuación del principio de equidad tributaria no puede juzgarse desde el punto de vista formal –igualdad de trato para todos– sino desde su aspecto sustancial en razón de los efectos producidos.

Es por esto que estos principios no deben ser quebrados por situaciones de desigualdad, sino sólo con la discriminación; toda vez que fácticamente existen situaciones desiguales, que no es posible proceder a una aplicación igualitaria del derecho, pues esto conllevaría a incrementar dicha desigualdad.

Tan es así, que los tribunales¹⁵¹ se ha pronunciado en el sentido de que el principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es

¹⁴⁹ Jurisprudencia P./J. 24/2000 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 192290, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, correspondiente a Marzo de 2000, página 35, de rubro: “**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL**”.

¹⁵⁰ Jurisprudencia P./J. 41/97 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 198403, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, correspondiente a junio de 1997, página 43, de rubro: “**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS**”.

¹⁵¹ Jurisprudencia P./J. 42/97 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 198402, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, correspondiente a junio de 1997, página 36, de rubro: “**EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES**”.

decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Lo cual conlleva a que las disposiciones tributarias otorguen el mismo trato a quienes se encuentren en una misma situación, y un trato desigual a quienes se ubiquen en una situación distinta, para lo cual el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes¹⁵².

Ahora bien, la determinación de las características relevantes a partir de las cuales debe hacerse la comparación para determinar qué sujetos se encuentran en igualdad de circunstancias las cuales deben ser razonable, y por tanto, no arbitraria, ya que sólo a partir de ellas tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.

De acuerdo con lo anterior, la norma impositiva será inconstitucional únicamente cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o bien, cuando no distinga de la misma forma situaciones objetivamente discrepantes. De esta forma, puede apreciarse que para efectuar el análisis de equidad, al advertirse un trato diferencial, debe seguirse la siguiente metodología:

En primer lugar, debe tenerse claro que para realizar cualquier análisis de equidad tributaria, resulta imprescindible establecer el parámetro de comparación, ya que como se mencionó el principio de equidad tiene un carácter instrumental o adjetivo, toda vez que se predica al menos entre dos personas, objetos o situaciones.

Una vez elegido el parámetro, en segundo lugar, resulta necesario determinar si los sujetos son o no comparables, a fin de precisar si existe o no un tratamiento

¹⁵² Jurisprudencia P./J. 24/2000 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 192290, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, correspondiente a marzo de 2000, página 35, de rubro: **"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL"**.

diferenciado que deba ser sujeto al análisis, lo que podrá arrojar uno de los siguientes escenarios¹⁵³:

Cuándo la diversidad de los supuestos no permita crear una categoría homogénea de ellos, no es posible hacer el análisis de éstos desde la perspectiva de la garantía de igualdad, y mucho menos, del principio de equidad.

Ello, pues si los elementos comparables no guardan ninguna similitud entre sí, resultaría en vano analizar este principio. Por el contrario, si se trata de supuestos idénticos a los que correspondan consecuencias jurídicas iguales, entonces no habrá vulneración a la garantía de equidad tributaria.

Sin embargo, si llegara a existir una consecuencia distinta que resulte artificiosa o injustificada, se advertirá un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, y por lo tanto, se transgredirá la garantía de equidad tributaria.

Finalmente, si los elementos de comparación pertenecen a un grupo semejante u homogéneo, y una vez que se tenga esta situación, al verificar la existencia de un tratamiento diferenciado, ya sea porque a través de dicha diferencia se pretende obtener una situación más justa, o bien, realizar una política fiscal, entonces deberá evaluarse si ese tratamiento guarda o no congruencia con la norma, es decir, si es razonable y objetivo para la configuración del tributo.

Por ende, el primer paso para proceder a verificar el cumplimiento del principio de equidad tributaria e igualdad es la elección de un término de comparación adecuado, por eso, la determinación respecto de qué sujetos o situaciones de hecho o derecho se ubican objetivamente en igualdad de circunstancias, se efectúa con base en la capacidad contributiva, en esencia, porque es el elemento que origina y detona la obligación tributaria.

¹⁵³ Jurisprudencia P./J. 35/2010 del Tribunal Pleno, Novena Época, Registro: 164749, Materia(s): Constitucional, Administrativa, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, correspondiente a abril de 2010, página 6, de rubro: ***"NORMAS TRIBUTARIAS QUE ESTABLECEN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE CONTRIBUYENTES QUE SE UBICAN EN CIRCUNSTANCIAS SIMILARES. LAS RAZONES TENDENTES A EXPLICARLO PUEDEN EXPONERSE EN EL INFORME JUSTIFICADO"***.

De ahí, que atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, el legislador podrá válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento distinto.

Asimismo, deberá prescindir de introducir diferencias entre situaciones que manifiesten igual capacidad económica, pues difícilmente podrá lograrse un reparto equitativo de la carga tributaria si el legislador articula el sistema de manera asimétrica.

En esta tesitura, para determinar si el trato desigual que se da a las diferentes categorías de contribuyentes es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otro, o situaciones de hecho, reflejan objetivamente una diversa capacidad contributiva, u otro parámetro de distinción como es la realización del hecho imponible.

III.a.4.- La prohibición de irretroactividad de las leyes.

El artículo 9° de la CIDH, establece el derecho de legalidad y la prohibición de irretroactividad de las normas, al señalar:

“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 de 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.”

La Corte ha desarrollado jurisprudencialmente la aplicación de este principio en el ámbito penal, y muy en particular a la imposición de las penas, en el sentido que si con posterioridad a la comisión de delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el condenado se beneficiara de ello.

De ahí, que mediante una interpretación evolutiva de los instrumentos internacionales de protección a los derechos humanos, la prohibición de no retroactividad de las leyes, abarca que la ley penal más favorable es aquella que establece tanto una pena menor respecto de los delitos, como a la que comprende a las leyes que discriminan una conducta considerada anteriormente como delito¹⁵⁴.

No obstante lo anterior, y que la mayoría de los precedentes de la CIDH, han sido en materia penal, también ese tribunal ha sostenido que el principio de no retroactividad de las leyes, es aplicable no sólo en materia penal, sino también en el ámbito administrativo.

En efecto, dicho tribunal ha señalado que dicho precepto pareciera referirse exclusivamente a la materia punitiva, sin embargo, es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas, como las penales, son una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas.

¹⁵⁴ Serie C No 109. Caso Baena Ricardo y otros v.s. Panama. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C No 72. Competencia. Sentencia de 28 de noviembre de 2003. Caso Constantine y otros. Excepciones Preliminares. Sentencia de 1 de septiembre de 2001. Serie C. No 82, párras. 75 y 86.

Ya que unas y otras implican un menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita.

Por eso la Corte sostiene, que en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista por lo que la calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor.

Ya que de lo contrario los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresa el reproche social y las consecuencias de éste.¹⁵⁵

Ahora bien, aun cuando todavía no existen precedentes en el ámbito fiscal es importante tener en consideración, que para poder determinar si una norma es retroactiva o no, dentro de las muchas teorías que existen para determinar la irretroactividad de la leyes¹⁵⁶, a nuestro juicio la más objetiva y valida es la de los derechos adquiridos, es aquella que toma como punto de partida para medir la retroacción de una norma, si un derecho ha entrado o no definitivamente al patrimonio de una persona.

Esto es, un derecho adquirido se materializa cuando se configuran los presupuestos de hecho necesarios para su nacimiento o consecución de conformidad con la normativa vigente, se incorpora inmediatamente al patrimonio

¹⁵⁵ Caso Baena Ricardo y otros v.s. Panamá. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 2 de febrero de 2001. Serie C. No 72.

¹⁵⁶ **Teoría del efecto inmediato y el efecto retroactivo. (Teoría de Paul Roubier)**

Dicha teoría descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el retroactivo de una disposición, siendo el primero, la obligación de la ley en el presente, y el segundo en el pasado; **el principio general es el de que la aplicación de toda ley es inmediata**, esto es, que se aplica en el presente; pero nunca puede referirse al pasado; distinción que se ve con claridad, cuando se trata de **situaciones jurídicas nacidas y extinguidas** bajo el imperio de una sola ley, pero que requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica nacida al imperio de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley es abrogada, o sustituida por otra; casos para los cuales se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de la ley.

Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de la nueva ley, pudiéndose a este respecto, dar el criterio propuesto por Roubier: si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (*facta praeterita*), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendente*), será necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no podrán ser tocadas, sin que la ley sea retroactiva, y las posteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, **no tendrá sino un efecto inmediato**; por último, con relación a los hechos futuros (*facta futura*), es claro que la ley no puede ser retroactiva.

de su titular, sin que pueda ser revocado por quien lo confirió, ni retirado por terceros, salvo por facultad emergente de la ley, judicialmente declarada.

En contraposición con el derecho adquirido, se encuentra la mera expectativa de derecho, que no constituye propiamente un derecho, sino sólo una razonable previsión sobre la adquisición de un derecho, fundada en la normativa vigente.

No es más que una esperanza o posibilidad de convertirse en un derecho adquirido e ingresar al patrimonio de una persona cuando se reúnan los presupuestos legales correspondientes; mientras esto no suceda, no es sino una eventualidad. Su eliminación se justifica mediante una reforma normativa.

Por lo que esta teoría ha permitido, que en materia tributaria, no es posible aplicarla, con el objeto de que los gobernados puedan tributar de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado, ejemplo tratándose de los incrementos de las tasa de renta; sin que lo anterior implique que las normas de carácter fiscal queden exentas del cumplimiento de la garantía que se establece en el artículo 14 constitucional.

Este precepto fundamental prohíbe que las leyes se apliquen retroactivamente en perjuicio de los gobernados, esto es, que alteren o modifiquen derechos adquiridos o supuestos y consecuencias que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo cual no ocurre cuando se trata de simples expectativas de derecho, supuestos que no se han actualizado o consecuencias que no han derivado de los supuestos previstos en una ley anterior, ya que, en estos casos, sí es posible que una nueva ley rijan al respecto.

En palabras de Ernesto Flores Zavala¹⁵⁷, la nueva ley no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia; en materia tributaria, no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, sino sólo de hechos realizados.

¹⁵⁷ Ernesto Flores Zavala "*Finanzas Públicas Mexicanas*", Editorial Porrúa, Primera Edición 1981, página 170.

Por lo que, si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio.

O bien considerar que los contribuyentes que tributaban bajo un régimen, cuenten con el derecho adquirido de contribuir siempre bajo el mismo, por lo que, al eliminarse este régimen, no se violaría el principio de irretroactividad.

Debe tenerse en cuenta la libertad de configuración del legislador respecto de cuestiones económicas y tributarias, así como lo señalado en cuanto a que ningún régimen fiscal puede ser ilimitado en su disfrute, ni estar predeterminado en ley, lo cual impide que, en tales rubros, pueda hablarse de derechos adquiridos.

En efecto, no existe una exigencia constitucional para que el contribuyente que tributa bajo un régimen fiscal regulado por una norma para un ejercicio, por ese simple hecho, adquiera el derecho a tributar de la misma forma sobre cualquier acto o actividad gravado que realice en lo futuro, pues no puede haber un derecho adquirido para que un hecho que no ha ocurrido en el mundo fáctico pueda ser regulado por una norma vigente en un momento determinado.

De ahí, que a nuestro juicio los criterios que la CIDH podría adoptar de una forma objetiva, serían aquellos orientados a los derechos adquiridos, en base a los parámetros antes enunciados, en donde las violaciones al principio de irretroactividad de las leyes sólo sean una excepción y no una regla general, y no estén a condición de los supuestos y consecuencias que se hayan dado, o de teorías que se llegaran adoptar en un momento dado, dada la complejidad de este principio.

Por tanto, aun cuando la materia tributaria por regla general contiene normas, en donde sus efectos son de tracto sucesivo y sus modificaciones constantes, que en muchas de las ocasiones inciden hacia el pasado, el estándar de los derechos

adquiridos es una buena opción para validar objetivamente las violaciones que se lleguen a plantear a este principio.

CAPÍTULO IV

IV.a.- Reflexiones sobre los alcances y aplicación práctica de los derechos humanos derivado de las reformas fiscales vigentes a partir del 2014.

Una vez expuestos los alcances de los principios en derechos humanos que contienen un mayor impacto en el ámbito tributario, valdría la pena explorar el desarrollo de estos derechos, en relación con el marco de las reformas fiscales vigentes a partir del 2014, que pudieran tener una mayor incidencia sobre la constitucionalidad de estas nuevas disposiciones fiscales ahora en vigor.

A.- Impuesto sobre la Renta

IV.a.1.- Límite a las deducciones del patrón de aquellos ingresos exentos para el trabajador.

Una de las disposiciones que se incorporó con la entrada en vigor de las reformas fiscales a partir de 2014, fue la limitante a la deducción por parte de los patrones, de aquellas erogaciones que otorga el patrón en favor de sus trabajadores, respecto de los ingresos que son exentos para el trabajador, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”

La limitante prevista en el citado numeral, pudiera dar pauta a no respetar el derecho humano a la propiedad de los sujetos pasivos de los impuestos, ya que al no tomar en cuenta que este tipo de gastos como lo son aquellos ingresos exentos para los trabajadores, son erogaciones que se encuentran relacionadas directamente con la generación del ingreso por parte del patrón.

De ahí, que la prohibición prevista en dicho numeral al estar dirigida al patrón para que no pueda deducir este tipo de gastos, a pesar de que existe una relación obrero patronal entre el empleador y sus trabajadores, pudiera afectar el patrimonio del primero, al no reconocerse por parte del legislador una deducción que es indispensable y estructural para la continuidad de la empresa.

En efecto, para los contribuyentes existe un problema de constitucionalidad de la norma, porque a su juicio la limitante a la deducción no respeta el derecho a la propiedad, ya que no toma en cuenta que este tipo de gastos como lo son aquellos ingresos que son exentos para los trabajadores, son erogaciones que se encuentran relacionadas directamente con la generación del ingreso.

Ya que, para ellos la prohibición dirigida al patrón de poder deducir este tipo de gastos derivados de una relación obrero patronal, afecta el patrimonio de los contribuyentes, al no reconocerse por parte del legislador, una deducción que es indispensable y estructural para la continuidad de la empresa.

Máxime, que no existe una justificación válida por parte del legislador para establecer la limitante a la deducción, pues el hecho de que la limitante se haya establecido para mitigar el impacto derivado de la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), es una finalidad que sólo descansa en evitar la pérdida del poder recaudatorio, por lo que el ejercicio de la propia facultad impositiva del legislador, no puede estar por encima de restringir otros derechos humanos como el de propiedad.

Por su parte, los órganos jurisdiccionales federales han interpretado que los pagos efectuados por el patrón en favor de sus trabajadores, cuando aquellos sean

ingresos exentos para dichos empleados, cuya deducción se encuentra limitada, en términos del artículo 28, fracción XXX, de la LISR, constituyen gastos estrictamente indispensables para los contribuyentes, por tratarse de una deducción estructural.

En efecto, para los juzgadores de conformidad con el artículo 84 de LFT, y de acuerdo a la interpretación que fue realizada por la Segunda Sala de la SCJN, al resolver la contradicción de criterios 94/2001-SS, el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo de manera ordinaria y permanente,

A lo anterior, debemos sumar lo establecido en el artículo 7° de la LISR, el cual reconoce, bajo el concepto de previsión social, a todas aquellas erogaciones efectuadas por el patrón que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, otorgar beneficios a favor de sus trabajadores, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento de su calidad de vida y en la de su familia, de ahí que al ser toda la previsión social deducible¹⁵⁸ no tendría entonces por qué el artículo 28, fracción XXX, de la ley, limitarla máxime que se encuentra relacionada con la generación del ingreso.

