PROSPECTIVA JURÍDICA

Ramos-Barahona Lucía y Hernández-Morales Antonio, "Exclusión de los derechos tributarios en los derechos humanos reconocidos en la Constitución mexicana", *Prospectiva Jurídica*, México, UAEM, 2015, año 6, número 11, pp. 107-135. ISSN: 2007-8137

EXCLUSIÓN DE LOS DERECHOS TRIBUTARIOS EN LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA[1]

EXCLUSION OF TAX LAWS FROM THE HUMAN RIGHTS RECOGNIZED IN THE CONSTITUTION OF MEXICO

Lucía Ramos-Barahona
Universidad de Celaya
lucia_ramos@udec.edu.mx

Antonio Hernández-Morales
Universidad de Celaya
antonioh@udec.edu.mx

Resumen

En junio del 2011 se implementaron reformas constitucionales en materia de derechos humanos y al juicio de amparo. Ésta modificación es relevante puesto que eleva a rango constitucional el reconocimiento de los Derechos Humanos como una forma de adecuar el derecho positivo mexicano al derecho internacional, y a través del juicio de amparo se garantiza que en caso de que el poder judicial de la federación determine jurisprudencialmente la inconstitucionalidad de una norma general, hará una declaratoria en el que fije el alcance y los términos de la misma.

En el artículo primero Constitucional se reconocen los Derechos Humanos contenidos en la Constitución, además de los contenidos en los Tratados Internacionales, conforme al principio "pro persona", en el numeral 107, fracción II, párrafo segundo, específicamente se excluye del efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad a la materia tributaria.

Palabras clave

Derechos humanos, derechos tributarios, derechos fundamentales, motivación reforzada, test de proporcionalidad.

Abstract

On June 2011, were implemented constitutional reforms in human rights and the juicio de amparo. The relevance of this modification is to convert in a constitutional issue, the recognition of the human rights in the Mexican positive law and in the international law. In addition, through the juicio de amparo is guaranteed that in case that the Judicial Power determines with jurisprudence the unconstitutionality of a general rule, it must make a declaration where the scope and terms of application.

The article first of the Mexican Constitution recognizes the human rights in the Constitution and in the International Treaties, according to the principle "pro homine"; at the article 107 fraction II second paragraph, the tax issues are specifically excluded from the impact of the declaration of unconstitutionality.

Key words

Human rights, taxes rights, fundamental rights, enhanced motivation, proportionality test.

[1] Recibido: 01/07/2014 Aceptado: 11/11/2014

Sumario: I. Introducción; II. Análisis del artículo primero Constitucional; III. Derechos tributarios y su exclusión en la reforma constitucional; IV. Conclusiones: Implicación de la exclusión; V. Fuentes de consulta.

I. Introducción

En junio de 2011 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* lo que doctrinarios y juristas, como Bolaños y López (2011) (Fierro & Abreu, 2012), reconocen como la reforma más importante que ha sufrido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos desde 1917, respecto al reconocimiento de los derechos humanos y el principal mecanismo de protección de los mismos: el juicio de amparo.

La importancia de la reforma se encuentra contenida en el Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos, con opinión de la Comisión de la Reforma del Estado, respecto la Minuta Proyecto de Decreto que modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de derechos humanos, en la exposición de motivos se vierten las razones de la conveniencia de ajustar nuestra Carta Magna a los Tratados Internacionales de los que México es parte, toda vez que el ajustar la legislación interna a los Tratados Internacionales, constituye parte de las obligaciones del Estado Mexicano (Cámara de Diputados, 2011).

De la reforma se encuentra la modificación a la denominación del Capítulo Primero del Título Primero que antes se denominaba "de las garantías individuales", y que a partir de junio de 2011 se denomina "de los derechos humanos y sus garantías", en este sentido, el cambio no es únicamente de terminología, sino en esencia es el reconocimiento constitucional de los derechos humanos diferentes a la naturaleza del Estado a quien le corresponde reconocerlos dentro de su marco constitucional y legal, protegerlos y garantizar su cumplimiento a través de los mecanismos implementados en el ordenamiento jurídico.

Mientras en el artículo primero se reconocen los Derechos Humanos, en la misma Constitución Federal y los Tratados Internacionales, en virtud de las reformas publicadas el 6 de junio de 2011, en el Diario Oficial de la Federación se publicaron

sendas reformas a diversos artículos constitucionales, entre otros al numeral 107, en el que específicamente en la fracción II se señala:

> 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:
> II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.
> Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.
> Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.
> Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria..." (Congreso de la Unión, 2011).

De lo anterior surge el planteamiento de si los derechos tributarios están excluidos del reconocimiento del Estado a los derechos humanos.

II. Análisis del artículo primero Constitucional

Para entender una idea general, resulta indispensable determinar aquellos conceptos que están incluidos y cuáles se han excluido del cambio a los Derechos Humanos. Por tanto, se procede a analizar la implicación de la reforma de 2011, se parte del artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual postula 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.
>
> Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.
>
> Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley..." (Congreso de la Unión, 2011).

Del precepto transcrito se desprende que:

I) "En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos", es decir, tanto nacionales como extranjeros que estén dentro de la jurisdicción del Estado mexicano gozarán de los derechos humanos, además están incluidas tanto las personas físicas como morales, de la mayoría de las definiciones se entiende que únicamente se salvaguarda y protege a la persona física, por ejemplo: "aquellos derechos inalienables e imprescriptibles que poseen los seres humanos por el hecho de nacer" (Fierro y Abreu, 2012: 3), o bien, como "el conjunto de prerrogativas y garantías que salvaguardan la vida y la dignidad de los seres humanos y que los criterios valorativos de la cultura y de la civilización moderna atribuyen a todos los integrantes de la especie humana sin distinción alguna" (Quintana y Sabido, 2001: 21); por su parte, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos define a los Derechos Humanos como el "conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estos derechos, establecidos en la Constitución y en las leyes, deben ser reconocidos y garantizados por el Estado" (Humanos, 2014).

