

DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN EN MÉXICO¹

Por: Mtro. Antonio Alberto Vela Peón²

“...el fundamento de los derechos humanos se encuentra en la noción de la dignidad humana.”

Jorge Carpizo McGregor

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El caso Radilla y sus consecuencias en el orden jurídico nacional. 3. Naturaleza, definición y principios de los derechos fundamentales. 4. Trascendencia en el ámbito tributario mexicano. 5. Caso tributario en la CIDH. 6. Defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes en México. 7. Conclusiones.

RESUMEN: Este trabajo expone brevemente los cambios constitucionales en materia de derechos humanos en México, así como la trascendencia del caso Rosendo Radilla en los tribunales mexicanos, para posteriormente comentar cómo esta reforma ha impactado en el ámbito tributario mexicano y cómo podrán utilizar los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la defensa fiscal de los contribuyentes, justificando el porqué del concepto de derechos fundamentales en lugar de derechos humanos, así como brindando una definición de este concepto y sus principales características.

PALABRAS CLAVE: Derechos humanos, derechos fundamentales, impuestos, caso Rosendo Radilla, control de convencionalidad, principio “Pro persona”, criterios de la CIDH, Caso Cantos vs Argentina.

ABSTRACT: This work briefly exposes the constitutional changes in the matter of human rights in Mexico, as well as the importance from Rosendo Radilla judgment in the Mexican courts, later to comment how this reform has hit in Mexican tributary scope and how they will be able to use the criteria of the Inter-American Court of Human rights in the tax defense of the contributors, justifying because of the concept of fundamental rights instead of human rights, as well as offering to a definition of this concept and its main characteristics.

¹Ponencia presentada el día 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: “Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual” en la sede del Colegio de Contadores Públicos de México.

²Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Diplomado en Derecho Empresarial e Impuestos por el Instituto Tecnológico Autónomo de México y Maestro en Derecho Tributario por la Universidad Panamericana. Ha sido Abogado de la Procuraduría Fiscal de la Federación; Editor y consultor del servicio de consultoría empresarial Información Dinámica de Consulta (IDC) del Grupo Editorial Expansión; y Socio del área legal-fiscal de la firma PRICE WATERHOUSE COOPERS. Actualmente Socio del despacho Abogados Empresariales AVP (Servicios Profesionales AVP, S.C.). Es miembro de las comisiones Fiscal y Amparo y Constitucional de ANADE, Colegio de Abogados, desde 1990.

KEY WORDS: Human rights, fundamental rights, taxes, Rosendo Radilla's case, control of conventionality, criteria of the Inter-American Court of Human Rights, Principle "Pro – person", Cantos vs Argentina case.

I. Introducción

El propósito de este artículo es dar noticia sobre algunos cambios en los derechos fundamentales de los contribuyentes y su trascendencia en el marco jurídico nacional en materia tributaria.

Antes de abordar lo anterior, conviene apuntar lo siguiente. El año pasado nuestro país presentó profundos, significativos e importantes cambios constitucionales. Entre éstas están las referentes a los *medios de control constitucional*, entre los que está el conocido juicio de amparo³, y la relativa a la materia de los *Derechos Humanos* (en adelante derechos fundamentales)⁴ publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) los días seis y diez de junio de 2011, respectivamente. Estas reformas rediseñan el marco constitucional mexicano en el ámbito de la impartición de justicia, toda vez que se amplían los derechos de las personas y se reestructura el orden jurídico nacional, lo que implicará un cambio substancial y estructural en la forma de pensar y de actuar no sólo de los operadores jurídicos (juez, autoridades, entre otros) sino de todos los mexicanos.

Es así que mediante la reforma publicada el día diez de junio de 2011 se modificaron diversos artículos de la Constitución en materia de derechos fundamentales, de ahí que le conozca comúnmente a esta reforma así: de Derechos Humanos o Derechos Fundamentales. El Decreto respectivo modificó 11 preceptos constitucionales: 1o., 3o., 11, 15, 18, 29, 33, 89, 97, 102 y 105 de la Constitución y cambió las mal llamadas *Garantías Individuales* por el concepto de *Derechos Humanos y sus Garantías* que distingue a los derechos en sí mismos de las garantías con que se cuenta para salvaguardarlos o protegerlos, articulando así una protección más amplia.

³No es el único *medio de control constitucional*, también están las controversias constitucionales, las acciones de inconstitucionalidad y las sentencias en materia electoral; ahora, la desaplicación de normas contrarias a la Constitución por los tribunales no constitucionales, sean éstos federales o locales (control difuso) y la interpretación más favorable (*interpretación conforme*). Más sobre este tema puede consultarse: VELA PEÓN, Antonio Alberto, "La reforma judicial en materia de amparo: Una tarea inconclusa", "Revista IDC", Grupo Expansión, México, 2012, pendiente de publicación.