Por tanto, todo aquello que habitualmente se sume a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, debe ser deducible por estar relacionado con el objeto social de la empresa, ya que de no permitirse su deducción ello podría tener como

¹⁵⁸ .” **(Tesis P./J. 128/2006,** emitida por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, página 7) **“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).”**

consecuencia la suspensión de las actividades de la misma, o la disminución de éstas.

Además, para los juzgadores la medida utilizada por el órgano legislativo para lograr los fines antes referidos, consistentes en limitar la deducibilidad de erogaciones, que a su vez representen ingresos exentos para los trabajadores, resulta una medida desproporcional.

Puesto que a través de dicha medida, se imponen cargas tributarias a los contribuyentes que realizan las erogaciones, ya que al no permitirse la deducción del cien por ciento de las erogaciones necesarias e indispensables, los pagos que el empleador debe otorgar por mandato legal, así como los que otorgan voluntariamente, como la previsión social, limitándola porque a su vez representan ingresos exentos para los trabajadores, es excesiva para la consecución de los fines extrafiscales.

En virtud de que el logro de un objetivo de política tributaria no debe obtenerse a costa de suprimir y nulificar los derechos fundamentales de los contribuyentes (libertad de trabajo, derecho de propiedad, libertad de comercio, etcétera), lo que sí sucede en el presente caso, puesto que se afecta la base tributaria del impuesto en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados, ya que la limitación de la deducibilidad se hace depender de un elemento ajeno a su verdadera capacidad contributiva, como lo son los ingresos exentos para los trabajadores.

Además, contrario a lo que señala en la exposición de motivos, a través de diversos mecanismos fiscales, deducciones y exenciones, cuya lógica es la conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna” lo cierto es que, con esta medida se desincentiva el otorgamiento de este tipo de prestaciones a favor de los trabajadores.

Toda vez que en su caso, los empleadores dejarían de realizar aquellos pagos, que inclusive otorgan de manera voluntaria, que implica una previsión social a

favor de los trabajadores, del mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Expuesto lo anterior, surgen las siguientes interrogante ¿Existe un derecho humano a la propiedad privada de los patrones al haber limitado, la deducción respecto de aquellos gastos, que se dan a favor de los empleados, que son considerados ingresos exentos para los trabajadores?

Tomando en consideración lo expuesto en el Capítulo III, del presente trabajo, y a la interpretación jurisprudencial que ha emitido la CIDH, en cuanto a que el derecho a la propiedad abarca entre otros, aquellos elementos corporales e incorporeales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor.

En otras palabras, la acepción del derecho a la propiedad en términos de cómo lo ha conceptualizado la Corte, ha sido extenso al grado de reconocer como parte del derecho a la propiedad aquellos objetos inmateriales susceptibles de un valor para el ser humano.

A nuestro juicio, el limitar una deducción de este tipo que se encuentra directamente relacionada con el ingreso gravable, indudablemente pudiera afectar en principio el patrimonio de los patrones, pues estos últimos al no poder deducir este tipos de gastos dentro de la base de renta, es obvio que pudieran ver mermado su patrimonio al aumentar su utilidad fiscal, al tener que determinar un mayor impuesto a cargo, tal como lo exponen los contribuyentes y los jueces que se han pronunciado por la inconstitucionalidad de la norma.

Ahora bien, ¿Es válido que el legislador, limite una deducción de este tipo a pesar de que pudiera afectar un derecho humano a la propiedad privada del patrón?

Es importante tomar en cuenta, que si bien, la Corte ha dado un amplio espectro de tutela al derecho a la propiedad, también lo es, que ha sostenido que el derecho a la propiedad no es un derecho absoluto, ya que del mismo artículo 21. 1 de la convención establece que para que la privación de los bienes de una

persona sea compatible con el derecho a la propiedad debe fundarse en razones de utilidad pública o de interés social.

Para la CIDH, el derecho a la propiedad privada debe ser entendido dentro del contexto de una sociedad democrática, donde la prevalencia del bien común y de los derechos colectivos deben de existir medidas proporcionales que garanticen también los derechos individuales, por eso la propiedad también debe ser vista desde un óptica social.

De ahí, que a nuestro juicio es válido que el legislador limite una deducción de este tipo, siempre y cuando este fundada en razones objetivas, y que tengan como meta alcanzar un fin social valido, a fin de garantizar otros derechos fundamentales de vital relevancia para una sociedad específica.

Por eso, el análisis de la limitante a la citada deducción, en relación con el derecho a la propiedad, no debe de estar acotado solamente a que el limite de la deducción merma la generación de ingresos, sino a las finalidades que se buscan, pues de una u otra medida, todas las deducciones dentro de la LISR se encuentran topadas, y no por ese hecho necesariamente tengan que afectar el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Expuesto lo anterior, entonces surge de suma relevancia atender los motivos que tuvo el legislador en el proceso de reformas de la norma, para ver si los fines de la limitante a la deducción son válidos, o por el contrario, como lo han sostenido los contribuyentes y resuelto los jueces carecen de razones para topar dicha deducción, pues las finalidades que se buscan con el limite a la deducción, no deben establecerse a costa de suprimir y nulificar los derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho a la propiedad. .

Ahora bien, de la exposición de motivos a la iniciativa de reformas a la LISR presentada por el Ejecutivo Federal, se desprenden las razones del porqué de la limitante a la deducción del pago de prestaciones que para los trabajadores son ingresos exentos, entre las que destacan:

A. Fortalecer la seguridad social, a través de los seguros de desempleo y la pensión universal¹⁵⁹.

B. Frenar la elusión y la evasión fiscales que se generan a través de la disminución del salario base de cotización y el aumento de los gastos de previsión social, en detrimento de los trabajadores y de los institutos públicos de seguridad social¹⁶⁰.

C. Mantener la recaudación fiscal ante la eliminación del impuesto empresarial a tasa única y del impuesto a los depósitos en efectivo, al mismo tiempo que con la eliminación de estos impuestos mínimos de control se lleva a cabo una simplificación del sistema tributario.

D. Limitar la reducción de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador hasta un porcentaje que guarda la relación entre la tasa del impuesto

¹⁵⁹ “La presente iniciativa forma parte del paquete de iniciativas que conforman la Reforma Social y Hacendaria que la presente Administración considera fundamental, con el objeto de contar con los recursos necesarios para, entre otros fines, fortalecer la seguridad social en beneficio de los mexicanos.

Con base en los nuevos derechos que se proponen incluir en nuestra Constitución, para establecer la protección universal durante la vejez y la protección para el desempleo, se presenta la iniciativa que nos ocupa para emitir las respectivas leyes reglamentarias y reformar diversas leyes, las cuales tienen como objeto lograr, por un lado, que los nuevos mecanismos de seguridad social garanticen a los mexicanos una red mínima de protección de seguridad social y, por el otro, que constituyan herramientas eficaces para fomentar la formalidad y para mejorar las condiciones de los trabajadores.

Lo anterior, a través de la expedición de la Ley de la Pensión Universal y de la Ley del Seguro de Desempleo, así como las reformas a la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y la Ley Federal del Trabajo, de conformidad con las consideraciones que a continuación se exponen.”

¹⁶⁰ Adicionalmente, se propone realizar una serie de modificaciones al ISR, las cuales además de simplificar su diseño y estructura, contribuirán a recuperar su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base. Por un lado, se propone eliminar las disposiciones que prevén tratamientos preferenciales, los cuales, además de generar inequidad, hacen compleja la aplicación, cumplimiento y control del impuesto para el contribuyente y la autoridad fiscal y, por otra parte, se plantean modificaciones tendientes a ampliar el potencial recaudatorio de este impuesto.

Es importante señalar que ante la eliminación del IETU y del IDE, los cuales actúan como impuestos mínimos y de control del ISR, es necesario modificar la estructura de este último impuesto, a fin de que no se debilite su recaudación; por ello, se propone recuperar en su diseño el principio de simetría fiscal y establecer la aplicación de un esquema general. Con lo anterior, se alcanzará un sistema de impuestos directos más simple, con mayor potencial recaudatorio y progresividad.

La estructura del ISR vigente contiene diversos regímenes preferenciales y tratamientos de excepción que generan distorsiones, restan neutralidad, equidad y simplicidad, y generan espacios para la evasión y elusión fiscales derivando en una importante pérdida de recursos fiscales.

Además, los tratamientos preferenciales hacen complejo su control, lo cual se traduce en mayores costos de administración y fiscalización para la autoridad. Los regímenes especiales provocan opacidad respecto de los beneficiarios de las disposiciones fiscales, dando lugar a que en muchas ocasiones sean aprovechados por personas diferentes de la población objetivo

empresarial a tasa única, abrogado y el impuesto sobre la renta, con la finalidad de eliminar los efectos perjudiciales que genera la asimetría.

Por lo que para cumplir con ello es necesario que cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el gasto, le corresponda la acumulación equivalente de ingresos por parte de quién recibe el pago, evitando que un contribuyente pueda deducir sus gastos –patrón-, y al mismo tiempo este exentos a quienes reciben los ingresos –trabajador-.

Expuesto lo anterior, en principio existen razones del proceso legislativo que justificarían la limitante a la deducción prevista en el artículo 28, fracción XXX, de la ley, sin embargo, todavía surgen las siguientes interrogantes: ¿Sí las consideraciones plasmadas por el legislador en el proceso legislativo de reforma, son o no válidas para afectar el derecho humano a la propiedad del patrón, con el tope a la deducción de aquellos ingresos que son exentos para el trabajador? y ¿Sí el tope de la deducción en un porcentaje del 47% hasta el 53%, no afecta de forma desmedida el derecho a la propiedad de los patrones?

Para dar respuesta al segundo de los cuestionamientos plasmados, es importante tomar en cuenta como se expuso en el Capítulo III, del presente trabajo el derecho de propiedad se respeta en la medida en que el tributo no se torne ruinoso y hasta un tanto confiscatorio, al grado que no permita un mínimo de subsistencias para que los sujetos pasivos del impuesto, puedan satisfacer sus necesidades elementales, directamente relacionadas con la supervivencia, como la alimentación, la salud, la educación, la vivienda, y que permitan garantizar una vida digna y autónoma para las personas.

Si bien es cierto, que la limitante a la deducción de aquellos ingresos exentos para el trabajador, al no permitir que el patrón pueda deducir al 100%, todas aquellas prestaciones laborales que otorga a sus empleados, lo cual merma la generación del ingreso y los factores de la productividad de la empresa, y con ello su patrimonio al tener que soportar una carga fiscal del 53%, del impuesto, cuando

sólo se le permite deducir hasta un 47%, también lo es, que esto no afecta su derecho humano al patrimonio, en la medida que se respeta un porcentaje de hasta el 53%, para poder deducir este tipo de gastos.

Así las cosas, en materia tributaria la base gravable para el cálculo el impuesto sobre la renta, es el punto de partida fundamental para determinar si un impuesto afecta o no la propiedad de un contribuyente,

En ese orden de ideas, tenemos que los elementos esenciales del tributo son, el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa y la época de pago y, de manera específica, la base es, por regla general, el valor pecuniario, unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía, señalado en la ley, al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida.¹⁶¹

Así, tratándose del impuesto sobre la renta, el objeto es la obtención de ingresos, debido a que así lo dispone el artículo 1° de la LISR¹⁶²; por su parte, la base del impuesto es la cantidad sobre la cual habrá de calcularse éste, es decir el resultado fiscal.

Tomando en consideración que el artículo 9° de LISR, en el cual se establece que la base gravable del tributo se constituye por el resultado fiscal del ejercicio, el

¹⁶¹ RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Oxford, Segunda Edición, México 2007, pág. 124

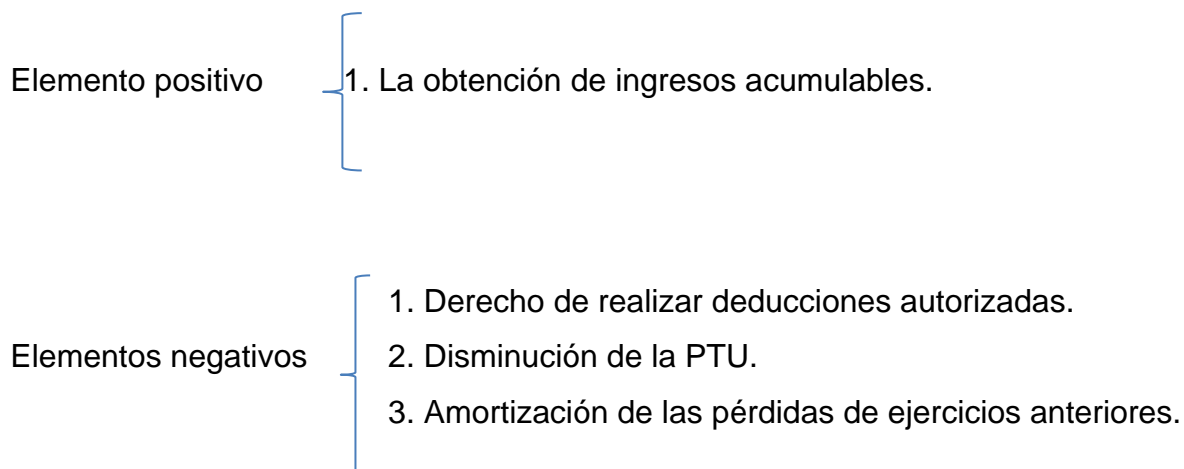
¹⁶² Tesis: P./J. 52/96, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, octubre de 1996, página: 101, cuyo rubro y texto son: **“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

cual se determina disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, para obtener la utilidad fiscal, a la cual se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sujetando al resultado fiscal obtenido a la tasa del 30%.¹⁶³

Es decir, dentro de la base gravable del impuesto sobre la renta, existen cuatro supuestos jurídicos simples que concurren en su configuración:

- a) Ingresos acumulables.
- b) El derecho de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio.
- c) El derecho de realizar deducciones autorizadas.
- d) El derecho de amortizar pérdidas o quebrantos de ejercicios anteriores.

Es decir, intervienen tres elementos, uno positivo y tres negativos:



¹⁶³ **Artículo 9.-** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Derivado de lo anterior, podemos afirmar que la base del ISR es el resultado fiscal del ejercicio, mismo que se obtiene principalmente de restar a los ingresos acumulables las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal, a la que se habrá de aplicar aquellos conceptos disminuíbles – pérdidas fiscales y participación de los trabajadores en la utilidades- si los hubiera, así como la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar.

En esas condiciones, al tener el contribuyente una serie de deducciones¹⁶⁴ que puede utilizar para aminorar la base de tributación mitigando con ello la carga impositiva, a nuestro juicio el derecho de propiedad que tienen los sujetos pasivos del impuesto, no se ve afectado por la parte de la limitante que no puede disminuirse de aquellos ingresos que son exentos para el trabajador.

Máxime que los patrones pueden restar de la limitante de los ingresos exentos para el trabajador, el porcentaje de deducibilidad del 47%, porcentaje que se puede aumentar al 53% siempre que las empresas no reduzcan los pagos remunerativos respecto al ejercicio fiscal del año anterior.