De la primera definición al referirse a seres humanos queda claro que estos derechos son reconocidos a personas físicas, pero tratándose del concepto "naturaleza de la persona" e "individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada" puede entenderse y existe criterio en tesis aislada de que dentro del concepto de derechos humanos, quedan protegidos los derechos humanos de

aquellos individuos que se asocian para el cumplimiento de una finalidad específica a través de una sociedad o más coloquialmente conocidas como personas morales, por ejemplo, si una persona moral es sujeto de ejercicio de facultades de comprobación, debe ser notificada correctamente, en este caso, no existiendo materialmente la persona moral tendrá que ser notificada a través de quien la represente legalmente; es decir, toda vez que las personas morales constituyen un ente jurídico o ficción jurídica se obligan y actúan a través de los órganos que los representan, acorde al tipo de sociedad y a lo estipulado en sus estatutos en el contrato de sociedad que las crea, reglas que se desprenden del artículo 27 del Código Civil Federal y de la tesis siguiente (Unión, 2013):

> "PERSONAS MORALES. SON TITULARES DE DERECHOS HUMANOS CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y, POR TANTO, OPERA EN SU FAVOR LA SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA EN EL JUICIO DE AMPARO".
>
> De acuerdo con el actual sistema constitucional, la tutela de derechos humanos se otorga a toda persona, conforme al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debiendo entender por "persona", según los trabajos legislativos que dieron lugar a la reforma de derechos humanos y amparo de junio de dos mil once, todo ser humano titular de iguales derechos y deberes emanados de su común dignidad, y en los casos en que ello sea aplicable debe ampliarse a las personas jurídicas; normas positivas y antecedentes que reconocen a las personas morales como titulares de esos derechos frente a otros ordenamientos internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos conocida como "Pacto de San José de Costa Rica". En ese sentido, si bien es verdad que una persona moral, de acuerdo con su naturaleza no tiene derechos humanos, pues se trata de una ficción jurídica y éstos sólo son inherentes al ser humano, tal situación no es óbice para que no se les reconozcan, porque detrás de esa ficción, existe el ser humano, es decir, la persona física, y desde el punto de vista técnico, esos derechos se identifican como fundamentales, reconocidos y protegidos por la propia Constitución Federal y la Ley de Amparo, ..." (Suprema Corte de Justicia de la Nación.Tribunal Colegiado de Circuito, 2013).

Ante la pregunta específica: si los derechos humanos son inherentes a la persona humana, entonces ¿Qué derechos le son reconocidos a las personas morales?, parafraseando los contenidos en nuestra Carta Magna, por mencionar sólo algunos:

- Reconocimiento de derechos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Tratados Internacionales aplicándole el que más le beneficie.
- Los derechos reconocidos les serán promovidos, respetados y garantizados por cualquier autoridad: judicial, administrativa federal, estatal o municipal.
- No discriminación e igualdad, así de esa forma será tratada de la misma forma una persona moral, cuyos integrantes sean nacionales o extranjeros, que manejen un capital de grandes dimensiones o una sociedad de producción rural que tenga como integrantes a ejidatarios.
- Audiencia y legalidad: cualquier acto de molestia que pretenda incoarse en contra de derechos propiedad de la persona tendrá que cumplir los requisitos esenciales de ser emitido por autoridad competente, conforme a la ley y cumplirse los requisitos esenciales del procedimiento.
- Libertad de asociación, teniendo como límite el que su finalidad sea lícita.
- Libertad de correspondencia, teniendo como único límite el permitir que las autoridades fiscales, por ejemplo, ejerzan facultades de comprobación, claro está previo cumplimiento de los requisitos legales.

Con los anteriores ejemplos queda claro que las personas morales como sujetos de derecho gozan de los derechos humanos referidos.

II) "...gozarán de los derechos humanos *reconocidos* en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte": en este apartado se encuentra una distinción de trascendencia toda vez que en la redacción anterior del párrafo primero del artículo 1 de la Constitución: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución...", lo que implicaba que las personas únicamente tenían los derechos humanos que el derecho positivo mexicano reconocía a través de su norma fundamental.

La reforma se traduce en que los derechos humanos de los que se gozan son los existentes tanto en el territorio mexicano como en el ámbito internacional y que se encuentren contenidos tanto en la Carta Magna como en los Tratados Internacionales de los que el Estado mexicano forma parte.

En la exposición de motivos de la reforma, el legislador establece como objetivo "darle reconocimiento constitucional a los derechos humanos, concepto que amplía los derechos que la Constitución reconoce actualmente con el término de garantías individuales e incluir un pronunciamiento de principio sobre la importancia de los tratados internacionales en materia de derechos humanos para el orden jurídico mexicano, estableciendo su vinculación constitucional como de primer orden, en virtud de que estos tratados son normas imperantes del derecho internacional" (Cámara de Diputados, 2011).

Doctrinalmente se les denomina derechos fundamentales a aquellos derechos que son reconocidos por las Constituciones de los Estados, de tal manera que los derechos humanos al ser "constitucionalizados" adquieren el nombre de "derechos fundamentales" y además se les dota de herramientas para asegurar su gozo, disfrute y protección, "una vez arraigados los derechos humanos en el derecho constitucional propio y singular del Estado mexicano, éstos se han constituido en fundamentales".[2]

III) "...así como de las garantías para su protección": en la Constitución mexicana se denominaban "garantías individuales"; sin embargo, la Corte ha señalado que en realidad las garantías constituyen la forma en que se van a proteger los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados: las garantías individuales, no son derechos sustantivos, sino que constituyen el instrumento constitucional establecido por la propia Norma Fundamental del país, para salvaguardar tales derechos, ejemplo: el derecho humano de libertad se encuentra protegido por el Juicio de Amparo que puede interponer el particular cuando considera que la privación de ese derecho no se ha ajustado a las normas de procedimiento (Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tribunal Colegiado de Circuito, 1996).

[2] Al respecto, Tesis de rubro "PERSONAS MORALES O JURÍDICAS. DEBEN GOZAR NO SÓLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES, Y DE LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ESTÉN ENCAMINADOS A PROTEGER SU OBJETO SOCIAL, SINO TAMBIÉN DE AQUELLOS QUE APAREZCAN COMO MEDIO O INSTRUMENTO NECESARIO PARA LA CONSECUCIÓN DE LA FINALIDAD QUE PERSIGUEN".