⁴Si bien es cierto que el cambio en la denominación del Capítulo I del Título Primero de la Constitución fue en el sentido de señalar *Derechos Humanos y sus Garantías* y así están legalmente reconocidos en nuestro orden jurídico nacional, no menos cierto es que el concepto de *Derechos Humanos* deriva de la corriente iusnaturalista; su contrapartida, el iuspositivismo, se refiere a éstos con el término de derechos fundamentales en *razón* de que éstos engloban la serie de principios, instituciones y normas reconocidos internacionalmente, a diferencia del derecho natural que contiene una noción mucho más amplia de lo que es el ser humano. Por ello, es que consideramos más apropiado usar el término de derechos fundamentales.

Con esta reforma se inicia una nueva etapa constitucional en México y se rescribirá sobre ella en todos los ámbitos del quehacer humano.

2. El caso Radilla y sus consecuencias en el orden jurídico nacional

Otro aspecto ligado al tema de los derechos fundamentales es la ejecutoria pronunciada el 14 de julio de 2011 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al expediente varios 912/2010, relativa al cumplimiento de la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), relativa a la desaparición forzada del señor Rosendo Radilla Pacheco, al introducir y dar carta de naturalización en nuestro país al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos (SIPDH). La relevancia de esta ejecutoria consiste en que al introducirse el SIPDH a México las sentencias de la CIDH se acatarán en su totalidad por los tribunales del país no solo por los del Poder Judicial de la Federación (PJF)⁵, sino que además cualquier juez deberá de realizar un *control de convencionalidad ex officio*⁶ entre las leyes nacionales y la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH). Así, el impacto y trascendencia que esta resolución tiene no sólo es lo mencionado al sistema jurídico mexicano, sino que exige una responsabilidad sustancial a todos los órganos de justicia de este país, sean federales o locales, dentro del ámbito de sus competencias, asumiendo las normas internacionales en materia de derechos fundamentales dentro de su compilación legal en su papel de garante de las personas en cada caso que juzguen.

Como consecuencia de la ejecutoria Radilla, la SCJN dejó sin efectos las jurisprudencias números P./J. 73/99 y P./J. 74/99 que se referían, respectivamente, a la facultad del PJF para realizar el control de constitucionalidad de manera exclusiva y que, a partir de esa interpretación, el sistema jurídico mexicano impedía realizar dicho control por todos los jueces nacionales, en virtud del nuevo discurso constitucional en materia de derechos fundamentales. Es así como se inaugura y se fincan los cimientos de la Décima Época jurisprudencial en el PJF.

⁵Cfr. Las tesis números LXV/2011 (9a.) y LXVI/2011 (9a.) del Pleno de la SCJN de los rubros siguientes: **SENTENCIAS EMITIDAS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. SON VINCULANTES EN SUS TÉRMINOS CUANDO EL ESTADO MEXICANO FUE PARTE EN EL LITIGIO Y CRITERIOS EMITIDOS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS CUANDO EL ESTADO MEXICANO NO FUE PARTE. SON ORIENTADORES PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEAN MÁS FAVORABLES A LA PERSONA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL**, localizables en el tomo 1, libro III, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de diciembre de 2011, pp. 556 y 550, respectivamente (en adelante 1-III/SJFG-2011, p. 556 y 550).

⁶Consiste en la facultad de los juzgados y tribunales nacionales para inaplicar las normas que trasgredan los derechos fundamentales de las personas para lo cual tomarán en cuenta diversos parámetros y métodos. Cfr. Las tesis números LXVII/2011(9a.), LXVIII/2011 (9a.) y LXIX/2011(9a.) del Pleno de la SCJN de los rubros siguientes: **CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD; PARÁMETRO PARA EL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS; y, PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS**, localizables en 1-III/SJFG-2011, pp. 535, 551 y 552.

3. Naturaleza, definición y principios de los derechos fundamentales

Es importante señalar que sobre la naturaleza de los derechos humanos existen dos perspectivas principales desde hace muchos siglos. Una sostiene que los derechos humanos o fundamentales son aquellos que el Estado *otorga* en su orden jurídico y la segunda manifiesta que el Estado sólo los *reconoce* y los garantiza en alguna medida. La primera postura tiene matices de índole iuspositivistas y la segunda corresponde al derecho natural o a escuelas de corte iusnaturalista. Con la reforma constitucional que se comenta, México pasa de la primera postura a la segunda, con algunas incongruencias jurídicas como las del artículo 29 constitucional, relativa a la suspensión o restricción de los derechos humanos, por lo que, consideramos que debieran ser derechos fundamentales y no humanos, por ser más de corte iuspositivista nuestra orientación y formación jurídica, ya que bajo la postura del derecho natural sería imposible suspender o restringir los derechos del ser humano. Además, a través del tiempo lo que actualmente se conoce como *derechos humanos* ha recibido diversos nombres o denominaciones, entre los que se puede mencionar: derechos del hombre; garantías individuales o sociales; derechos naturales; derechos innatos; derechos esenciales, libertades públicas, derechos de la persona humana, derechos públicos subjetivos, derechos fundamentales, expresión esta última que se ha extendido a lo largo y ancho del planeta.⁷ Con independencia de la corriente filosófico-jurídica que se adopte para la designación de estos derechos su fundamento se encuentra en la noción de la dignidad humana y ésta se caracteriza por la razón y la libertad que la persona posee, destacando su calidad de persona, impulsando al hombre a superarse y a lograr, dentro del marco social, su realización como ser humano. Por ello, es que ahora el Estado mexicano se obliga a que en los planes y programas educativos se deberá enseñar el respeto a estos derechos, así como a consignar que las autoridades, cada una en el ámbito de su competencia, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales, de acuerdo con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, lo que a su vez impactará en sus deberes de prevención, investigación, sanción y reparación de las violaciones de tales derechos. Otro cambio también relevante, es que se impone la obligación a cualquier operador jurídico (jueces, autoridades, entre otros) a llevar a cabo una *interpretación conforme* a los derechos fundamentales, lo que significa deberá prevalecer la interpretación que más favorezca a las personas con la protección más amplia, aplicando para ello lo que se conoce como el *principio “pro persona”*.