¹⁶⁴ **Artículo 25.-** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.*
- II. El costo de lo vendido.*
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.*
- IV. Las inversiones.*
- V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.*
- VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.*
- VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.*
- VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.*
- IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.*
- X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.*

En efecto, al poderse considerar conforme al procedimiento del artículo 9° de la ley, todos los ingresos del patrón, así como todas las deducciones autorizadas por la ley, lo que dará una utilidad fiscal, a la que, en su caso, se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios, y en su caso la participación de los trabajadores en las utilidades, dando un resultado fiscal, la limitante a la deducción de los ingresos exentos del trabajador, no es necesariamente constitutiva de una afectación al patrimonio de los patronos, como se demuestra con el siguiente ejemplo:

La deducción limitada a que se refiere el artículo 28 fracción XXX LISR 2014, sólo es una entre muchas otras deducciones autorizadas	
INGRESOS ACUMULABLES:	
Ingresos por ventas	99,000,000
Otros ingresos	1,000,000
Total de ingresos acumulables	100,000,000
MENOS DEDUCCIONES AUTORIZADAS:	
Compras de productos	50,000,000
Compras de combustibles	5,000,000
Pagos de fletes	5,000,000
Pagos de arrendamiento	5,000,000
Deducción de inversiones	5,000,000
Pagos de servicios	15,000,000
Sueldos y salarios	10,000,000
Pagos que son ingresos exentos para el trabajador (Total \$800,000 X 47% Art. 28 fracción XXX)	376,000
Intereses y comisiones	2,000,000
PTU pagada en el ejercicio	630,000
Otras deducciones	500,000
IGUAL A:	
Utilidad fiscal	1,494,000
MENOS:	
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	800,000
IGUAL A:	
Resultado fiscal	694,000
MULTIPLICADO POR:	
Tasa de impuesto sobre la renta	30%
IGUAL A:	
Impuesto sobre la renta	208,200

De esta manera, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada aquellos ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una utilidad, debiendo apreciarse que la proporcionalidad, en esta contribución, se respeta en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a dicha capacidad.

Además, no todos los pagos efectuados por el patrón a favor de sus trabajadores en términos del artículo 84 de la LFT, que se consideran ingresos exentos para el trabajador, aun cuando se hagan de forma permanente y ordinaria por el empleador, son gastos necesarios e indispensables para la generación del ingreso y, por ende, deben ser reconocidos como deducibles por la ley fiscal, como lo sostiene los contribuyentes y los jueces al dictar sus sentencias en cuanto a la limitante en comento.

Así las cosas, del estudio del artículo 93 de la LISR, contempla una serie de ingresos que no están gravados por renta, sin embargo muchos de ellos, no se encuentran vinculados con la generación del ingreso o por el contrario necesariamente son estructurales para generar los factores de la producción de una empresa, por más que en término de la legislación laboral el patrón tenga la obligación de otorgarlos a sus empleados.

En efecto, del citado numeral, podemos encontrar desde gastos funerarios, indemnizaciones por riesgo de trabajo, o por finiquito de la relación laboral, primas de antigüedad y de vacaciones, fondos y cajas de ahorro, reembolsos por gastos médicos, vales de gasolina y despensa, ayuda para renta, transporte y artículos escolares, becas para los trabajadores y sus hijos, entre otros conceptos.

De esta forma, a nuestro juicio no todo aquellos ingresos exentos para los trabajadores que son limitados por el artículo 28 fracción XXX, de la ley, son indispensables y relacionados directamente para la generación del ingreso, de ahí que no pueda existir una afectación al derecho de propiedad de los

contribuyentes, cuando aquellos conceptos que son ingresos para los trabajadores no son estructurales, ni guardan una relación directa con la generación del ingreso, por más que en términos de la legislación laboral sean obligatorios para el empleador derivado de la relación obrero patronal.

Sostener como lo han venido diciendo los jueces en sus sentencias, que todo aquello que habitualmente se sume a la cuota diaria estipulada como consecuencia inmediata del servicio prestado –empleado, trabajador-, ya sea que derive del contrato individual de trabajo, del contrato colectivo o de cualquier otra convención, debe ser deducible por estar relacionado con el objeto social de la empresa, significaría que cualquier acto contractual o acuerdo de voluntades, pudiera ser deducible, aun cuando en la legislador no lo haya establecido.

Por otro lado, si bien existen conceptos, dentro del artículo 93 de la LISR, que si se encuentran relacionados con la generación del ingreso y que son estructurales, pues sin ellos se afectaría los niveles de producción de las empresas, como el caso del pago de aguinaldos, horas extras, primas dominicales, pago en días de descanso, también lo es que, esto no significa que la limitante a la deducción necesariamente afecte su derecho de propiedad.

En efecto, el derecho de propiedad de los patronos se podría vulnerar cuando una medida impositiva altera significativamente el equilibrio entre la protección del derecho individual (derecho a la propiedad) y los intereses generales, sin que existan finalidades validas; sea desproporcionales en relación con los fines perseguidos; y no exista un propósito valido de interés público o general, y que la medida tributaria impuestas, sea la más gravosa.

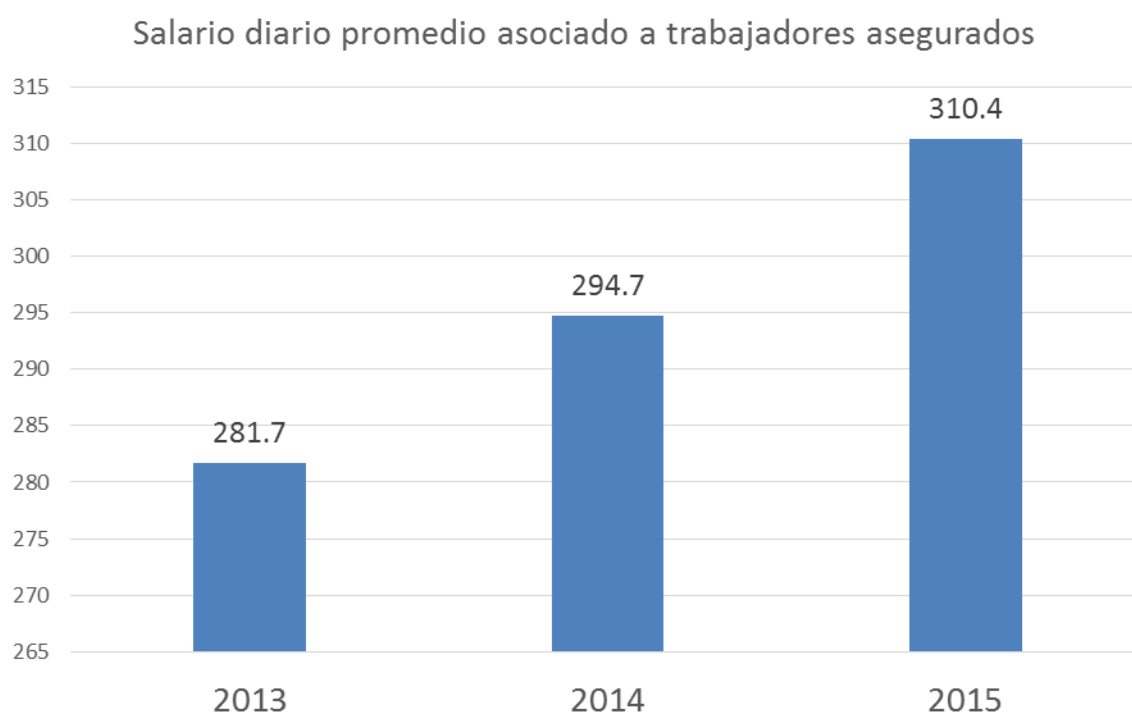
De esta manera, podemos encontrar que la limitante a la deducción a pesar de que prohíbe deducir conceptos que son ingresos exentos para el trabajador y que algunos de ellos son indispensables para la generación del ingreso para el patrón, esto signifique que se afecte el derecho de propiedad del empleador, si tomamos en cuenta cuales son las finalidades que se persiguen con esta limitación.

Por lo que para poder despejar la interrogante ¿Sí las consideraciones plasmadas por el legislador en el proceso legislativo de reforma, son o no válidas para afectar el derecho humano a la propiedad del patrón, con el tope a la deducción de aquellos ingresos que son exentos para el trabajador?

Por tanto, es necesario tomar en cuenta, los ejes bajo los cuales dicha limitación descansa, para poder analizar sin estos son o no válidos, para topar la citada deducción, o por el contrario, si las finalidades bajo las cuales descansa la deducción, no son suficientes para suprimir y nulificar los derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho a la propiedad, como lo han sostenido los jueces en sus sentencias.

- A)** Evitar la pérdida del poder recaudatorio del Estado, ante la eliminación de los impuestos mínimos de control;
- B)** Combatir la evasión y elusión fiscal a través de la reconfiguración del salario base de cotización¹⁶⁵, desincentivando el otorgamiento excesivo de

165



prestaciones de previsión social por parte de los patrones a sus trabajadores.

Al mismo tiempo que se evita el deterioro de los institutos públicos de seguridad social, por la disminución ficticia de las cuotas obrero patronales; así como, se permite financiar los seguros de desempleo y pensión universal, y se corrigen las asimetrías prevista en la ley.

De los dos fines expuestos podemos sostener, que la afectación que se pudiera dar de no permitir la deducibilidad de sólo aquellos conceptos que son ingresos exentos para el trabajador, que son indispensables para la generación del ingreso – aguinaldo, prima dominical, horas extras, pago de día de descanso- es mínima en comparación con los beneficios que obtiene el patrón, el trabajador y la sociedad.

Por un lado, el patrón podrá deducir al cien por ciento, aquellos conceptos que integren el salario base de cotización, y deducir hasta un 47% aquellos conceptos que no lo sean, esto es, con la limitante a la deducción el patrón al reconfigurar su nominal podrá migrar aquellos conceptos que integren el salario.

Los cuales podrán ser al cien por ciento deducibles, de igual forma, el patrón simplificaría costos en la contabilidad del impuesto, pues al estar sólo estos conceptos gravados por el ISR, y ya no con la abrogación del IETU, el patrón tendría ahorros en la administración de un sólo impuesto.

Por otro lado, para el trabajador no se vería mermado su salario base de cotización, al momento de jubilarse o pensionarse, esto es, al cotizar ante los institutos de seguridad social de acuerdo con el salario real que percibe durante su vida laboral, el trabajador tendrá una mejor forma de pensionarse o jubilarse.

De igual forma, al momento de sufrir una incapacidad por riesgo de trabajo o enfermedad, esta le sea cubierta conforme al sueldo real que percibe, y no de acuerdo al salario base cotizado, el cual antes de la limitante de la deducción

estaba compuesto por otros conceptos de previsión social, que no integraban el salario base de cotización.

De ahí, que no sea del todo cierto como lo exponen los jueces en sus sentencias, que al limitar la deducción de aquellos ingresos que son exentos para los trabajadores, se afecta a la clase trabajadora al no permitirle la conservación de las condiciones básicas y las prestaciones sociales necesarias que permitan a las personas llevar una existencia digna del mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

Lo anterior, si tomamos en cuenta que la limitante a la citada deducción busca fortalecer el salario base de cotización, en favor de los trabajadores, ya que al robustecer el salario, permitir que el trabajador tenga una mejor seguridad social, a través de una cotización más alta en caso de incapacidades y enfermedades, y de los seguros que otorgan los institutos de seguridad social, al mismo tiempo que desincentiva el otorgamiento de la previsión social por parte de los patrones que en muchas de la ocasiones se presta a prácticas elusivas y de evasión fiscal.

De esta manera, con la limitante a la deducción se evita mermar las finanzas públicas de los institutos públicos de seguridad social, que por mandato constitucional tienen la obligación de brindar atención médica a sus derecho habientes –enfermedades crónicas degenerativas-, que sin importar el monto de cotización de los trabajadores, tienen que otorgar todas las prestaciones médicas, subsidiando los altos costo que esto implica para el Estado.

Si bien pueden existir otras medidas, como eliminar la exención de los ingresos exentos para el trabajador, éstas no resultan idóneas, ya que se afectaría en una mayor proporción a la clase trabajadora, que al patrón, ya que el costo de la no deducción para los patrones se acota a 14 centavos por cada peso de prestaciones exentas no deducibles (47% de pagos no deducibles x tasa de ISR 30%), en tanto que el impacto de gravarlo en los trabajadores sería mayor, ya que

la carga promedio del 14% que actualmente enfrentan aumentaría con la acumulación de los ingresos que ahora son exento.¹⁶⁶

Además, de considerar otras medidas como la eliminación de la exención de los ingresos para el trabajador, no resultan de todo adecuadas, ya que se afectaría en una mayor proporción a la clase trabajadora respecto de los fines que se pretenden buscar, como es fortalecer la seguridad social a través de los seguros de desempleo y de pensión universal.

Por tanto, la limitante a la deducción de aquellos ingresos exentos para los trabajadores, a nuestro juicio no necesariamente afecta el derecho humano a la propiedad de los patrones.

Por todas las razones expuestas, la limitante a la deducción en comento no transgrede el derecho de propiedad, ya que descansa en razones objetivas y

CÁLCULO CON GRAVADOS Y EXENTOS		
	Base gravable	190,497.72
-	Limite inferior	123,580.21
=	Excedente del limite inferior :	66,917.51
x	Tasa :	21.36%
=	Impuesto Marginal	14,293.58
+	Cuota Fija :	13,087.37
=	ISR :	27,380.95
<hr/>		
CÁLCULO CONSIDERANDO TODO GRAVADO		
	Base gravable	211,020.72
-	Limite inferior	123,580.21
=	Excedente del limite inferior :	87,440.51
x	Tasa :	21.36%
=	Impuesto Marginal	18,677.29
+	Cuota Fija :	13,087.37
=	ISR :	31,764.66

166

válidas para afectar el patrimonio de los contribuyentes, sin que esto se torne ruinoso o confiscatorio para el contribuyente o se afecte en desmedida a la clase trabajadora.

IV.a.2.- Límite a las deducciones personales tratándose de personas físicas.

Otra de las disposiciones fiscales que entraron en vigor a partir de 2014, fue la limitante a las deducciones personales tratándose de personas físicas establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual establece:

“Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:

I a VIII.-...

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en lo términos de este artículo y del artículo 185, no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales derivados al año del área geográfica del contribuyente o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por lo que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.”¹⁶⁷

Dicha disposición tiene como objeto limitar las deducciones de las personas físicas, las cuales con antelación a la reforma no se encontraban topadas, por lo que este tipo de personas podían incorporar como deducción todos aquellos gastos personales, sin límite alguno salvo que por disposición expresa en la ley no se permitiera.

¹⁶⁷ Es importante mencionar que a partir de 2016, se amplía el monto de las deducciones personales, esto es el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo 151 y del artículo 185, no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales derivados al año del área geográfica del contribuyente o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por lo que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III y V, esto es, aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro.

Sin embargo, ahora la reforma en comentó acota el límite de deducibilidad de los gastos personales hasta la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales derivados al año del área geográfica del contribuyente o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por lo que no se pague el impuesto.

En esas condiciones, surge las siguientes interrogantes ¿Podría ser violatoria del derecho humano a la progresividad y no regresividad, la limitante en mención?, ya que anteriormente no se acotaba este tipo de deducciones personales¹⁶⁸, tratándose de las personas físicas, toda vez que existe un vínculo con erogaciones que son necesarias, para sufragar el pago de conceptos como la salud, la vivienda, el retiro, la educación, entre otros, derechos.

Ahora bien, los contribuyentes sostienen que el artículo 151, último párrafo, de la LISR, al establecer que las deducciones personales, sólo serán deducibles hasta por la cantidad que resulte menor entre 10% de los ingresos del contribuyente o cuatro salarios mínimos elevados al año, trae consigo que el impuesto sea regresivo.

En efecto, la citada limitante viola los principios de progresividad y no regresividad en su aspecto negativo, ya que anteriormente no se limitaba a las deducciones personales, y al ser de imperiosa necesidad para mantener un nivel adecuado de vida.

Toda vez que se relaciona con erogaciones que son necesarias, para sufragar el pago de conceptos como la salud, la vivienda, el retiro, la educación, los cuales

¹⁶⁸ **Artículo 176.** *Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales:*

I a VIII.-...