De tal manera que, "la garantía de esos derechos humanos" se traduce en la obligación del Estado de implementar los mecanismos y herramientas eficaces para lograr el respeto a los derechos humanos y la aplicación de las sanciones a quienes violen tal obligación, para ello se implementaron las reformas a los artículos constitucionales que regulan la protección del Estado a través del Juicio de Amparo. De entre las reformas, se encuentran las herramientas que se traducen en brindar eficacia a las recomendaciones de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, ya que aquellas autoridades a las que dicha comisión les haya formulado alguna recomendación deberán responder o en todo caso fundar y motivar su negativa a aceptar o cumplir tal recomendación. Las citadas recomendaciones que constituyen la facultad de la mencionada Comisión Nacional de Derechos Humanos son sólo una herramienta más en la garantía de los derechos fundamentales.

En efecto, el concepto garantías contenido en el artículo 1 constitucional se entiende como el conjunto de herramientas, mecanismos e instrumentos que se encuentran reconocidos en la Constitución y Tratados Internacionales para asegurar el goce, disfrute y protección de los derechos humanos reconocidos en la citada Carta Magna, es decir, los derechos fundamentales, algunos ejemplos son: de tipo jurisdiccional como el juicio de amparo; no jurisdiccionales como el procedimiento que se instaura ante la mencionada Comisión Nacional de Derechos Humanos; internacionales como el procedimiento previsto ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, por ejemplo, al que pueden acudir los particulares previo agotamiento de los instrumentos contenidos en el derecho interno. Además, por supuesto de que la propia Constitución es la principal garantía de protección de los derechos humanos, ya que en el artículo primero se consagra que tales derechos no podrán ser suspendidos a menos que la misma Carta Magna lo establezca así.

IV) "... cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece", la última parte del párrafo primero del artículo 1 de la norma fundamental, señala precisamente de las principales garantías de los derechos humanos: únicamente se pueden suspender en los casos señalados en el artículo 29 de la misma norma fundamental.

El referido artículo 29 contiene tres aspectos fundamentales sobre la procedencia de la suspensión: el primero, señala los casos específicos en que se pueden suspender los derechos humanos limitativamente son invasión, perturbación grave

de la paz pública, o cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto; en segundo término, el procedimiento para que la suspensión sea procedente: únicamente el presidente de los Estados Unidos Mexicanos con aprobación del Congreso de la Unión o la Comisión permanente, cuando el citado Congreso se encuentre en receso; la suspensión debe ser por un tiempo limitado y general, es decir, el tiempo necesario para resolver la contingencia, pero sin que se circunscriba a personas específicas, sino de manera generalizada; y, por último, la enumeración de los derechos fundamentales que no pueden ser suspendidos, por citar algunos: no discriminación, el derecho a la vida, integridad personal, derechos de la niñez.

En concreto, la esencia del artículo 29 es constituirse en una de las principales garantías de los derechos humanos porque únicamente podrán ser suspendidos en los casos previstos en este artículo.

La reforma constitucional de 2011, constituye un avance fundamental en México en materia de derechos humanos, aunque no incluye ni una definición ni una enumeración, y, tal vez esto constituya una garantía porque el hacer una enumeración implicaría una limitación a derechos humanos surgidos de nuevas situaciones.

Tanto en la Constitución como en los Tratados Internacionales, los derechos humanos pueden clasificarse en derechos de igualdad, de libertad, de seguridad jurídica, y sociales. Algunos autores como Ramírez y Pallares (2011) los clasifican de la siguiente forma: a) derechos humanos de dimensión personal (a la vida y a la salud); b) derechos humanos de dimensión económica y social (a la propiedad y vivienda); c) derechos humanos de dimensión civil y política (expresión y derecho a la información); d) derechos humanos de dimensión cultural (educación y cultura); e) derechos humanos de dimensión ecológica y tecnología (desarrollo sustentable, acceso al agua).

A título personal se comulga con la primera clasificación, en razón de que, por ejemplo, dentro de la clasificación de la dimensión personal, entrarían todos porque son precisamente para contribuir a la dignificación de la persona, o dentro de la clasificación de la dimensión económica y social, entraría perfectamente el derecho

a la educación porque el tener acceso a éste derecho fundamental permite el crecimiento social y económico del individuo. Someramente, toda vez que este no constituye la esencia del presente artículo, se aporta una pequeña clasificación que se desprende de la Carta Magna es:

a) Derechos fundamentales de igualdad: se desprende del artículo 1 constitucional al señalar que en nuestro país todas las personas; mexicanos y extranjeros (33); hombre y mujeres (4); heterosexuales y quienes no lo son (1), etc. gozarán de los derechos humanos reconocidos en la misma Constitución y en los tratados internacionales que México ha suscrito.

b) Derechos fundamentales de libertad: se traduce de lo que señala el artículo 1 de la norma fundamental, en la prohibición de esclavitud (1); libertad de los indígenas de regirse por sus usos y costumbres (2); a decidir sobre el número de hijos (4); de trabajo (5); de manifestación de ideas y de opinión (6 y 7); reunión o asociación (9); de tránsito (11), etc.

c) Derechos fundamentales de propiedad: se derivan principalmente del artículo 27 de la norma fundamental y se traduce en que el Estado es propiedad de lo que constituye el elemento fundamental del concepto Estado, el territorio, y por tanto es quien regulará la propiedad privada, tanto para nacionales como extranjeros, regula asimismo, lo que son las tierras agrarias, la forma en que pueden explotarse las minas y aguas, por ejemplo.

d) Derechos fundamentales de seguridad jurídica: al igual que en los casos anteriores únicamente se mencionan algunos ejemplos, como el hecho de que sólo por resolución judicial una persona puede ser privado del producto de su trabajo (5); artículo importante lo constituye el 8 constitucional de donde se desprende el denominado "derecho de petición" y que constituye el sustento esencial para acudir ante las autoridades fiscales y administrativas vía consulta, lo que redunda en certeza jurídica para los particulares; por supuesto quedan incluidos en este rubro, la prohibición de ser juzgado por leyes especiales (13); no aplicación retroactiva de ninguna ley en perjuicio de persona alguna (14); prohibición de imponer sanciones por analogía (14); concepto y requisitos de acto de molestia (16); y todos los que salvaguardan los derechos de las personas que se ven implicados en asuntos de carácter penal (16, 17, 18, 19, 20, 21 y 22); como seguridad jurídica también se

considera que todos estos derechos fundamentales únicamente pueden ser suspendidos en los términos y con los requisitos que señala la misma Constitución (29).

Dentro de este rubro queda incluida la obligación de todas las autoridades a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

Hasta aquí, la clasificación vertida no difiere esencialmente de las generalmente realizadas, sin embargo, considero que a partir de las reformas del 2011, del citado artículo 1, se desprende un nuevo rubro:

e) Derechos fundamentales de seguridad jurídica internacional: se generan a partir del reconocimiento de los derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales y que serán aplicados cuando beneficien a la persona respecto de la legislación interna, de esta manera los derechos humanos reconocidos en la Constitución se amplían como derechos fundamentales, pues existen en los múltiples tratados que son Ley suprema, en términos del artículo 133 constitucional siempre y cuando no contravengan a la Constitución.

Dentro de este concepto se debe considerar que la regulación de los Derechos Humanos debe hacerse de tal manera que siempre constituya un avance y no un retroceso en su otorgamiento y reconocimiento: progresividad, este concepto implica todos los derechos humanos en su conjunto, obedecen a un contexto de necesidades pasadas y actuales, mas no niegan la posibilidad de verse expandidos, por adecuación a nuevas condiciones sociales que determinen la necesidad y vigencia de otras prerrogativas que deban reconocerse a favor del individuo. Lo que implica que los derechos humanos son susceptibles de irse adecuado a las nuevas necesidades de la persona "se incrementan de la mano del desarrollo social, cultural, económico y político de las sociedades" (Gallegos, 2013).

V) "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". De acuerdo al "Principio *pro homine* o pro persona" "si en un caso concreto no se actualiza la antinomia de dos normas que tutelan derechos humanos para que el juzgador interprete cuál es

la que resulta de mayor beneficio para la persona, aquél no es el idóneo para resolverlo", el concepto contenido en el apartado del artículo 1 de la Constitución denominado "pro persona" o "pro homine" se traduce en que si los derechos humanos de una persona se encuentran mejor protegidos en la Constitución es ésta la que se aplicará, pero si la protección resulta más benéfica en un Tratado Internacional, es este ordenamiento internacional el que se aplicará, "entre varias opciones para alcanzar ese objetivo debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014).

En el artículo primero Constitucional además del reconocimiento y protección constitucional de los Derechos Humanos, contiene en su redacción el principio de "interpretación conforme", que se traduce en la armonización del derecho interno con el derecho internacional, que incluso pudiera darse el caso de la subsidiaridad, como se justifica en la exposición de motivos de la reforma:

> En virtud del principio de interpretación conforme se da una aplicación subsidiaria del ordenamiento internacional con el objeto de llenar las lagunas existentes, sin que esto signifique, en ningún momento, la derogación o desaplicación de una norma interna. Este sistema no atiende a criterios de supra-subordinación ni implica un sistema de jerarquía de normas que no se considera conveniente modificar sino que, a través del principio de subsidiariedad, se abre la posibilidad de que el intérprete de la Constitución pueda acudir a las normas de derechos humanos consagradas en los tratados internacionales de los que México sea parte, para ofrecer una mayor garantía a las personas. La "interpretación conforme" opera como una cláusula de tutela y garantía de los derechos, recurriéndose a las normas de los tratados internacionales de derechos humanos cuando haya necesidad de interpretación de los derechos constitucionalmente reconocidos. El efecto que se logra es una ampliación en la protección de los derechos humanos... (Cámara de Senadores, 2010: 14-15).

En virtud del principio pro persona, se aplicará la norma nacional o internacional que mejor le permita el goce, salvaguarda y/o protección de los derechos humanos.

VII) Todas las personas y órganos a las que el Estado les ha otorgado legalmente una atribución o facultad están obligadas a respetar el goce de los derechos humanos: jueces del registro civil, funcionarios que reciben trámites, los congresos de los Estados, el presidente de la república, etc., y, en caso de que cualquiera de

ellos hubiera violado tales derechos, ya sea por acción o por omisión, existen los instrumentos legales para proteger y garantizar tales derechos humanos e incluso, como más adelante se analiza existen procedimientos de reparación y restitución de los daños ocasionados. Los principios bajo los cuales se salvaguardan los derechos humanos están señalados en la misma Constitución.

III. Derechos tributarios y su exclusión en la reforma constitucional

Hasta este apartado se han analizado los derechos fundamentales en general; sin embargo, el tema central tiene por objeto los derechos tributarios y la posibilidad de que éstos hayan sido excluidos en las reformas constitucionales de 2011, ahora bien, el artículo regula el reconocimiento, la protección y regulación de los derechos humanos en forma general, dentro de ellos se encuentran los principios que rigen a la materia tributaria que más adelante se analizan. Es requisito esencial para identificar los derechos tributarios, conocer el concepto de tributo. En el artículo 31 fracción IV se establece la obligación de los mexicanos "de contribuir", de donde se deriva el concepto "contribuciones", por tanto hacer un breve análisis para concatenar ambos conceptos.

Por ello resulta procedente acudir al origen del concepto tributo, etimológicamente proviene de *tributum,* entendida como la "carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o en súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas" (Diep y D., 2003). Respecto del término contribución, el mismo autor señala que "viene igualmente del latín: *contribuere*, que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo, como cuando se trata de un tributo, que en sentido voluntario..." (Diep y D., 2003).

Aun cuando de inicio no son totalmente sinónimos, Arrioja (1997) señala que actualmente "la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado".

Por su parte, Jiménez (2001) realiza un amplio análisis de todas las fases del tributo y concluye que como Derecho Tributario se tiene que "construir a partir de los datos del constituyente y del legislador, es decir, de los contenidos de la Constitución y de

la ley," lo que doctrinaria y legalmente se entiende como reserva de ley" "una explicación jurídica del tributo, de los elementos estructurales del mismo tales como de los sujetos tanto en posición acreedora como deudora", de los elementos que integran la obligación fiscal: el Estado, en sus diversos entes como sujeto activo, y el particular, persona física o moral de naturaleza privada o incluso el Estado, como sujeto pasivo; del objeto del tributo, es decir, del supuesto definido por la ley (hecho imponible) de cuya realización ésta prevé que surja la obligación del pago del tributo (hecho generador), "de la base gravable; de la tasa o alícuota; del cumplimiento de la obligación de pago y de la época de pago", es decir, los elementos de las contribuciones.

De lo anterior se tiene que la exclusión señalada en el artículo 107 constitucional fracción II: "Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria..." (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2014), parafraseando los conceptos vertidos y lo dispuesto en el párrafo transcrito del precepto constitucional se tendría que lo excluido: la "materia tributaria" son todas aquellas relaciones que se generan en virtud de la obligación de todos los mexicanos de pagar contribuciones al Estado mexicano.