Para que procedan las deducciones a que se refiere las fracciones I y II que antecede se deberá de comprobar, mediante documentación que reúna los requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, únicamente deducirá la deferencia no recuperada.

son constitucionalmente reconocidos, el legislador no tenía por qué limitar dicha deducción, ya que al hacerlo de forma regresiva viola sus derechos.

A juicio de los contribuyentes, aquellas personas físicas que no superen los ingresos por la cantidad de \$ 1, 023, 460.00 según el área geográfica correspondiente, y que tienen que considerar la deducción sólo por el 10% de los ingresos obtenidos en un ejercicio, se les castiga limitando sus deducciones personales, ya que a menos ingresos, menos deducciones, y por tanto mayor pago del impuesto, lo que demuestra la regresividad de la disposición tributaria.

Por su parte, los jueces sostuvieron en sus sentencias que la medida efectivamente restringe el monto que pueden deducir los contribuyentes por concepto de deducciones personales, el cual genera un impacto negativo en sujetos de todos los niveles de ingreso, incluyendo aquellos en los cuales este es menor, y que invariablemente se verían obligados a deducir gastos personales sólo en un monto que no excede de 10% de sus ingresos.

A juicio de los juzgadores el nuevo tratamiento fiscal de las deducciones personales que realicen las personas físicas, obstaculiza la plena satisfacción de sus necesidades básicas, por lo que la reforma es regresiva en comparación con la norma legal anteriormente en vigor, en donde se podría deducir sin limitación alguna las llamadas deducciones personales.

En otras palabras, el monto total de las deducciones personales abarca concepto como el pago de honorarios médicos, dentales, así como gastos hospitalarios; gastos funerarios; intereses reales por créditos hipotecarios destinados a casa habitación y primas de seguros de gastos médicos;

Gastos que tienen como presupuesto obligaciones fundamentales que el Estado debe asumir respecto de los gobernados, tales como la prestación de servicios de salud y adquisición de casa habitación y que, ante la insuficiencia de los recursos, los gobernados asumen prácticamente de manera total, en sustitución del Estado,

a fin de procurarse de elementos que les permitan gozar de una vida digna y decorosa.

En efecto, la distribución del beneficio tributario pretendida por le legislar no se logra, ya que la limitante de monto máximo para las deducciones personales no sólo se fijó para aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica, sino que la medida regresiva fue impuesta para todos los contribuyentes que tuvieran que cubrir deducciones personales.

De ahí, que aquellas personas con ingresos menores a \$ 1, 023, 460.00, la deducción permitida siempre será menor a los cuatro salarios mínimos generales a que se hacen referencia en la norma reclamada, ya que el 10% de sus ingresos representará un monto menor a esos cuatro salarios mínimos generales.

	Ingresos menores a 4 SMGV	Ingresos iguales a 4 SMGV	Ingresos mayores a 4 SMGV
	\$ 900,000.00	\$1 023,460.00	\$1,500,000.00
Monto máximo permitido para deducir	\$90,000.00 (10% de sus ingresos)	\$102 346.00 (4 veces el SMGV)	\$ 102,346,00(4 veces el SMGV)

Del cuadro anterior, se puede apreciar que aquellos contribuyentes que perciban ingresos menores a esa cantidad, el monto máximo permitido por deducciones personales equivaldría al 10% del monto de los ingresos que perciba, lo cual no representa ni los cuatro salarios mínimos generales elevados al año que se les permite deducir a los de mayores ingresos a la cantidad referida, lo que provoca que no se logre un sistema progresivo.

No obstante que el legislador justificó el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentraban en forma desproporcional en aquellos contribuyentes

de mayor capacidad económica, con la medida regresiva se vuelve aún más desproporcionada, toda vez que la limitación al beneficio de esas deducciones personales también impactó a los contribuyentes que menos tienen del primer decil de ingresos, que de acuerdo a lo señalado por el legislador obtenían sólo 0.4% del total del beneficio.

De esta manera, si bien las deducciones personales son conceptos disminuible que no corresponden a gastos que se tengan que efectuar de manera ordinaria o necesaria para la generación de ingresos, dichas deducciones constituyen un componente de minoración de la carga tributaria, que aun cuando no guarda relación con el ingreso, el propio legislador las incorpora por razones diversas a la finalidad propiamente fiscal de dicho gravamen.

Pues, tienen por objeto reconocer que las personas físicas destinan parte de su patrimonio para la satisfacción de sus necesidades primarias, tanto personales, como familiares.”

De la exposición de motivos el legislador estableció una limitante a las deducciones personales, al considerar que los contribuyentes de menores ingresos obtienen sólo 0.4% del total del beneficio de la deducción, en comparación con aquellos de mayores ingresos que obtienen alrededor del 87%, de este beneficio.

“B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Deducciones personales.

La Iniciativa de referencia propone a esta Soberanía limitar el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año a la cantidad que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos, y un monto equivalente a 2 salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal.

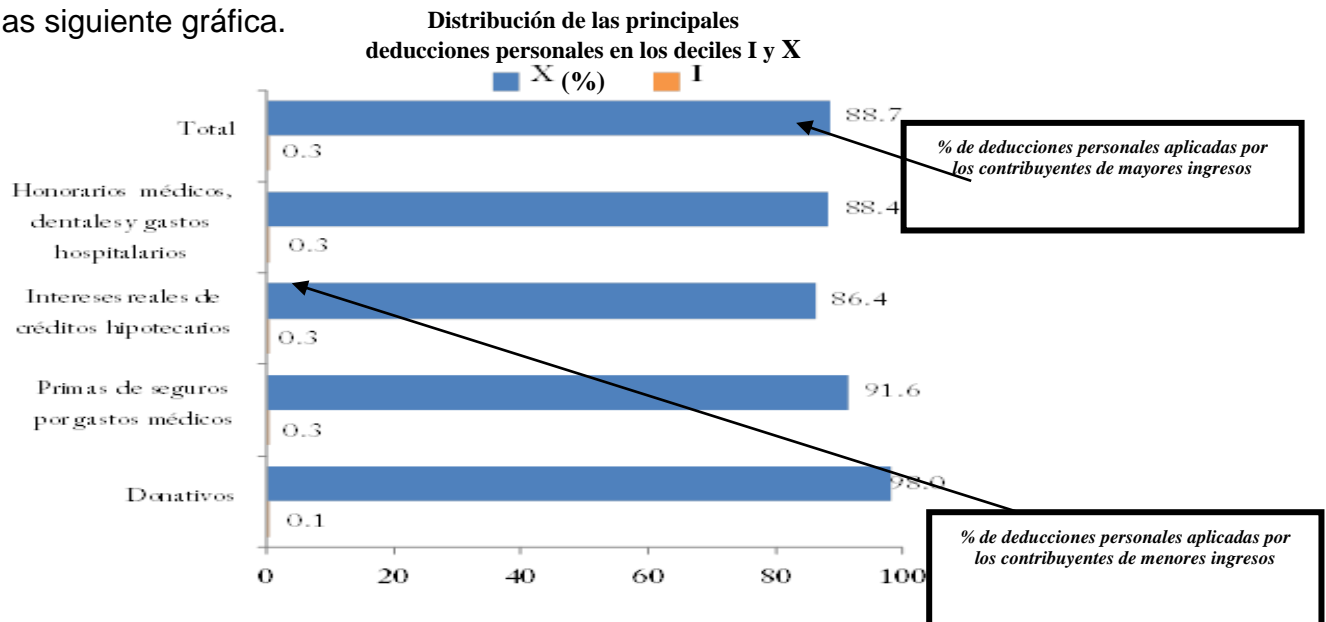
Lo anterior, en razón de que en los últimos años el número de este tipo de deducciones se ha duplicado de 5 a 10, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente, por lo cual, entre 2003 y 2011 el monto de las deducciones

personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales. Ello obedece tanto al incremento en el monto deducible así como a la aplicación de nuevos conceptos deducibles, por ejemplo, el pago de colegiaturas.

Considera el Ejecutivo Federal que esta medida ayudaría a lograr un sistema más progresivo y justo, toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica. Las estadísticas disponibles muestran que mientras los contribuyentes del primer decil de ingreso obtienen sólo 0.4% del total del beneficio, los del décimo decil obtienen alrededor del 87%; ello, deriva de la alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles, así como del hecho de que sólo las personas con ingresos superiores a 400 mil pesos están obligadas a presentar su declaración anual, mientras que en su mayoría las personas con ingresos menores a la cantidad mencionada no la presentan, con lo que no ejercen su derecho aun cuando hubieran podido aplicar deducciones personales.”

De lo anterior se desprende que el legislador determinó limitar las deducciones personales –no estructurales- aquellas personas físicas, en virtud de que los contribuyentes del primer decil de ingreso obtienen sólo 0.4% del total del beneficio.

Mientras que los del décimo decil alrededor del 87%, desprendiéndose que la deducción otorgada se encontraba en forma desproporcional, ya que se estaba apoyando más aquellos contribuyentes de un nivel económico más alto, en comparación a con quienes percibían menos ingresos, tal como se advierte de las siguiente gráfica.



De lo anterior se desprende, que existía una alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles en los deciles más altos, en tanto que las personas de los deciles más bajos deducían al mínimo, conceptos por honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, intereses reales de créditos hipotecarios, primas de seguros por gastos médicos y donativos.

Por lo anterior, el legislador consideró que con esta medida, se obtendría un sistema tributario más progresivo y justo, en atención a que el beneficio de las deducciones personales se concentraba en aquellos que tenían una mayor capacidad económica.

Por su parte la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, al dictaminar la iniciativa del titular del Ejecutivo Federal, sostuvo:

Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal de limitar en la Ley cuya emisión se plantea, el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año. No obstante, la que dictamina considera que es necesario modificar a cantidad señalada en la Iniciativa que se presenta el Ejecutivo Federal para sustituirla por la que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos y un monto equivalente a 4 salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal.

Lo anterior, tiene su razón al adicionar un nuevo tramo a la tarifa del ISR de personas físicas, aplicables para los contribuyentes con ingresos gravables superiores a 500 mil pesos anuales con una tasa marginal de 35%. Es decir, a fin de que las personas físicas que se encuentran en el último tramo de la tarifa del ISR puedan efectuar sus deducciones personales hasta por un monto razonable, acorde a sus ingresos, es preciso efectuar el ajuste planteado.

Esta Comisión reconoce que en los últimos años, el número de este tipo de deducciones se ha duplicado de 5 a 10, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente. De acuerdo con la información con la que se cuenta, entre 2003 y 2011 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció alrededor de 270% en términos reales aplicación de nuevos conceptos deducibles.

Para esta Comisión es importante destacar que las deducciones que se limitan no son consideradas estructurales para la generación de ingreso, por lo cual, no existe una afectación al contribuyente por los ingresos que perciba.

De igual manera, esta Comisión reconoce que la subsistencia de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, depende de los apoyos económicos que perciben de los contribuyentes, y tomando en cuenta el papel que desempeñan a favor de la sociedad mexicana, la que dictamina considera que el límite máximo establecido a las deducciones personales no debe de aplicarse tratándose de los donativos no oneroso, ni remunerativos que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior se desprende que la reforma a la limitante a las deducciones personales de las personas físicas, tuvo como ejes fundamentales:

- a)** Incrementar la recaudación
- b)** Mejorar la distribución de los beneficios tributarios, para dar una mayor progresividad del impuesto, tratándose de las personas físicas, toda vez que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentra en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica.
- c)** Eliminar la alta concentración del gasto en los bienes y servicios deducibles pues, las estadísticas disponibles muestran que mientras los contribuyentes del primer decil de ingresos obtienen sólo 0.4% del total del beneficio, los del décimo decil obtiene sólo alrededor del 87%.

Ahora bien, expuesto lo anterior surge la pregunta ¿La limitante a la deducción es violatoria o no del principio a la progresividad, en su vertiente negativa de no regresividad?

A nuestro juicio la limitante no conculca dicho principio, por más que se establezca una tope a las deducciones personales de las personas físicas, que pudiera estar relacionadas con otros derechos cómo la salud, la vivienda, la educación, y otras prerrogativas que pudieran considerarse afectadas, como lo afirman los contribuyentes y los jueces al emitir sus sentencias.

En efecto, para poder determinar si dicha limitante es violatoria del citado principio ya sea en su aspecto positivo o negativo, es importante tomar en cuenta cómo se

mencionó en el Capítulo III, del presente trabajo, que para determinar si la limitación al ejercicio de un derecho humano viola el principio de progresividad de los derechos humanos, debe llevarse un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada o no.

Por lo que para determinar si la limitante viola o no el citado principio, deben primero despejarse la siguiente interrogante: ¿El límite a las deducciones personales de las personas físicas, impide el ejercicio de los derechos a la salud, educación, vivienda y seguridad social de las personas físicas?

Para dar respuesta a la primera pregunta, es importante tomar en cuenta que el otorgamiento de deducciones personales no implica un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto sobre la renta causado o que se recauda en exceso.

Sino, que se trata de un tributo que grava la manifestación de riqueza sobre la cual se establece un gravamen, y que se calcula atendiendo a las reglas ordinarias previstas legalmente para tal efecto, por lo tanto, las deducciones personales no tienen como objetivo dotar al contribuyente a la protección y pleno alcance de los derechos humanos.

Así las cosas, el valor de una deducción no es más que el valor de la tasa marginal de cada contribuyente, es decir, sin limitación alguna las deducciones personales tienen para las personas de mayores ingresos, un valor de treinta y cinco por ciento por cada peso erogado, mientras que para las personas de menores ingresos, dichas deducciones tienen un valor del dos por ciento por cada peso erogado.

Bajo estas, estas condiciones el Estado está apoyando indirectamente mayor a las personas que obtiene más ingresos que a las personas de menores ingresos, a través de un esquema claramente regresivo.

En efecto, el límite a las deducciones personales proporciona progresividad al sistema, porque impide que los contribuyentes de ingresos más altos se beneficien más de los recursos del Estado, que los contribuyentes de ingresos inferiores.

Considerando el límite, el sistema se traduce en un máximo de deducción de noventa y ocho mil pesos para los contribuyentes o el 10% que establece la limitante, lo que significa que dicha cantidad representa el tres por ciento de los ingresos acumulables sujetos a la tasa marginal más alta, mientras que para los ingresos más bajos representa el mil seiscientos treinta y tres por ciento de sus ingresos anuales dando así progresividad real al sistema de deducciones.

De ahí, que no sea cierto que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentraban en forma desproporcional en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica.

Por otra parte, es importante tomar en cuenta que tratándose de gastos médicos, como las demás deducciones personales, estos representan para el erario federal un gasto fiscal, debido a que se trata de cantidades que el Estado debió recaudar pero por una facilidad de ley, evitó que esto sucediera.

En nuestra economía, los gastos fiscales representan de forma indirecta subsidios que en este caso no están dirigidos a apoyar a las clases de menores ingresos, sino por el contrario, a quienes más poder adquisitivo tienen, lo cual representa para el Estado un alto costo.

Por lo que, el sistema de deducciones personales sin límites, generaba que las personas de mayores ingresos sean subsidiadas por el universo completo de contribuyentes, por el Estado.

Tan es así, que aquellos que obtienen mayores ingresos, no optan por los servicios de salud que brindan los institutos públicos, sino, a través de servicios

privados médicos donde pueden atenderse, al mismo tiempo que deducen aquellos gastos que erogan.

De ahí, que las deducciones personales –beneficios fiscales- no tienen por objeto garantizar el derecho a la dignidad humana, ya que su inclusión en la mecánica de tributación no atiende a una obligación de Estado de otorgarlas, por el contrario, constituyen “**gastos fiscales**”, cantidades que el Estado tiene derecho a percibir.