Las relaciones tributarias están reguladas por un conjunto de normas jurídicas acorde a la definición doctrinaria señalada, que tienen como característica esencial ser bilaterales imponen obligaciones y confieren derechos, la regulación constitucional de la materia tributaria deriva del artículo 31 fracción IV, estos principios de acuerdo con Venegas (2010: 6) son definidos por Cazorla como "directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno de que se trate" (Venegas, 2010: 6).

La misma doctrina señala las funciones de estos principios como "exegética, ya que forma al ordenamiento jurídico, ayudando a su interpretación; fundamentadora, en virtud de que limita y dirige el ejercicio de potestades y atribuciones, tanto a los órganos legislativos como a las autoridades administrativas y, finalmente, desempeñan también una función de garantía para los particulares, convirtiéndose en baluarte de los derechos individuales y otorgando certeza jurídica al particular"

(Venegas, 2010: 6). Los principios que se desprenden en el artículo 31 constitucional son:

a) Son obligaciones de los mexicanos: constituye un vínculo, un nexo, que se establece entre el particular como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo a través del cual queda constreñido a cumplir con el mandato del Estado como sujeto en ejercicio de su potestad tributaria. Arrioja señala que este principio de obligatoriedad, "tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares" (1997: 243).

b) Contribuir para los gastos públicos: la carga impuesta a los particulares específicamente es para sufragar las necesidades del Estado en su función estatal en todos los ámbitos, tal es lo que se desprende de la definición de gasto público en Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria, la cual en su artículo 1 señala que tiene como objetivo la "programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales", y, posteriormente en el artículo 4 define lo siguiente:

> Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto: El Poder Legislativo; El Poder Judicial; entes autónomos; tribunales administrativos; Procuraduría General de la República; Presidencia de la República; dependencias, y Las entidades.

c) así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de este apartado se desprende la potestad y competencia tributaria, de ahí que existan contribuciones federales, estatales y municipales. La forma en que legalmente está distribuido se desprende, para la Federación de lo dispuesto en el artículo 73 de la Constitución federal, por exclusión de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 117, constitucional, en donde expresamente se les prohíbe a las entidades federativas imponer gravamente sobre ciertos rubros.

En cuanto a las entidades federativas, el artículo 116 señala que "corresponde a las legislaturas de los Estados la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente", por lo que salvo las prohibiciones señaladas expresamente las entidades federativas tienen soberanía dentro de su circunscripción territorial para establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus gastos públicos.

Respecto a los municipios, el artículo 115 señala que "los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor", de ahí que el municipio en el Estado mexicano es el único ente que no tiene potestad tributaria, ya que las contribuciones que reciba están establecidas por las legislaturas de las entidades federativas, de ahí que doctrinariamente se dice que el municipio únicamente tiene competencia tributaria, y no autonomía.

d) de la manera proporcional y equitativa: Arrioja señala que el "principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos" (1997: 249), es decir, quien tenga mayor capacidad económica tendrá más capacidad contributiva. "Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2011).

La equidad implica que se debe tratar a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, "radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en

consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984).

f) que dispongan las leyes: de esta última parte de la fracción IV del artículo 31 constitucional, se desprende lo que se conoce como principio de legalidad en materia tributaria, de hecho, según Arrioja, "está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos expresada a través del célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)" (Arrioja, 1997: 258).

De este apartado se desprende el cuestionamiento central del presente artículo, toda vez que la ley, y sobre todo la Constitución, "exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006).

Acorde a lo anterior y siguiendo a Jiménez (2001), este principio de legalidad tiene tres fases: la constitucional, legislativa y administrativa. De los cuales en este artículo únicamente se analizará la fase constitucional. De acuerdo al autor en cita la fase constitucional "se caracteriza por la previsión constitucional de la existencia de los tributos" (Jiménez, 2001: 217).

Esta fase constitucional "inicia" con la formación del ordenamiento a través del cual se "crean" las contribuciones: la ley de ingresos, que Venegas define como "un documento legal que, a manera de catálogo, contiene desglosados todos los conceptos y cantidades que se estiman serán percibidos por el Estado durante un ejercicio fiscal" (2010: 46), en consecuencia, siendo el ordenamiento que le da origen a las contribuciones, debe, como consecuencia lógica cumplir requisitos constitucionales y éstos se desprenden de la jurisprudencia cuyo rubro:

"LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHOS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL", es posible establecer sus requisitos esenciales:

a) De acuerdo al artículo 74 fracción IV, constitucional: la iniciativa correspondiente sólo puede ser presentada por el Ejecutivo Federal, los proyectos de leyes distintas a la materia tributaria, pueden ser presentadas por los otros entes autorizados en la misma Carta Magna, artículo 71, como son: los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; las Legislaturas de los Estados; y a los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.

b) La iniciativa por parte del ejecutivo debe ser el 8 de septiembre de cada año, a excepción de cuando entre en funciones el Presidente de la República hará llegar a la cámara la iniciativa de Ley de Ingresos a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

c) La Cámara de Origen siempre es la de Diputados, lo anterior se desprende del artículo 72 apartado H: de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003).

Y es en este apartado, de donde surge el principal cuestionamiento relativo al objeto central del presente artículo:

Como se desprende de la fase constitucional del principio de legalidad para el cumplimiento cabal de éste es requisito sine qua non el que se den todas las condicionales de lo contrario la Ley de Ingresos es inconstitucional, así lo señala la tesis en consulta: "...si la propia Constitución Federal impone un marco jurídico específico para el contenido y proceso de creación de la Ley de Ingresos de la Federación, se concluye que si aquél es alterado por el legislador y se incluyen en dicho ordenamiento preceptos ajenos a su naturaleza, son inconstitucionales" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2003).

El 19 de marzo de 2009, la Cámara de Senadores presenta la iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman diversos artículos constitucionales, de los cuales únicamente se analiza y cita la parte conducente al 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamenta la iniciativa:

> Uno de los objetivos centrales contenidos en la presente iniciativa es llevar a cabo una reforma integral al instrumento de control constitucional más importante que se tiene en el ordenamiento jurídico mexicano, y lo que es más, al principal medio de protección de los derechos fundamentales y garantías, como es el juicio de amparo. Debido a ese papel trascendental en la vida jurídica y política del país, es que se pretende fortalecerlo a partir de la eliminación de tecnicismos y formalismos extremos que han dificultado su accesibilidad y, en consecuencia, su ámbito de protección". (Cámara de Diputados, 2009: 1), señalando más adelante los principios que regulan la garantía de acceso a la justicia y dentro de ellos se define en la Iniciativa de la Cámara de Senadores lo que a su juicio es "Justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos, cuyo estudio sea necesario, y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado (Cámara de Diputados, 2009: 10).

Concretamente, la reforma a la fracción II del artículo 107 constitucional se justifica de la siguiente forma: "En la fracción II se propone un ajuste a la redacción del párrafo que contiene el principio de relatividad de las sentencias de amparo, señalándose que tales sentencias además de ocuparse de los individuos particulares, también lo hace respecto de personas morales privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, ello a fin de hacer más precisa y clara la redacción de esta disposición". En la referida fracción II, segundo párrafo del artículo 107 se propone una reforma de especial importancia y relieve. En efecto, se propone otorgar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de emitir una declaración general en aquellos juicios de amparo indirecto en revisión en los que establezca jurisprudencia por reiteración en la que determine la inconstitucionalidad o la interpretación conforme de una norma general respecto de la Constitución. De la primera, cabe señalar que la declaratoria corresponde en exclusiva al Pleno de la Suprema Corte, siempre que la misma hubiere establecido jurisprudencia por reiteración en los términos acabados de apuntar. Es decir, si bien es cierto que a nuestro Máximo Tribunal se le confiere tan importante atribución, también lo es que sólo se actualiza ante el establecimiento reiterado de un criterio jurisprudencial. La declaración de interpretación conforme, por su parte, tiene la ventaja de permitir a la Corte establecer aquella interpretación mediante la cual sea factible salvar la constitucionalidad de la norma impugnada para, de esa forma, garantizar la

supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación de nuestro orden jurídico.

De lo anterior se desprende que cuando el más alto tribunal jurisdiccional determine a través de jurisprudencia con los requisitos arriba señalados que una norma es inconstitucional hará una declaratoria que tendrá el efecto de la inaplicación de la misma.

Posterior a este apartado se propone la redacción del reformado artículo 107 señalado:

> Artículo 107. Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:
> II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la norma general o acto que la motivare.
> Sin embargo, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los juicios de amparo indirecto en revisión, establezca jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad o la interpretación conforme de una norma general respecto de esta Constitución, procederá a emitir la declaratoria general correspondiente, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria..." (Cámara de Diputados, 2009: 17).

En el dictamen del 10 de diciembre de 2009, la misma Cámara de Senadores expone: "estas razones han sido valoradas por estas comisiones dictaminadoras y en consecuencia, procede aprobar la propuesta contenida en la fracción II, segundo párrafo del artículo 107 de la iniciativa". En efecto, se propone otorgar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de emitir una declaración general de inconstitucionalidad en aquellos juicios de amparo indirecto en revisión en los que establezca jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general respecto de la Constitución.

Si bien, en el texto contenido en la iniciativa que se dictamina se establece que dicha declaratoria procederá en los términos y condiciones que se establezcan en la ley reglamentaria, estas comisiones unidas estiman pertinente establecer ciertos requisitos de procedencia de dicha declaratoria, dejando los demás términos para su desarrollo en la ley reglamentaria. En consecuencia, se pretende establecer en el segundo, tercero y cuarto párrafos de la fracción II del artículo 107 constitucional, que cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los juicios de amparo indirecto en revisión de que conozca, resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, debe informar a la autoridad emisora de la norma, únicamente para su conocimiento.

Posteriormente cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la que se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora de la norma. Si transcurrido el plazo de 90 días naturales, sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Corte emitirá, siempre que sea aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad.

Este procedimiento de declaratoria no aplicará a las normas generales en materia tributaria. La razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales".

Acto seguido se le agrega al artículo 107 fracción II el párrafo siguiente: "lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria", como finalmente quedó.

La transcripción del dictamen citado se ha realizado precisamente para demostrar en la parte conducente la inconstitucionalidad de la reforma al artículo 107 fracción II constitucional, toda vez que la iniciativa de la exclusión en materia tributaria no fue presentada por la Cámara de Diputados sino por la de Senadores y en la iniciativa en estudio es hasta el 15 de diciembre de 2009, cuando pasa a la Cámara de Diputados quien dictaminó lo ya propuesto por la Cámara de Senadores. Por lo

tanto se reitera esta reforma es inconstitucional lo que se corrobora con el contenido de la jurisprudencia de rubro:

> "VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA". En la cual dentro de la ejecutoria se señala lo siguiente: "... de lo anterior se obtiene que existen dos clases de violaciones de carácter formal dentro del proceso legislativo: a) las que trascienden a la norma y provocan su inconstitucionalidad o invalidez; y, b) las que por no tener trascendencia, en nada afectan la validez de la norma... En el caso a estudio, como ya se precisó, el artículo octavo transitorio de la ley reclamada, en el cual se estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, no fue discutido primero en la Cámara de Diputados, como está ordenado en el inciso H) del artículo 72 constitucional, sino que fue adicionado por la Cámara de Senadores, quien después de haber discutido el proyecto de Ley de Ingresos para el ejercicio de dos mil dos, en su carácter de Cámara Revisora, adicionó el referido artículo octavo transitorio, lo cual se tradujo en la creación y establecimiento de un nuevo impuesto que al haber sido aprobado por la Cámara de Diputados, se convirtió en una disposición obligatoria... Sin embargo, dejando a salvo la potestad legislativa del Congreso de la Unión, lo cierto es que, en la especie, el procedimiento seguido para la inclusión y aprobación de dicho impuesto constituye una violación formal que sí trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la Constitución General de la República, específicamente su artículo 72, inciso H), en el que se establece que: "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

La ejecutoria se refiere al proceso de formación de la Ley de Ingresos, no a la Constitución, precisamente por eso es importante entender que por materia tributaria se entiende todo lo relacionado a las contribuciones y el vínculo que se genera entre el Estado y los contribuyentes, y que el principio de legalidad es uno de los pilares esenciales de esa relación o vínculo y, si es obligatorio que las leyes tributarias secundarias cumplan con tal, es de trascendencia mayor el cumplimiento de la Carta Magna en el principio no sólo de legalidad sino de constitucionalidad.