Por tanto, la limitante lejos de ser regresiva, busca dar una mejor distribución de los beneficios tributarios y mayor progresividad al impuesto, dado que las deducciones personales se concentran en forma desproporcionada en aquellos contribuyentes de mayores ingresos.

Por eso, la reforma, busca la progresividad del impuesto en virtud que las tarifas para las personas físicas estaban estructuradas con rangos dependiendo del monto del ingreso, estableciendo un límite inferior y uno superior, una cuota fija y un porcentaje a aplicar sobre el excedente del límite inferior.

Si vemos el siguiente ejemplo podemos dar cuenta que aquellos contribuyentes que tienen un menor ingreso, aun tomando las deducciones por gastos médicos, intereses reales por créditos hipotecarios, primas de seguros de gastos médicos, de donde se desprende que todavía tienen un margen para incorporar más deducciones, incluso de aquellas de las cuales no están limitadas, como el caso de los donativos, o el de las colegiaturas, que tampoco están topadas conforme al último párrafo del artículo 151 de la ley¹⁶⁹.

Lo anterior como se demuestra del siguiente cuadro:

¹⁶⁹ Por alumno: preescolar \$14,200, primaria \$12,900, secundaria \$19,900 profesional técnico \$17,100 y bachillerato \$24,500.

**LÍMITE A LAS DEDUCCIONES PERSONALES PARA PERSONAS FÍSICAS
(ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ART. 151 LISR 2014)**

Ejemplo de rangos de ingresos y los límites a las deducciones personales:

Ingresos anuales en pesos:	190,000	300,000	1,000,000	1,500,000	3,000,000
Límite de deducción del 10% de los ingresos totales:	19,000	30,000	100,000	150,000	300,000
Límite de deducción de 4 S.M.G. elevados al año (\$67.29 X 4 = \$269.16 X 365 = \$98,243.40):	98,243	98,243	98,243	98,243	98,243
Menor entre los dos límites anteriores y que se aplica a las deducciones personales:	19,000	30,000	98,243	98,243	98,243

Ejemplo de deducciones personales que se pueden incluir en el límite de deducción del cuadro anterior:

Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios.	4,000	6,000	32,000	40,000	75,000
Intereses reales por créditos hipotecarios	14,000	22,000	35,000	47,000	80,000
Primas de seguros de gastos médicos	1,000	1,500	5,000	10,000	14,000
Total de erogaciones:	19,000	29,500	72,000	97,000	169,000
Importe deducible:	19,000	29,500	72,000	97,000	98,243

En estos rangos de ingresos se utilizan más los servicios de salud y educativos proporcionados por el Estado.

En el rango de personas con mayores ingresos la deducción se limita a \$98,243.

De igual forma, si bien es cierto que aquellos contribuyentes que tienen mayores ingresos por gastos médicos, intereses reales por créditos hipotecarios, primas de seguros de gastos médicos, tienen topada la deducción hasta \$98,243 noventa y ocho mil doscientos cuarenta y tres pesos.

También lo es, que todavía tiene un margen para incorporar aquellas deducciones que no están limitadas, como es el caso de donativos no remunerativos o aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro.

Además, la limitante a la deducción de los gastos personales de las personas físicas, no impide que tanto los contribuyentes de menores ingresos como los de mayores, no puedan acceder al ejercicio de los derechos a la salud, educación, vivienda y seguridad social.

Lo anterior si se toma en cuenta, que quienes tiene ingresos anuales de \$190, 000 ciento noventa mil pesos a \$300, 000 trescientos mil pesos, que en su mayoría es el grueso de la población que a su vez son contribuyentes que utilizan más los servicios educativos y de salud estatales, y que tratándose de los créditos hipotecarios estos en su mayoría son subsidiados por el Estado.

En el caso de los contribuyentes de mayores ingresos de los rangos de ingresos anuales de \$1, 000,000 de un millón de pesos a \$ 1, 500,000 a un millón quinientos mil pesos, si bien no es grupo de contribuyente que utilice preferentemente los servicios de salud estatales.

Así como, los créditos hipotecarios subsidiados por el Estado, las deducciones que tenga por por gastos médicos, intereses reales por créditos hipotecarios, primas de seguros de gastos médicos, el limite a la deducción de los \$98,243 noventa y ocho mil doscientos cuarenta y tres pesos, alcanza para poder deducirlos.

Así las cosas, si una persona tiene gastos médicos anuales entre \$32,000 treinta y dos mil a \$ 40,000 cuarenta mil pesos; gastos por la póliza de seguro entre \$5,000 mil pesos y \$10,000 diez mil pesos por año; pago de intereses reales de \$ 35, 000 mil pesos a \$47,000 mil pesos anuales, el monto del límite de la deducción oscilara entre los \$72,000 mil pesos a los \$97,000 mil pesos por ejercicio fiscal, lo que le permite tomar todo el límite de la deducción, prevista en el último párrafo del artículo 151 de la ley.

De ahí, que en nuestra opinión no sea cierto como lo sostienen los contribuyentes, que aquellas personas físicas que no superen los ingresos por la cantidad de \$ 1, 023, 460.00 según el área geográfica correspondiente, y que tienen que considerar la deducción sólo por el 10% de los ingresos obtenidos en un ejercicio, se les castiga limitando sus deducciones personales.

Toda vez que como se expuso en líneas anteriores, la limitante de la deducción va en función de acotar aquellos contribuyentes de ingresos más altos se beneficien más de los recursos del Estado, que los contribuyentes de ingresos menores.

De igual forma, es importante tomar en cuenta que los derechos a la salud, educación, vivienda y seguridad social, se tutelan a través de regulaciones específicas (reconocidas a nivel constitucional) y en las leyes secundarias que no deben estar vinculadas necesariamente con el sistema tributario, o buscar reconfigurar la deducción para atender otros derechos humanos.

En efecto, no es a través del sistema tributario que el Estado se encuentra constreñido a cumplir con diversas obligaciones constitucionales como el garantizar a los gobernados el derecho a la educación, salud y vivienda, por tanto, no es a través de beneficios fiscales como las deducciones personales que se garantiza esos derechos, pues ello se realiza a través mecanismos estatales que permiten al contribuyente alcanzar estos derechos.

Por eso, la limitante a las deducciones personales no implica necesariamente una limitación al ejercicio de los derechos a la salud, educación y vivienda de los gobernados.

Así las cosas, la Constitución establece una serie de obligaciones hacia el Estado de tutelar estos derechos humanos – salud, vivienda, educación y seguridad social- que garantizan a los particulares la satisfacción de las necesidades más elementales, lo que no significa que necesariamente tenga que ser a través del sistema fiscal, y que de no ser así, ello no se cumpla.

Conforme a la Constitución, la obligación del Estado radica en la impartición de la educación a nivel preescolar, primaria, secundaria y media superior, por ende, el Estado mexicano cumple con ese mandato constitucional, como se puede observar de las siguientes gráficas:

Cobertura (tasa bruta de escolarización) en Educación Básica1 (1990-2012)¹⁷⁰

Ciclo escolar	Preescolar (4 y 5 años)						Primaria (6 a 11 años)			Secundaria (12 a 14 años)		
	Segundo			Tercero			Total	Hombres	Mujeres	Total	Hom bres	Mujere s
	Total	Hombres	Mujer es	Total	Hombres	Mujeres						
1990-1991	37.9	37.7	38.1	69.8	70.6	69.0	110.8	113.4	108.1	65.7	66.4	65.0
2000-2001	51.3	50.8	51.7	77.1	77.2	77.0	108.8	110.8	106.7	82.8	84.5	81.1
2010-2011	81.2	80.2	82.2	100.7	100.1	101.4	109.5	109.7	109.2	90.0	89.6	90.4
2012-2013	83.4	82.3	84.6	102.8	102.0	103.6	109.3	109.3	109.3	93.3	92.7	93.9

Cobertura (tasa bruta de escolarización) en Educación media superior y superior1 (1990-2012)

Ciclo escolar	Media superior (15 a 17 años)			Superior (18 a 23 años)			Superior (18 a 22 años)		
	Total	Hombres	Mujeres	Incluye posgrado			No incluye posgrado		
				Total	Hombres	Mujeres	Total	Hombres	Mujere s
1990-1991	34.1	34.7	33.6	11.4	12.9	9.9	13.0	14.6	11.3
2000-2001	47.2	47.0	47.4	17.2	17.9	16.6	19.2	19.8	18.7
2010-2011	62.7	61.6	63.7	23.9	24.5	23.4	26.4	27.1	25.8
2012-2013	65.9	64.9	66.8	25.8	26.5	25.2	28.6	29.4	27.8

Incluso, no debe perderse de vista que por el hecho de que se limite las deducciones personales, signifique que se esté afectando el derecho a la educación de las personas, si se toma en cuenta, que el límite a la deducción no aplica respecto del Decreto que compila diversos beneficios fiscales¹⁷¹ y establece

¹⁷⁰ La Cobertura o tasa bruta de escolarización corresponde al número total de alumnos inscritos en un nivel educativo al inicio del ciclo escolar, por cada cien del grupo de población con la edad reglamentaria para cursar ese nivel. Fuente: www.sep.gob.mx

¹⁷¹

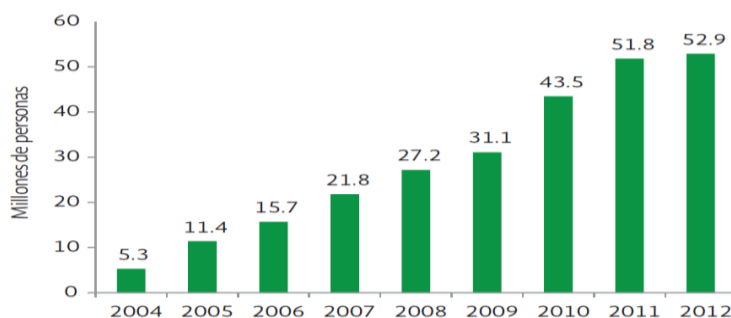
Nivel educativo	Límite anual de deducción* (\$)

medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

Por otro lado, en materia de salud el Sistema Nacional de Salud está constituido por las dependencias y entidades de la Administración Pública, tanto federal como local, y las personas físicas o morales de los sectores social y privado, que presten servicios de salud, así como por los mecanismos de coordinación de acciones, y tiene por objeto dar cumplimiento al derecho a la protección de la salud, cuya coordinación está a cargo de la Secretaría de Salud.

La cobertura del servicio por parte del Estado se realiza a través del Sistema de Protección Social en Salud, el cual se integra por diversos institutos de seguridad social, como se puede apreciar de las siguientes gráficas:¹⁷²

GRÁFICA 5
Afilación al Sistema de Protección Social en Salud, 2004-2012



Preescolar	14,200
Primaria	12,900
Secundaria	19,900
Profesional técnico	17,100
Bachillerato o su equivalente	24,500

¹⁷² Véase el Programa Sectorial de Salud 2013-2018.

GRÁFICA 7

Percepción de calidad de los usuarios, México 2006 y 2012

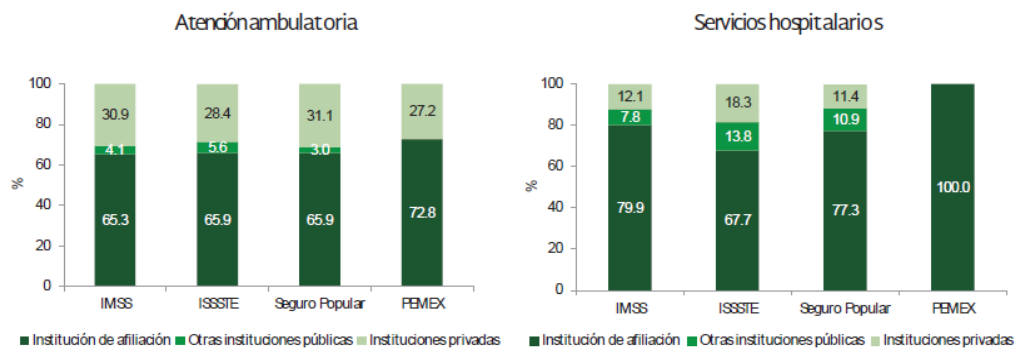


Nota: Para 2006 el rubro de otros agrupa IMSS Oportunidades, DIF, Marina/Defensa, PEMEX, Cruz Roja, Hospital civil y otros. En 2012 este rubro se integra por PEMEX, Defensa, Marina, IMSS Oportunidades y otros.

Fuente: ENSANUT 2006 y 2012.

GRÁFICA 8

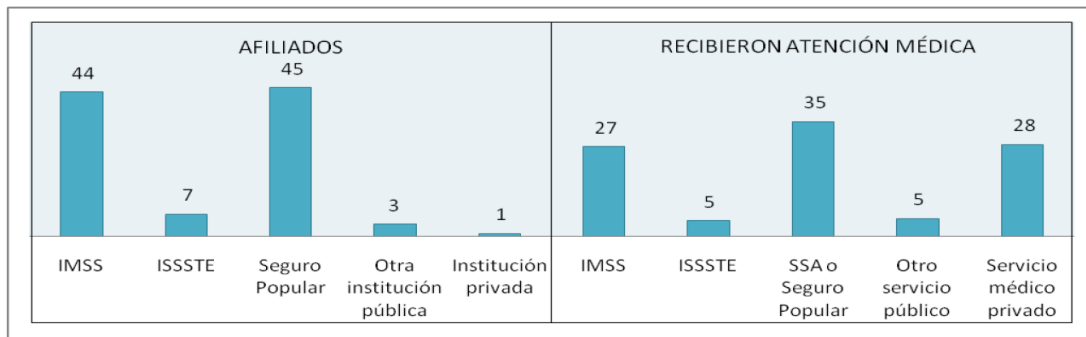
Utilización de servicios por afiliación, 2012



Fuente: ENSANUT 2012.

IMSS, 39 en el Seguro Popular, 7 en el ISSSTE y 5 en otras instituciones.

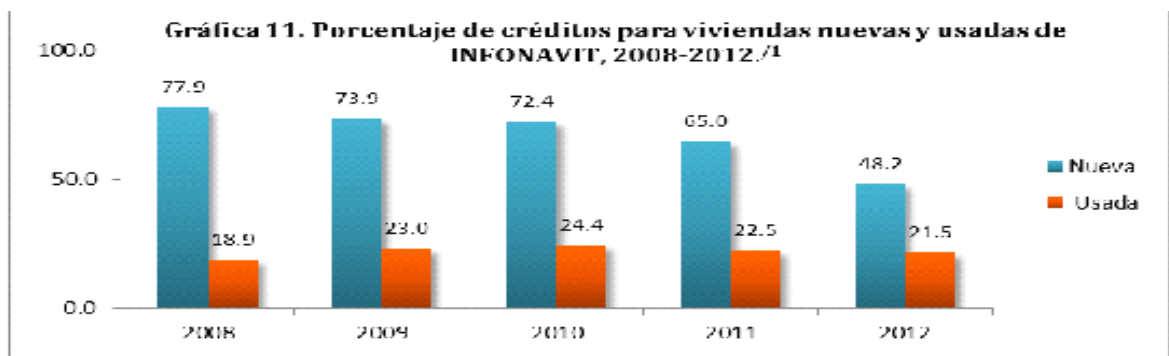
Gráfica 1
NÚMERO DE AFILIADOS Y NÚMERO DE PERSONAS QUE REQUIRIERON ATENCIÓN MÉDICA
 (Número de personas por cada 100)



Fuente: INEGI, IMSS. Encuesta Nacional de Empleo y Seguridad Social 2013

Tratándose del derecho a la vivienda, Estado tiene instrumentos y apoyos para que toda familia pueda disfrutar de vivienda digna y decorosa, a través del Sistema Nacional de Vivienda que es el conjunto integrado de relaciones jurídicas, económicas, sociales, políticas, tecnológicas y metodológicas que dan coherencia a las acciones, instrumentos y procesos de los sectores público, social y privado, orientados a la satisfacción de las necesidades de vivienda.

Entre los que destaca el otorgamiento de créditos y asignación de vivienda, así como la promoción y fomento de la construcción de vivienda de interés social para destinarla al arrendamiento. La cobertura del servicio por parte del Estado se puede apreciar de las siguientes gráficas:¹⁷³



¹⁷³ Véase Programa Nacional de Vivienda 2014-2018 y Plan Estadístico de INEGI

Financiamiento

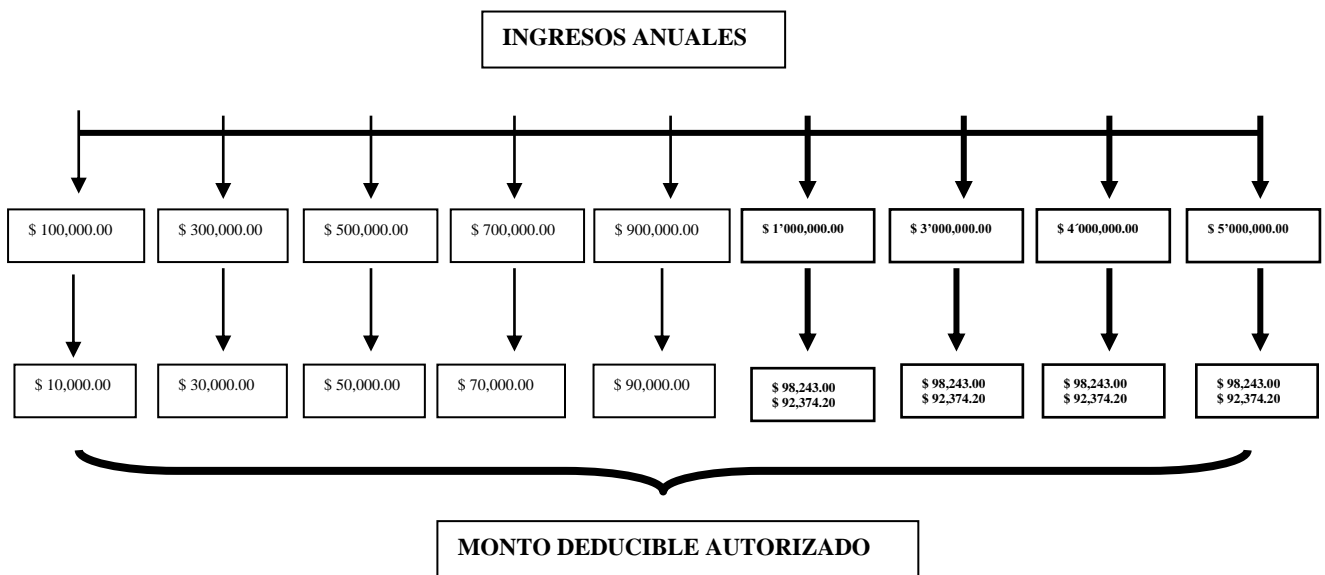
NÚMERO DE FINANCIAMIENTOS PARA VIVIENDAS SEGÚN PRINCIPALES ORGANISMOS FINANCIEROS,¹⁷⁴ 2007 A 2014

(Miles)

Año	Total	INFONAVIT	FOVISSSTE	SHF	FONHAPO Subsidios ^a	CONAVI "Ésta es tu casa"	Entidades financieras ^b	Otras entidades ^c
2007	1269	459	71	62	186	131	203	156
2008	2010	494	90	128	222	230	199	646
2009	1663	447	100	46	181	160	157	573
2010	1739	475	91	40	149	211	130	642
2011	1594	501	75	27	150	166	116	560
2012	1784	578	65	70	120	209	118	622
2013	1413	668	69	209	72	162	131	102
2014 ^d	1135	580	101	228	63	NA	136	27

Incluso, es importante tomar en cuenta que la cantidad correspondiente a los cuatro salarios mínimos generales elevados al año es equivalente al 10% de los ingresos del contribuyente, en aquellos casos en que las personas físicas tienen como ingreso desde \$1.00 hasta \$1'000,000.00.

Como se desprende de la siguiente línea donde de manera gráfica se ejemplifica el monto deducible autorizado para las deducciones personales según el ingreso anual de cada contribuyente:



¹⁷⁴ Segundo Informe de Gobierno 2013 - 2014. Anexo Estadístico. Página 158 (Consulta: 02 de septiembre de 2014).

Como se podrá advertir por concepto de “deducciones personales”, los contribuyentes cuyo ingreso anual se encuentra en el rango de \$1.00 a \$1'000,000.00, pueden deducir un 10% del total de sus ingresos anuales o un equivalente a este monto, es decir, 4 SMG elevados al año, sin que ello signifique que la limitante restrinja en mayor medida a los contribuyentes de menores ingresos.

Por el contrario, la limitante establecida en el último párrafo del artículo 151, de la LISR, no va en contra del principio de progresividad, en su vertiente negativa de no regresividad en virtud de que todos los contribuyentes personas físicas que tengan ingresos anuales de \$1.00 hasta \$ 982,243.00, pueden aplicar por concepto de deducciones personales hasta el 10% del total de sus ingresos.

De ahí, que a nuestro juicio la limitación en el ejercicio de un derecho humano, no necesariamente es sinónimo de vulneración al principio de progresividad.

Lo anterior, si se toma en cuenta, que la limitante tiene como finalidad esencial establecer una mejor distribución de las cargas fiscales entre los que tienen mayores ingresos, con los que no lo tiene, para evitar que el Estado indirectamente subsidie a quienes mayores ingresos tienen, y mejor destine los recursos para quienes más lo necesitan.

Además, que el tope a la citada aminoración fiscal no necesariamente es el vehículo para alcanzar otros derechos como a la salud, vivienda, educación entre otros, ya que existen otros sistemas implementados por el Estado, para el acceso a estos derechos.

Si bien es cierto, con las deficiencias que pudieran existir o con las carencias en el universo de personas que se busca cubrir para dar acceso a estos derechos, también lo es, que antes de la reforma, la deducción beneficiaba a quienes mayor capacidad contributiva tenían, y que de igual forma se venía afectando a quienes menores recursos tenían.

B.- Código Fiscal de la Federación

IV.b.1.- Publicación de la lista de aquellos contribuyentes que llevan a cabo operaciones inexistentes con terceros.

Con la entrada en vigor de la reformas fiscales vigentes a partir de 2014, una de las modificaciones legislativa que mayor impacto tiene en los derechos humanos de los contribuyentes, es la reforma a los artículos 69 y 69-B, del código tributario que regulan la publicación el primero de ellos, de aquellos contribuyentes que han incumplidos con diversas obligaciones fiscales, y el segundo, la lista de aquellos contribuyentes que han llevan a cabo operaciones inexistentes.

Por su parte, los contribuyentes argumentaron que la disposición normativa, modifica la esencia aquellas operaciones que ya se realizaron, pues está poniendo en duda tanto su existencia como sus efectos fiscales, lo cual implica una cambio a una situación realizada con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación (CFF).

En efecto, la norma al establecer que a partir de la publicación de este listado se considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, lo cual va de forma retroactiva hacia el pasado, modificando situaciones de hecho y de derecho acontecidas con antelación a la entrada en vigor de la disposición legal, lo que viola su derecho humano a la prohibición de retroactividad.

Ahora bien, el artículo 69-B, del CFF, prevé la lista de aquellos contribuyentes que han llevado a cabo operaciones inexisten, dicha disposición establece:

“Artículo 69-B.- Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código”.

Del precepto transcrito se desprende que las autoridades podrán presumir, que son inexistentes aquellas operaciones que se hayan celebrado a pesar de haberse emitido los comprobantes fiscales respectivos, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirecta, para prestar los servicios

o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan las facturas, como se desprende de la exposición de motivos¹⁷⁵.

¹⁷⁵. **“Uso Indevido de comprobantes fiscales**

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno. Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales.

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos.

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales.

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas.

Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la empresa original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son:

- 1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.*
- 2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.*

Debe destacarse que, la presunción que con la norma se realizará por parte de la autoridad, en cuanto a la inexistencia de las operaciones que se avalan con los comprobantes fiscales emitidos, no es absoluta (*iuris et de iure*) sino relativa (*iuris tantum*), pues admite prueba en contrario; es decir, puede ser destruida por el propio contribuyente mediante la aportación de pruebas que demuestren lo contrario (párrafo segundo del propio numeral).

Por otro lado, las autoridades fiscales pueden presumir que las operaciones que soportan los comprobantes emitidos por los contribuyentes, que tienen las características referidas en el artículo 69-B, del CFF, son inexistentes; para lo cual se establece un procedimiento para que se les dé a conocer a tales contribuyentes esta presunción y tengan la oportunidad de desvirtuarla.

3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un período determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el registro federal de contribuyentes.

9. Sus sociedades se encuentran activas durante un período y luego se vuelven no localizables.

10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o comisión por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios —y no una elusión legal de la norma— a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una lista, cuyo efecto sería **la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno.**

Asimismo, esa disposición prevé cuáles son los efectos de los comprobantes que tienen para los terceros que celebraron operaciones con los contribuyentes cuyos datos se publicaron en la lista y que no lograron desvirtuar la presunción, así como la manera en que los terceros pueden corroborar la realización de los actos o actividades que amparan los comprobantes, y en el caso de que esto no pueda acreditarse tanto por quienes son publicados, como por los terceros que están relacionados en estas operaciones, la autoridad dejara sin efectos fiscales aquellos comprobantes que se hayan emitido.

De lo anterior se advierte que lo dispuesto en el artículo 69-B, del CFF, prevé el procedimiento y consecuencias de la presunción en que las autoridades fiscales pueden considerar.

Lo anterior salvo prueba en contrario, ya que la inexistencia de las operaciones amparadas por los comprobantes expedidos, basándose en la prueba de un hecho distinto, en el caso, que no se cuente con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, y las contradicciones entre el valor de los comprobantes y la capacidad de su emisor, según lo haya detectado la autoridad fiscal, genera el efecto de no dar validez a las facturas por las que se emitieron dichas operaciones.

Expuesto lo anterior, surge la pregunta ¿Sí el hecho de que la autoridad deje sin efectos fiscales aquellos comprobantes, en donde no está comprobada la materialidad de la operación, no implica una afectación al derecho humano a la prohibición de la retroactividad de las normas?

Así la cosas, la norma al establecer que a partir de la publicación de este listado se considerará, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión, no producen, ni produjeron efecto fiscal alguno, va de forma retroactiva hacia el pasado,

modificando situaciones de hecho y de derecho acontecidas con antelación a la entrada en vigor de la disposición legal.

En principio puede considerarse, que toda norma que va hacia el pasado que modifica situaciones producidas con antelación a la entrada en vigor de ésta, es violatoria del derecho humano de no retroacción de las normas, sin embargo, el hecho de que la disposición establezca que la publicación del listado de aquellos contribuyentes que no acreditaron la materialidad de la operaciones que la autoridad las tuvo como inexistentes, no producen, ni producirán efecto fiscal alguno, no viola el citado principio.

Así las cosas, si el comprobante fiscal no se encuentra sustentado desde un principio por una operación real o existente, no se puede considerar que con el procedimiento previsto en el precepto reclamado, se modifica una situación previamente creada, cuando ni siquiera existió, pues lo único que se realiza a través del procedimiento en cuestión es evidenciar una situación que ya estaba presente desde un principio —relativa a la inexistencia de la operación respecto a los comprobantes fiscales—.

De ahí, que nos sea cierto, como lo sostienen los contribuyentes que la norma, modifique aquellas operaciones que ya se realizaron con anterioridad a su entrada en vigor, pues no puede afectar situaciones de hecho o de derecho, nacidas con antelación sobre algo que fiscalmente no ha existido, por lo que no puede haber un cambio de una situación realizada con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 69-B, del CFF.

Máxime que existe un plazo a los terceros para que, en caso de que, la falta de acreditación de las operaciones fuera una cuestión imputable al sujeto publicado, tengan la oportunidad de demostrar la existencia de las operaciones que soportan la documentación que éste les expidió.

En efecto, mediante este procedimiento no se busca eliminar los efectos que produjeron los comprobantes fiscales, sino sólo detectar quiénes son los

contribuyentes que emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes, pues si los terceros acreditan que efectivamente realizaron la operación que ampara ese documento, éstos no tendrán que corregir su situación fiscal.

De esta manera, el permitir a la autoridad que detecte a los contribuyentes que emiten una documentación sin soporte, ello no significa que la norma vaya hacia el pasado, modificando operaciones con efectos fiscales que de hecho o de derechos, los contribuyentes en su momento y un tercero le dieron un valor contable, cómo jurídico, cuando la materialidad de estas nunca existió, y tampoco se comprobó ante el procedimiento previsto en el artículo 69- B, del código.

IV.b.2.- Publicación de la lista de aquellos contribuyentes incumplidos.

Por otro lado, la publicación de la lista de aquellos contribuyentes incumplidos, es otra de las reformas que pueden considerarse, que afectan el derecho humano de retroactividad, al vulnerar los derechos adquiridos de aquellos contribuyentes que tiene el derecho a que no sea publicado sus datos, en términos del artículo 69 del CFF, el cual establece:

“Artículo 69.-...

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.*
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.*
- III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.*
- IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.*
- V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.*
- VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.*

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.”

El citado artículo tiene como fin, dar a conocer a la sociedad aquellos contribuyentes, que no cumplan con las obligaciones que le son inherentes a los sujetos pasivos de los impuestos.

Así de esta manera, se garantizar el derecho de aquellas personas (terceros) a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos con quienes realicen operaciones comerciales que eventualmente representen un riesgo para su patrimonio por tratarse de contribuyentes que se encuentren como no localizados ante la autoridad fiscal.

Lo anterior, por tener créditos fiscales firmes o no garantizados; sentencias ejecutoriadas por la comisión de un ilícito; por ser créditos fiscales incosteables para el fisco o por insolvencia del deudor; así como, por condonación de un crédito fiscal¹⁷⁶.

Por su parte, los contribuyentes señalaron que la publicación del nombre, denominación o razón social y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) tiene efectos sobre hechos ocurridos antes de la entrada en vigor de la norma, toda vez que, aun cuando se tengan créditos fiscales firmes, estos fueron generados antes

¹⁷⁶ “(...) se propone garantizar el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales que eventualmente representen un riesgo para su patrimonio, por tratarse de contribuyentes que se encuentren como no localizados ante la autoridad fiscal, o impedidos de otorgar los comprobantes fiscales válidos para efectos de la contabilidad, por lo que se propone matizar en el citado artículo 69 del Código Fiscal de la Federación La reserva relativa a la información de los contribuyentes, lo cual se considera reúne los elementos para establecer que se privilegia al interés público sobre el individual. El secreto fiscal será, entonces, un derecho que se adquiera en tanto el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.”

“(...) atendiendo al segundo párrafo del artículo 16 de nuestra Carta Magna, deberá respetar el derecho que tienen todas las personas a la protección de sus datos personales y al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, previendo que la ley podrá establecer las excepciones a estos principios, por razones de orden público, seguridad nacional, salud y protección a los derechos de terceros, entre otros; situaciones en las cuales la autoridad tiene la facultad para dar a conocer los datos de los particulares. En ese contexto, se entiende que el secreto fiscal no se encuentra diseñado normativamente como un principio o derecho fundamental, sino como una regla o concesión, misma que puede revocarse en los casos en los que el contribuyente se coloque fuera de la esfera del Derecho, en especial cuando no cumpla con las obligaciones que le son inherentes como sujeto pasivo de las contribuciones.