Independientemente de la violación en el proceso de las reformas a la Constitución excluyendo a la materia tributaria por parte de la Cámara de Senadores quien no

detenta tales facultades ya que son exclusivas de la Cámara de Diputados, la reforma en análisis es violatoria de derechos fundamentales toda vez que de la parte transcrita de la exposición de motivos que no hay ningún razonamiento de fondo que justifica tal acotación a los derechos humanos únicamente la Cámara de Senadores se concreta a señalar: "la razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales".

En efecto, en la exposición de motivos, la Cámara de Senadores ni siquiera explica con certeza el impacto negativo, únicamente lo plantean como "posible", lo que también se traduce en una violación de acuerdo a la jurisprudencia, de rubro: "Motivación legislativa, clases, concepto y características" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2009) en donde señala que el legislador debe motivar sus iniciativas de leyes sobre todo aquellas que limiten derechos fundamentales, le denomina "motivación reforzada" "a la exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos, ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso" y señala como requisitos indispensables para que se de esa motivación reforzada los siguientes: "a) la existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir, que procedía crear y aplicar las normas correspondientes, y consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) la justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate".

De lo anterior, se desprende que no es suficiente que el legislador, como es el caso, señale que existe un "posible impacto negativo", sino que debe hacer un análisis pormenorizado y concienzudo para justificar la implementación de la norma en un sentido tal que la afectación al derecho esté lo suficientemente justificado, de no cumplir el legislador con ésta obligación, debe ser asumida por el juzgado quien deberá analizar "determinados campos -como el económico, el de la organización

administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental- un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias" (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2012).

En todo caso, para limitar un derecho fundamental deberá realizarse una ponderación conocida como test o juicio de proporcionalidad que se traduce en un instrumento metodológico, con el que se "pondera o califica" la afectación del derecho humano en cuestión, esta calificación debe realizarse a través del procedimiento siguiente: a) La distinción legislativa, en este caso constitucional, que persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, como se transcribió en el apartado correspondiente no existe una distinción jurídicamente válida, se pretendió justificar con una frase aleatoria: "posible impacto negativo"; b) la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin un objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin, lo que tampoco se cumple, por lo tanto la única justificación que se deduce de la exposición de motivos es meramente recaudatorio; c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, la afectación a los derechos humanos tributarios deben ser justificados, sustentados y legales, de no ser así no se cumple con este principio.

Ante el cuestionamiento del porque se afirma que existe una exclusión de los derechos tributarios, se parte de que los derechos humanos están salvaguardados por la Constitución, de tal manera que los límites a los mismos deben estar justificados por la misma Carta Magna, pero además estos límites deben cumplir los lineamientos constitucionales y legales, también se señaló en otro apartado que los derechos tributarios están integrados dentro de los derechos humanos, luego entonces la exclusión señalada en el artículo 107 constitucional, podría traer como consecuencia que el legislativo implementará una norma tributaria inconstitucional y no obstante lo anterior ésta no podría ser declarada inconstitucional por corresponder a la materia tributaria, adicionalmente, el proceso de la reforma, como se analizó, no cumplió las reglas plasmadas en la Constitución porque la cámara de origen no fue la de Diputados, entonces, y para concluir con la violación, la exclusión no tuvo ningún sustento económico, doctrinario, lógico jurídico, bajo esta

perspectiva un contribuyente podría ser afectado en sus derechos tributarios con una norma tributaria de antemano protegida constitucionalmente hablando.

Adicionalmente, la transgresión expuesta en este apartado contraviene lo dispuesto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de la cual nuestro país es parte a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, en el artículo 2: respecto al "deber de adoptar disposiciones de derecho interno" "si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades" (Pacto de San José de Costa Rica, 1969).

Es decir, el Estado tiene la obligación de implementar la protección y goce efectivo de los derechos humanos, pero en ningún momento podrá disminuir tales derechos, por el principio de progresividad analizado en párrafos anteriores, hipótesis que en este caso se actualiza, en razón de que los derechos humanos tributarios quedaron excluidos de la reforma, al limitar que en caso de que exista una norma tributaria inconstitucional, ésta será aplicándose porque en esta materia la Corte está impedida a realizar la declaratoria de inconstitucionalidad.

Con base en lo anterior, México tiene la obligación, conforme al artículo 25 de la Convención, de implementar en favor de las personas recursos sencillos y rápidos efectivos ante los jueces o tribunales competentes que garanticen la protección cuando se violen derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la propia Convención, lo que en México está prohibido, ya que en la ley reglamentaria, la Ley de Amparo, que constituye la principal garantía de protección de los derechos humanos no pueden ser impugnadas reformas o adiciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Cámara de Diputados, 2014).

Una regulación similar se encuentra contenida en los diversos convenios de los cuales nuestro país forma parte a saber: en el Pacto internacional de derechos civiles y políticos, artículo 2, punto 2 se señala como parte de la obligación de los

Estados: "cada Estado Parte se compromete a adoptar con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente Pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos los derechos reconocidos en el presente Pacto y que no estuviesen ya garantizados por disposiciones legislativas o de otro carácter" (ONU, 1966).

A manera de ejemplo, se tiene la implementación del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación en el que se faculta a la autoridad a que cuando se trate de contribuyentes que no cuenten con activos, personal o infraestructura o capacidad material (ejemplo: un abogado, quien no necesita más que una computadora, un médico que únicamente necesitaría su estetoscopio) publicará sus datos en el *Diario Oficial de la Federación*, si este acto legislativo (el artículo) es impugnado a través del juicio de amparo, suponiendo, que el Poder Judicial declarare la inconstitucionalidad de ese artículo, por contravenir derechos fundamentales: no haber sido oído y vencido en juicio, con grave afectación a sus derechos fundamentales en materia de seguridad jurídica, no pasaría jurídicamente nada, si se tratare de un juicio de amparo indirecto en revisión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no tendrá la obligación de informarlo a la autoridad emisora (al Congreso de la Unión) que de acuerdo al tercer párrafo de la fracción II del artículo 107 no tendría que modificar la inconstitucionalidad del artículo en cuestión al no recibir ninguna información de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La problemática se presenta en razón de que la violación está inserta en un artículo constitucional, y, el concepto control de constitucionalidad implica el cotejo de una norma general con respecto a la Constitución y, si dicha norma general contraviene la Carta Magna entonces es cuando procederá la declaratoria de inconstitucionalidad (excepto en materia tributaria), pero este procedimiento no aplica para normas constitucionales conforme a lo previsto en la Ley de Amparo en el artículo 61, señala como causal de improcedencia precisamente "contra adiciones o reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".