No obstante lo anterior, el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes, debiendo prevalecer en todo momento el principio de máxima publicidad; ...)”

de diciembre de 2013. Es decir, los créditos fiscales firmes se generaron con anterioridad a la entrada en vigor de la norma impugnada.

La anterior redacción del artículo 69 del CFF establecía un derecho adquirido sobre la información de las quejas, esto es, que los supuestos de secrecía de la información previstos hasta el 31 de diciembre de 2013, generaron un derecho a favor del demandante, por lo que no pueden ser modificados, ahora con la entrada en vigor de la reforma, de ahí que la publicación de la información del contribuyente sin su consentimiento viola el derecho humano a la no retroactividad de las normas.

Expuesto lo anterior surge la duda si, el hecho de que las autoridades publiquen el nombre, denominación o razón social y RFC, ¿podría tener efectos sobre hechos ocurridos antes de la entrada en vigor de la norma?, toda vez que, la información que se difunde, es generada antes de la entrada en vigor del artículo

Ahora bien, desde nuestro punto de vista el que sea publicada la información de aquellas personas que incumplen con la normatividad fiscal, no transgrede el principio de no retroactividad, ya que no existe un derecho subjetivo que tutele la no publicidad de la información, tratándose de casos de excepción cómo los previstos por el artículo 16 constitucional.

De ahí, que no es dable considerar que este tipo de contribuyentes, tienen el derecho adquirido, a que sus datos no puedan ser difundidos en favor de terceros, aun cuando los hechos hayan sido generados antes de la entrada en vigor del artículo.

En efecto, la publicación del nombre, denominación o razón social de aquellos contribuyentes incumplidos, implica un efecto inmediato relativo a situaciones en curso, que se verá reflejado hacia el futuro, no así sobre situaciones anteriores de los destinatarios del precepto, por lo que no es permisible que aquellas personas que son publicadas en la lista de contribuyentes incumplidos, hayan adquirido

algún derecho para que la información fiscal existente antes de la entrada en vigor del sistema cuestionado no pueda ser publicada.

Así las cosas, el hecho de que el artículo 69 del citado código permita que la información publicada sea aquella que con antelación se haya generado, no significa que dicha disposición incida hacia el pasado, afectando situaciones de hecho y de derecho generadas con antelación, pues a partir de que se publica la información de aquellos contribuyentes incumplidos, es que la información va generar un efecto y consecuencia frente a terceros, y no hacia al pasado, de ahí que la norma no transgreda el derecho humano a la no retroactividad de las normas.

C.- Ley del Impuesto al Valor Agregado

IV.c.1.- Omisión de contemplar dentro de las exenciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado a las personas con discapacidad.

Es muy frecuente que el legislador dentro de la elaboración de una reforma, no contemple todos los supuestos de hecho y derecho que puedan surgir a dentro del mundo factico, y tratándose de la materia fiscal no es la excepción.

Ejemplo de ello son las exenciones que sedan aún cierto sector de contribuyentes para incentivar su economía, para proteger a las clases más desprotegidas o simplemente para dar mayores beneficios en el consumo de aquellos bienes de mayor necesidad para el ser humano.

Es indudable que el legislador no puede dar a todos los mismos beneficios fiscales, eso era muy claro, si esa premisa se sustentará hasta antes de la entrada en vigor de la reforma constitucional en derechos humanos, sin embargo, ahora surge la duda ¿sí esa premisa sigue siendo sostenible?, o por el contrario, ¿el legislador tiene la obligación de dar beneficios fiscales, en atención aquellos derechos humanos reconocidos en la Constitución y los tratados internaciones?

Así las cosas, derivado de las reforma a este ordenamiento algunos contribuyentes con discapacidad han cuestionado que la Ley del Impuesto al Valor (LIVA) viola el artículo 4, inciso g), de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, puesto que no incentiva a través de este gravamen, el derecho humano a la movilidad, así como a la accesibilidad de las personas con discapacidades.

En efecto, al establecer la LIVA la tarifa ordinaria del 16%, genera un aumento en el precio de los bienes al momento de importar, como es el caso de aquellos instrumentos especiales para atender una discapacidad – grúa eléctrica-, por lo que al no estar exentos del impuesto se transgreden, los principios de igualdad, no discriminación, equidad tributaria y violación al mínimo vital previstos en los

artículos 1°, 4°, 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación y la vida digna de estas personas.

Por lo que, al estar relacionado el derecho humano de movilidad personal al de una vida independiente e integración a la comunidad, la imposición de tributos de forma generalizada a este tipo de bienes además de ser discriminatorio y lesionar esos derechos fundamentales, inciden de forma desproporcionada en las personas con discapacidad por sus situaciones particular

Por tanto, sostienen los contribuyentes que el derecho humano de movilidad personal, revisten una significativa importancia, en tanto que constituyen un presupuesto para el ejercicio de otros derechos humanos consagrados en la Constitución y en las convenciones internacionales, entre otros, la autonomía individual, igualdad de oportunidades y la no discriminación.

Por su parte, los jueces sostuvieron que de acuerdo a instancias internacionales y en derecho comparado existe una directriz interpretativa con motivo de la cual, la forma de abordar la problemática de la discriminación en contra de personas con discapacidad ya no sólo se limita a determinaciones prohibitivas, sino a la implementación de medidas de naturaleza positiva.

De lo anterior se advierte que al igual que en la doctrina, en los diversos pronunciamientos jurisdiccionales que sobre el tema se han emitido, existe una tendencia por abandonar la concepción de la discapacidad como un tema individual, y acercarla a un aspecto social, en virtud del cual la discapacidad es una consecuencia de las barreras que existen en un contexto y de las medidas que la comunidad emplea para abatirlas o aminorarlas.

Por tanto, si existe una transgresión a los principios de igualdad, no discriminación, equidad tributaria y violación al mínimo vital previstos en los artículos 1, 4, 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, así como la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación.

Las violaciones a la faceta de la igualdad jurídica de carácter formal dan lugar a actos discriminatorios directos cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente, o a actos discriminatorios indirectos, que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutra, pero el efecto o su resultado conlleva a una diferenciación o exclusión desproporcionada de cierto grupo social, sin que exista una justificación objetiva para ello.

Asimismo otra faceta del principio de igualdad lo es la sustantiva o de hecho la cual radica en alcanzar una paridad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva a que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos.

En efecto, la LIVA violó el artículo 4, inciso g) de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad puesto que al haber establecido el impuesto al valor agregado con la tarifa ordinaria del 16% generó un aumento en el precio de forma añadida en la grúa que se aparta del deber convencional de que las tecnologías para promover la movilidad de las personas se otorguen de manera asequible:

Por tanto, con la imposición del gravamen añadido sobre dicho bien esencial que incide en el mínimo vital y en la vida digna de esta persona, no se emprendió ni promovió la disponibilidad de nuevas tecnologías para la movilidad, sino que se generó un efecto contrario y expreso a la Convención.

A nuestro juicio, con la entrada en vigor de la reforma a la Constitución en materia de derechos humanos, el legislador sí tiene la obligación de velar por los derechos

humanos y más cuando existen ciertos sectores de contribuyentes que necesitan una atención especial, cómo es el caso de las personas con discapacidad, por lo que en nuestra opinión, ya no es sostenible que el legislador no pueda conceder un tipo de prerrogativa fiscal a este tipo de contribuyentes.

Sin embargo, esto no significa que el legislador tenga que hacer un reconocimiento de estos derechos humanos, en los términos y condiciones que exigen los contribuyentes, y más tratándose en este caso de un impuesto que tiene que gravar el consumo de quienes detentan un potencia de fuente riqueza para adquirir los bienes que enajenan.

Ahora bien, la LIVA al establecer la tarifa ordinaria del 16%, genera un aumento en el precio de los bienes al momento de importarse, como es el caso de aquellos instrumentos especiales para atender una discapacidad, por lo que al no exentar la importación de bienes para la atención de personas con discapacidad, surge la siguiente pregunta.

¿El legislador transgrede, los principios de igualdad, no discriminación y equidad tributaria prevista en la Constitución, así como la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación y la vida digna de estas personas, al no contemplar estos derechos en la ley?

En principio parece, que el hecho de que el legislador no haya previsto dentro de la LIVA¹⁷⁷ la exención de aquellos bienes importados destinados para la atención

¹⁷⁷“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I a III.-

IV.- *Importen bienes o servicios.*

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

Artículo 24.- *Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:*

I.- *La introducción al país de bienes.*

También se considera introducción al país de bienes, cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados.

II.- La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

III.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.

V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del artículo 27 de esta Ley.

Artículo 25.- No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

I.- Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de esta Ley.

No será aplicable la exención a que se refiere esta fracción tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

II.- Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.

III.- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2o. A de esta Ley.

IV.- Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V.- Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

VII.- Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%.

VIII.- La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

de una discapacidad, pudiera ser constitutiva de una violación al derecho humano de movilidad de las personas a una vida independiente e integración a la comunidad, además de ser discriminatorio de este tipo de personas con discapacidad.

Ahora bien, a nuestro juicio el hecho de que el legislador no contemple como exención la importación de aquellos bienes destinados para la atención de las personas con discapacidad, no trasgreden necesariamente como lo afirman los contribuyente el derecho humano de igualdad o no discriminación.

En efecto, el IVA es un impuesto al consumo, que grava la riqueza de quién, dentro de una cadena productiva, se comporta como el consumidor final de diversos bienes y servicios.

Así las cosas, quién entera el impuesto, es el contribuyente que se encuentra al inicio de la cadena productiva (el que enajena bienes u otorga el uso o goce temporal de bienes, o bien, el que presta servicios independientes o importa bienes o servicios), y el impuesto se calcula aplicando la tasa (0% o 16%) al valor del producto o servicio ya transformado o perfeccionado por él mismo, y comercializado a través de actividades gravadas que lleva a cabo.

El cobro del IVA por la adquisición de bienes para la atención de una discapacidad, no genera necesariamente ninguna discriminación, ya que, la discriminación es toda exclusión, restricción o privilegio que no sea objetivo y razonable que redunde en detrimento de los derechos humanos.

IX. Las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado el impuesto al valor agregado al destinarse a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, o de mercancías que incluyan los bienes por los que se pagó el impuesto, siempre que la importación definitiva la realicen quienes hayan destinado los bienes a los regímenes mencionados. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, cuando el impuesto se haya pagado aplicando el crédito fiscal previsto en el artículo 28-A de esta Ley.

Artículo 27. Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

Transándose de la discriminación por discapacidad, significa toda distinción, exclusión o restricción basada en una discapacidad, antecedente de discapacidad, consecuencia de discapacidad anterior o percepción de una discapacidad presente o pasada, que tenga el efecto o propósito de impedir o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por parte de las personas con discapacidad, de sus derechos humanos¹⁷⁸ .

El hecho de que se cobre el impuesto al valor agregado por el costo de la adquisición de los bienes importados para la atención de una discapacidad, no excluye, ni restringe algún privilegio del que gocen algunos contribuyentes del impuesto.

¹⁷⁸ En el amparo directo en revisión 989/2014, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló respecto a la no discriminación lo siguiente:

“(…) Los principios de igualdad y de no discriminación al analizar controversias en las que participan personas con discapacidad.

Conforme a la jurisprudencia sustentada por esta Sala, el presente asunto se analizará a la luz de los principios de igualdad y de no discriminación. Lo anterior en virtud de que la regulación jurídica tanto nacional como internacional que sobre personas con discapacidad se ha realizado, tiene como finalidad última evitar la discriminación hacia este sector social y, en consecuencia, propiciar la igualdad entre individuos.

Con otras palabras, las normas relativas a personas con discapacidad no pueden deslindarse de su propósito jurídico, esto es, buscar la eliminación de cualquier tipo de discriminación por tal circunstancia, en aras de la consecución de la igualdad entre personas.

Así, es claro que la razón de que existan disposiciones relacionadas a la materia de discapacidad, cobra sentido en la medida en que tal regulación busca la consecución de los principios de igualdad y de no discriminación.

Ahora bien, siendo la no discriminación y la igualdad componentes fundamentales de los Derechos Humanos, tanto de fuente nacional como de fuente internacional, esenciales en el goce y ejercicio de los derechos; en virtud de que los actos discriminatorios —provenientes de los entes públicos o privados— atentan contra la dignidad de las personas, afectando no sólo los ámbitos individuales, sino también sociales, es inconcuso que la igualdad y no discriminación fungen, además, como elementos primarios en la integración y cohesión social. En ese sentido, la igualdad es considerada en dos vertientes: como autónomo y subordinado o vinculado.

En su primera vertiente, como autónomo, tal derecho humano implica su garantía por sí mismo y no meramente en el contexto de un acto u hecho que atente o amenace otro derecho o libertad.

Por su parte, en su concepto como derecho subordinado o vinculado, conlleva la existencia de normas nacionales e internacionales que prohíben la discriminación en el contexto de los derechos y libertades en otros preceptos que prevén cláusulas antidiscriminatorias. Es precisamente el último párrafo del artículo 1° de la Constitución General de la República, una cláusula antidiscriminatoria, enunciativa, más no limitativa, en virtud de su eventual complementariedad en relación con las normas de derechos humanos contenidas en tratados internacionales.”

En efecto, se debe de tener presente que el impuesto al valor agregado se paga en razón al consumo realizado, es decir, si se tienen capacidad de adquirir el producto, se tiene capacidad de pagar el impuesto, con independencia de los temas de movilidad que se hayan sostenido por los jueces en sus sentencias¹⁷⁹.

Por tanto, la condición de este tipo de contribuyente no justifica que no tenga potencial para el pago del impuesto, porque el impuesto al valor agregado grava todos los consumos y consumidores por igual, ya que al tener la capacidad de pagar el producto, se entiende que tiene la capacidad para pagar el impuesto, por lo que el hecho de que quién importe un bien, tiene la capacidad de poder adquirirlo independiente su condición, lo cual no significa que no tenga capacidad potencial de contribuir.

Resulta importante señalar que todas las personas que demuestren capacidad susceptible de gravamen, deben aportar al gasto público, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera.

Lo anterior se conoce como principio de generalidad tributaria, mismo que implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias.

Lo cual, no significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones.

Dicho principio lo encontramos bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, de manera que nadie tiene un derecho

¹⁷⁹ La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 989/2014, sostuvo que **EL DERECHO HUMANO A LA ACCESIBILIDAD**: Implica medidas para facilitar el **acceso** al entorno físico. Desde la perspectiva de la discapacidad, determina un **entorno físico** en el que un sujeto con cualquier limitación puede funcionar de forma independiente, a efecto de que participe plenamente en todos los aspectos de la vida en igualdad de condiciones con las demás.

constitucionalmente tutelado a una exención tributaria; la segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos.

Lo anterior significa que dicho impuesto no atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes en relación a su incremento patrimonial, y mucho menos atiende a la situación personal de los contribuyentes, sino, que atiende a la capacidad de consumo de la persona que adquiere el bien gravado, sin importar su condición física nacionalidad, estado civil, clase social, religión o raza.

Así es, el impuesto al valor agregado se considera como un impuesto indirecto en razón de que no atiende a las características del sujeto obligado a su pago, siendo un gravamen dirigido netamente al bien o servicio que se enajena o se presta y que incide y recae en el consumidor final del bien o servicio.

El hecho de que este tipo de contribuyentes, se encuentre dentro del sector de personas discapacitadas, no por esa sola circunstancia, no debería pagar el impuesto al valor agregado, lo cual es erróneo, pues como se ha señalado, todos los mexicanos, independientemente de su situación o condición física, deben de contribuir al gasto público.