IV. Conclusiones: implicación de la exclusión

De lo vertido en el presente artículo es posible emitir las siguientes opiniones:

1. En la reforma constitucional del 2011 se actualiza una exclusión de los derechos tributarios, los cuales son parte de los derechos humanos contenidos en la Constitución y en la Convención de San José, el señalamiento se hace en razón de que expresamente se excluye la posibilidad de que en caso de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el ejercicio de su función jurisdiccional determine que una norma tributaria violenta la Constitución, esta norma no va a ser declarada inconstitucional, ni se le va a dar aviso a la autoridad emisora de dicha norma, es decir, al Congreso de la Unión, para su posible modificación, con la consecuencia de que esta norma va a seguir aplicándose a los contribuyentes, por ende siendo afectados en sus derechos tributarios por una norma inconstitucional.
2. Es inconstitucional e ilegal toda vez que fue impuesta por la Cámara de Senadores que no tiene competencia en materia tributaria en virtud de que tal competencia es privativa de la Cámara de Diputados, como constitucionalmente se determina.
3. La exclusión no está motivada, toda vez que el legislador al excluir la materia tributaria de la aplicación de la declaratoria de inconstitucionalidad prevista en el numeral 107 constitucional, no realiza ninguna justificación para la limitación y afectación de los derechos tributarios.
4. No existe dentro del derecho positivo mexicano un recurso o garantía para hacer valer las ilegalidades planteadas.

Por lo tanto, la exclusión de los derechos tributarios de los derechos humanos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos viola los derechos fundamentales reconocidos en la misma Constitución y en la Convención Interamericana de los Derechos Humanos.

V. Fuentes de consulta

a) Bibliográficas y electrónicas

1. Abreu, Pablo, y Fierro, Ana Elena (2012), *Derechos Humanos, derechos fundamentales y garantías individuales*, México, Oxford.
2. Abreu, José Pablo (2012), *Derechos humanos, derechos fundamentales y garantías individuales*, México, CIDE.
3. Arrioja, Adolfo (1997), *Derecho Fiscal,* México, Themis.

4. Bolaños, Raúl, "Las garantías tributarias a la luz de la reforma constitucional sobre el reconocimiento de los derechos humanos" en *PWC*, colaboraciones fiscal. Disponible en: http://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2012-08-garantias-tributarias.pdf [24 de junio de 2014].
5. Cámara de Diputados (2011), Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de los artículos 94, 103, 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/110_DOF_06jun11.pdf [15 de junio de 2014].
6. Comisión Nacional de Derechos Humanos (2014), *Los derechos humanos ¿Qué son los derechos humanos?*, Disponible en: http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos [15 de junio de 2014].
7. Diep, Daniel (2003), "La evolución del tributo", en Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, Disponible en: http://biblio.juridicas.unam.mx/revistas/resulart.htm [24 de junio de 2014].
8. Gallegos, Ramón (2013), *Los derechos humanos y las garantías individuales en el constitucionalismo mexicano*, México, Flores editor y distribuidor.
9. Jiménez, Antonio (2001), *Lecciones de derecho tributario*, México, ECAFSA.
10. Quintana, Carlos y Sabido, Norma (2001), *Derechos Humanos*, México, Porrúa.
11. Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro (2011), *Derechos Humanos*, México, Oxford.
12. Venegas, Sonia (2010), *Derecho Fiscal*, México, Oxford.

b) Legislación

1. Código Civil Federal.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Ley de Amparo, reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Pacto de San José de Costa Rica, 1969. Convención Americana sobre Derechos Humanos. San José de Costa Rica.
5. Pacto internacional de los derechos civiles y políticos. 1966. Nueva York, EUA.

c) Jurisprudencia y tesis aisladas

1. Tesis:I.6º.C28 K. GARANTÍAS INDIVIDUALES. NO SON DERECHOS SUSTANTIVOS, SINO QUE CONSTITUYEN EL INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL PARA SALVAGUARDAR ESTOS. Semanario Judicial de la Federación.

2. Tesis 232197. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Apéndice 1917-Septiembre 2011; Tomo I Constitucional. Vigésima Primera Sección –Principios de justicia tributaria; Pag. 1782. 637, Semanario Judicial de la Federación.
3. Tesis: P./J.106/2006. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO, Semanario Judicial de la Federación.
4. Tesis:P./J.120/2009. MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS, Semanario Judicial de la Federación.
5. Tesis:P./J.80/2003. LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA INCLUSIÓN EN DICHOS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL, Semanario Judicial de la Federación.
6. Tesis:I.3op.6p (10ª) PERSONAS MORALES. SON TITULARES DE DERECHOS HUMANOS CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y, POR TANTO, OPERA EN SU FAVOR LA SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA EN EL JUICIO DE AMPARO, Semanario Judicial de la Federación.
7. Tesis: XXVI.5º. PERSONAS MORALES O JURÍDICAS. DEBEN GOZAR NO SÓLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES, Y DE LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ESTÉN ENCAMINADOS A PROTEGER SU OBJETO SOCIAL, SINO TAMBIÉN DE AQUELLOS QUE APAREZCAN COMO MEDIO O INSTRUMENTO NECESARIO PARA LA CONSECUCIÓN DE LA FINALIDAD QUE PERSIGUEN, Semanario Judicial de la Federación.
8. Tesis: II. 3o. P.J/3. PRINCIPIO PRO HOMINE O PRO PERSONA. SI EN UN CASO CONCRETO NO SE ACTUALIZA LA ANTINOMIA DE DOS NORMAS QUE TUTELAN DERECHOS HUMANOS PARA QUE EL JUZGADOR INTERPRETE CUÁL ES LA QUE RESULTA DE MAYOR BENEFICIO PARA LA PERSONA, AQUÉL NO ES EL IDÓNEO PARA RESOLVERLO, Semanario Judicial de la Federación.
9. Tesis: 713. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Semanario Judicial de la Federación.

10. Tesis: 137. VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA, Semanario Judicial de la Federación.