Además de que el citado impuesto, dada su naturaleza de ser una contribución al consumo, no atiende a la situación particular de los contribuyentes, sino que sólo atiende a su capacidad en relación al consumo de bienes o servicios, lo cual significa que si los contribuyentes pueden adquirir un producto, también pueden pagar el impuesto.

Por tanto, podemos concluir que el hecho de que estos contribuyentes sea una persona discapacitada, no significa que no pueda ser susceptible de un gravamen, máxime que al existir una manifestación de riqueza revelada en el consumo que tuvo al importar el bien, por lo que tiene que pagar el impuesto y aportar al gasto público, pues el legislador al imponer el impuesto al valor agregado, lo hizo

indirecto sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza o su condición física.

El hecho de que el Estado mexicano, no otorgue una la exención del impuesto a la importación de bienes para la atención de discapacitados, no signifique que se está reusando a proteger a las personas con discapacidad, pues a través de otras medidas legislativas, se colma con la obligación de otórgales beneficios fiscales para favorecerlos, a pesar de que tengan capacidad contributiva mismos que son los siguientes:

BENEFICIOS FISCALES	FUNDAMENTO LEGAL
Deducción al 100% de las inversiones para adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, con el fin de facilitar a las personas con discapacidad, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente.	Artículo 34, Fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Deducción de un monto equivalente al 100% del ISR retenido y enterado o del 25% del salario pagado por los patrones a las personas que contrate que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas, o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un 80% o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes, siempre que el patrón los asegure y pague las contribuciones al IMSS y obtenga el certificado de discapacidad del trabajador. Esta deducción está sujeta al límite global de las deducciones personales de 4 SM anuales ó 10% del ingreso, sin incluir los donativos y gastos de colegiaturas.	Artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 1.5 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 26 /12/ 2013. Artículos 12 y 15 de la Ley del Seguro Social.
Se exime del impuesto a la importación a los vehículos especiales o adaptados y a las demás mercancías que importen las personas físicas con discapacidad, así como las morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el ISR que tengan como actividad la atención de personas con discapacidad; dichas personas físicas y morales podrán importar uno y tres vehículos cada 4 años, respectivamente.	Artículo 61, Fracción XV de la Ley Aduanera. Regla 3.3.7 de las Reglas de carácter general en materia de Comercio Exterior para 2013
Deducción del ISR de los donativos efectuados a personas morales con fines no lucrativos dedicadas	Artículos 27 Fracción I, 79 Fracción VI inciso h) y 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

<p>a la atención de personas y grupos vulnerables por edad y discapacidad. El monto del donativo no podrá exceder de 7% la utilidad fiscal.</p>	
<p>Se exime en el ISR a los ingresos por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro provenientes de las subcuentas del seguro de retiro o de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez (Ley del S.S. y SAR-LISSSTE) en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, hasta por un monto diario de 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. El impuesto se paga sólo por el excedente.</p>	<p>Artículo 93 Fracción IV y V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p>
<p>Deducción personal en el ISR anual de los gastos por honorarios médicos, dentales y hospitalarios, entre los que se incluye la compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación del paciente, medicinas que se consideren en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, honorarios a enfermeras y por análisis, estudios clínicos o prótesis. Tratándose de los gastos efectuados por concepto de compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales se permite deducir hasta \$2,500.00, en el ejercicio.</p> <p>Esta deducción está sujeta al límite global de las deducciones personales de 4 SM anuales ó 10% del ingreso, sin incluir los donativos y gastos de colegiaturas.</p>	<p>Artículos 151 Fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Artículo 240 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</p>

De lo anterior tenemos que el legislador ha otorgado diversos beneficios fiscales a las personas con discapacidad, en apoyo a su situación particular, y a la atención de un derecho humano, pero en el caso que nos ocupa, al tratarse del impuesto al valor agregado, no se otorga la exención debido a su naturaleza, el cual es un impuesto indirecto que grava manifestaciones indirectas de riqueza.

Conclusiones

- 1) Los derechos humanos son exigencias éticas que tienen como contenido principal valores morales de especial relevancia e importancia para el ser humano -el derecho a la vida, la educación, a la salud- los cuales deben ser reconocidos para todos los seres humanos independientemente de su nacionalidad, raza, preferencia sexual, edad, religión, entre otros.
- 2) Las reformas constitucionales publicadas el 6 y 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación, forma un nuevo paradigma en la interpretación y aplicación de los derechos humanos, incluida la materia fiscal.
- 3) La incorporación de los derechos humanos en la Constitución trae consigo el reconocimiento de una serie de principios -universalidad, indivisibilidad, interdependencia y progresividad-, que buscan concebir la forma en cómo ahora se desarrollarán las relaciones entre el Estado y las personas, por eso la reforma constitucional tiene consecuencias en varios niveles de gobierno.
- 4) La propuesta de análisis del derecho constitucional a los derechos humanos, no es más que una visión de entender, que las normas jurídicas del derecho internacional sobre los derechos humanos deben ser interpretadas y aplicadas teniendo siempre presente las necesidades apremiantes de protección del ser humano y de los más desprotegidos.
- 5) Las aportaciones y alcances que el andamiaje internacional de los derechos humanos pudiera dar en el caso de la materia impositiva, abre un mayor abanico de defensa de los derechos de los contribuyentes, aun cuando esta rama del derecho por excelencia, no es un referente principal para su regulación, cómo si lo pudieran ser otros derechos, -la vida, la libertad, la vivienda, la alimentación-, que tiene un desarrollo normativo más extenso dentro del contexto internacional.

- 6)** Los derechos humanos tienen plena injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, ya sea de las devoluciones de impuestos, las mecánicas previstas para determinar las contribuciones, ya sea por la configuración del hecho imponible, la fijación de las bases, sujetos, tasas o tarifas aplicables, o desde las facultades de comprobación del contribuyente por parte de la autoridad.
- 7)** En la práctica existe un alto grado de descontextualizar en la tutela de los derechos humanos, por parte de los abogados fiscalistas litigantes, ya que ponderan los fines económicos de sus clientes en un grado mayor, respecto las necesidades apremiantes de protección del ser humano.
- 8)** Los derechos humanos que tienen un mayor grado de incidencia dentro de las relaciones tributarias, es el derecho de propiedad, igualdad o no discriminación y progresividad en su aspecto negativo de no regresividad.
- 9)** El derecho humano a la propiedad, no sólo comprende aquellos elementos corporales e incorporales y cualquier otro objeto inmaterial susceptible de valor, sino también aquellos objetos inmateriales susceptibles de un valor para el ser humano.
- 10)** El cobro de impuestos, no es un acto de Estado que afecte el derecho de propiedad salvo, que el tributo sea ruinoso y se torne hasta un tanto confiscatorio, al grado que no permita un mínimo de subsistencias a los contribuyentes para satisfacer sus necesidades relacionadas directamente con la supervivencia, como la alimentación, la salud, la educación y la vivienda, entre otros derechos.
- 11)** El cobro de contribuciones por parte del Estado y el respeto al derecho de propiedad de los contribuyentes, debe estar enmarcado :
- I. Fijarse de acuerdo a lo establecido por la ley;
 - II. Perseguir un fin constitucionalmente legítimo;

- III. No ser desproporcionales en relación con los fines perseguidos;
- IV. Servir a un propósito válido de interés público o general, y
- V. Que la medida tributaria impuesta, sea la menos gravosa para el contribuyente, y que al mismo tiempo el Estado pueda lograr sus fines con la imposición del gravamen.
- VI. Y respetar los mínimos de subsistencia para que el individuo pueda llevar una vida digna.

12) El derecho humano de progresividad en su aspecto negativo de no regresividad, es un derecho humano novedoso, sin embargo, en materia tributaria a nuestro juicio para que exista una regresión, es necesario, que la modificación legislativa sea de tal magnitud que lleve a una violación a otros derechos humanos, esto es, debe existir una afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, y que no exista una justificación para ello.

13) Más aún, tratándose de la materia impositiva donde el legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa, en ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de esa legitimación, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren.

Máxime que no puede pasarse por alto que el derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisionales que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio.

14) Es importante tener en cuenta que tratándose de la materia tributaria el principio de equidad se proyecta al ámbito específico de aplicación de las

contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal, por eso, el principio de equidad es una manifestación específica y particular del principio de igualdad en materia tributaria, que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

15)De acuerdo con lo anterior, la norma impositiva será contraria al derecho humano de igualdad o no discriminación únicamente cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o bien, cuando no distinga de la misma forma situaciones objetivamente discrepante, y no exista una distinción carente de justificación objetiva y razonable.

16)Si bien es cierto, que la reforma fiscal que entró en vigor a partir de enero de 2014, es una reforma agresiva que busca atemperar la caída de los ingresos petroleros¹⁸⁰, sustituyéndolos por ingresos tributarios, también lo es, que la reforma busca eliminar prerrogativas y beneficios fiscales para los que tienen mayores ingresos, así como borrar espacios que se habían generado para la evasión y la elusión fiscal, provocando una importante pérdida de recursos fiscales para el Estado.

17)El grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, no debe ser sólo un tema de disposiciones normativas, sino de un deber de solidaridad por los que menos ingresos perciben, aun que en muchas de la ocasiones se busque justificar el no pago de los impuestos, por un tema de confusión por el ejercicio del gasto público.

¹⁸⁰ Fuentes SHCP. En 2014 los ingresos tributarios crecieron 11.0%, lo que permitió que los ingresos totales del sector público aumentaran en 0.5% a pesar de una caída de 12.9% en los ingresos petroleros. Para 2015 los ingresos tributarios crecieron 27.2% lo que contribuyó al crecimiento de 4.4% en los ingresos totales, a pesar de la caída de 32.9% en los petroleros. En 2012 los ingresos petroleros representaban el 39.4% de los ingresos totales del sector público dicha cifra se redujo a la mitad con la reforma, quedando al cierre de 2015 en de19.7%.

- 18)** De igual forma, el Estado debe ser responsable en esta relación tributaria, respetando el grado de cumplimiento de las normas en la fiscalización de sus actos, y evitando al máximo los beneficios o prerrogativas por sector, que distorsionen la arquitectura de los impuestos.
- 19)** El grado de litigiosidad entre los contribuyentes y el Estado, y la distorsión que se da a este nuevo paradigma de derechos humanos ahora enfocados al ámbito fiscal, es una muestra de la falta de compromiso de cada uno de los actores de esta relación tributaria, por dar un mayor beneficio a la sociedad mexicana en su conjunto.
- 20)** Por lo que los derechos humanos que inciden dentro del ámbito tributario, realmente deben ser aplicados y vistos tanto por los operadores del derecho - jueces, autoridades, abogados- sólo como estándares de defensa ante lo ruinoso del gravamen en el patrimonio del contribuyente, la intransigencia y abuso de la autoridad en su actuar.

BIBLIOGRAFIA:

Antonio Martínez Báez. “Zarco Francisco Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857),” 1a., ed. Estudio preliminar del Colegio de México, Fondo de Cultura Económica, 1956.

Angel Garronera Morales “Reserva de Ley”, vocablo desarrollado por autor en la Enciclopedia Jurídica Básica, Editorial Civitas, volumen IV, Pro- Zon, 1, Madrid. España.

Antonio M. Cubero Truyo. “Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros”. Edición especial del número 109/110 de la Revista Española de Derecho Financiero. Civitas. Madrid España.

Aragón Manuel. “Constitución y Democracia” 9a. ed., Madrid, España, 1989, Editorial Civitas.

Alvarado Esquivel Miguel de Jesús “La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal”, 1ª. ed, Editorial Porrúa, México 2000.

Baño León José María. “Los limites constitucionales de la potestad reglamentaria”. 2ª. ed. Madrid, España 1991. Editorial Civitas.

Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, LV. Legislatura. “Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones.” Tomo V, 4a. ed. México, Editorial Hermanos, Porrúa, 1994.

Cuauhtémoc Reséndiz “Leyes vacías” Revista Lex, 3ª época, año I, número 3, México, septiembre de 1995.

Dino Jarach. “Finanzas Publicas y Derecho Tributario”. 3a. ed. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina.

Emilio Rabasa Mishikin “Evolución constitucional de México”. 1a. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México D.F., 2004.

Eusebio González García “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en la Constitución española y las fuentes del derecho, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España 1979.

Felipe Tena Ramírez “Leyes Fundamentales de México 1808-1999”, 22a. ed., México, Editorial Porrúa, 1999, páginas: 487-517.

Fernando Pérez Royo “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, Hacienda Pública Española número 14, Instituto de Estudios Fiscales, España 1972.

Genaro Góngora Pimentel. *“El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”*. Revista Lex, Difusión y Análisis, 3ª época, número 19, México, 1997.

Giannini Achille Donato *“Instituciones de Derecho tributario”*, traducción de la 7ª ed. italiana y estudios preliminar de Fernando Sáinz de Bujada 1º ed. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España 1957.

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González *“Derecho Tributario I”*, Editorial Plaza Universitaria, Salamanca. España 1994.

Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano *“Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario”*, 1ª ed., Civitas España, 1990.

Luigi Rastel. *“Diritto Tributario Principi Generali”*. 4ª. ed. Editorial CEDEMA, Padova, Italia, 1994.

Lozano Serrano *“Las consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario”*. Civitas. Madrid. España 1984.

Lozano Serrano C. *“Las fuentes del Derecho en la doctrina y la jurisprudencia constitucional, aplicación al ordenamiento financiero”*. En RAP. 2ª. ed. número 99, 1982,. Madrid España.

Malpica de Lamadrid Luis *“La Independencia de México y la Revolución Mexicana.”* A través de sus principales documentos constitucionales, textos políticos y tratados internacionales (1810-1985), Editorial Fondo de Cultura Económica.

Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato *“El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”*. 2a. ed. Editorial Porrúa. México, Distrito Federal.

Miguel Carbonell Sánchez. *“Notas sobre los límites de los reglamentos del Poder Ejecutivo Federal en el Derecho Mexicano”*, Revista de Investigaciones Jurídicas México, número 20, 1996.

Pérez de Ayala José Luis *“Explicación de la técnica de los impuestos”*, 3ª ed., Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 181.

Palao Tabeada, C *“Método y procedimientos de determinación de la base imponible”* HPE, ed., ° 79, 1982, página 13, Madrid España.

Ramallo Massanet Juan *“Hecho imponible y cuantificación de las prestaciones tributarias”*, Civitas, REDF, Núm. 20, España, 1981.

Reserva de la Ley. *“Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Enciclopedia Jurídica Mexicana”* Editorial Porrúa. 1a. ed. 2002. México, Distrito Federal.

Rafael Calvo Ortega *“Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos indirectos”*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Número 80, marzo-abril, España 1986.

Sainz de Bujanda, *“Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario Español”*, en Hacienda y Derecho, Tomo III. Editorial Civitas. Madrid España página 166

Suprema Corte de Justicia de la Nación. *“Las épocas del Semanario Judicial de la Federación”*. Coordinación General de Compilación y Sistematización de tesis 2001, México, 2001.

Zagrebelsky. *“El derecho dúctil, ley, derechos, justicia.”* Editorial Trotta, Valladolid, España

“IUS 2006 junio 19917 – Diciembre 2008 Jurisprudencias y Tesis Aisladas”
Suprema Corte de Justicia de la Nación, DVD.

“La Constitución y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación 2005” Suprema Corte de Justicia de la Nación CD.

“Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta” Tomo XXVII-Tomo XXVIII,
Enero- Agosto 2008. C.D.

Sitios de Internet:

www.scjn.gob.mx

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

<http://www.tribunalconstitucional.es/>

<http://www.juridicas.unam.mx/>

<http://www.dof.gob.mx/>