⁷La relación entre derechos humanos y derechos fundamentales sería que los primeros implican un mayor matiz filosófico y guardan una connotación prescriptiva y deontológica que nos han sido objeto del derecho positivo; mientras que los derechos fundamentales, son los derechos y libertades reconocidos y garantizados por el derecho positivo de algún Estado, como lo hace ahora nuestra Constitución al señalar que éstos se encuentran tanto en la fuente del derecho internacional como en el orden jurídico interno llamado Constitución Política.

Nuestra Constitución alude a ciertos principios o características que singularizan a estos derechos al citar el de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, pero no son los únicos, ya que podemos mencionar algunos otros como la generalidad, historicidad, imprescriptibilidad, intransferibilidad, permanencia, tienen un aspecto protector y de eficacia directa, incondicionalidad e internacionalización, entre otros.

Ahora bien, los derechos humanos o fundamentales son *universales*, porque no es asunto de un o algunos Estados, sino de la comunidad internacional; es *interdependiente*, en razón de que los derechos no dependen uno de otros, es decir tienen una dependencia recíproca; *indivisibilidad*, debido a que implica que todos los derechos, sean civiles, políticos, económicos, sociales, culturales o de solidaridad forman una unidad; *progresividad*, ya que implica que su concepción y protección regional, nacional o internacional se va ampliando irreversiblemente, tanto en lo que se refiere al número y contenido de ellos como a la eficacia de su control; *generalidad*, porque los tienen todos los seres humanos sin distinción alguno; *historicidad*, se refiere a la evolución de la civilización, el reconocimiento de nuevos problemas, necesidades y retos, así como al contexto social y cultural de cada país, se desarrolla y no es ni contradictorio a la característica de universalidad, sino complementario; *imprescriptibilidad*, porque no se pierde por el tiempo, ni por alguna otra circunstancia o causa de ordinario que extinga a otros derechos esenciales; *intransferibilidad*, toda vez que los derechos subjetivos derivados e individualizados que de ellos emanan, no pueden ser cedidos, contratados o convenidos para su pérdida o menoscabo; *permanencia*, porque protegen al ser humano desde su concepción hasta su muerte y no tiene un valor diverso en cada generación si siempre es el mismo; su *aspecto protector* estriba en que se ampara a toda persona humana o a toda una comunidad regional, incluso sociológica y políticamente a toda una nación y es de *eficacia directa*, toda vez que los derechos reconocidos en los instrumentos jurídicos sean internacionales o de orden interno vinculan obligatoriamente a todos los poderes públicos, autoridades, grupos y personas; *incondicionalidad*, debido a que no están sujetos a condición alguna, sino únicamente a los lineamientos y procedimientos que determinan los límites de esos derechos; *internacionalización*, ya que han sido originados por la gran repercusión que las doctrinas están teniendo en todos los países, ya sea por voluntad propia o por presión de la conciencia internacional.

Con todo lo anterior nos atrevemos a brindar conforme a nuestro orden jurídico una definición de derechos humanos o fundamentales que si bien éstas son infinitas dependiendo de la postura ideológica o cultural de la nación que los reconozca, se puede decir que los derechos fundamentales en México son el conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en la Constitución para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas para que éstas puedan conducir una existencia humana

desde diversos ámbitos que por su vaguedad textual en sus formulaciones en las normas que los contienen carecen en sí mismas de univocidad de contenido; un jurista alemán los llamó simplemente “conceptos-plastilina”.⁸

4. Trascendencia en el ámbito tributario mexicano

Ahora bien, pero ¿cómo trasciende este contexto constitucional en el ámbito tributario mexicano?

Recordemos que actualmente la Constitución debe ser considerada como un simple conjunto de normas jurídicas contenidas en una ley que contempla diversos principios y derechos de carácter fundamental, los que se pueden clasificar –dogmática y doctrinariamente– entre otros derechos fundamentales los de libertad, de justicia, económicos, sociales, de educación, de salud, culturales, colectivos, políticos, incluso se pueden conocer por generaciones –primera, segunda y tercera– como fueron evolucionando o apareciendo en el texto normativo constitucional.

En materia tributaria destaca primordialmente el derecho fundamental de respeto a la propiedad o al patrimonio de la persona, relacionada en diversos ámbitos, como puede ser la libertad, el plano económico, el desarrollo social o cultural, por citar algunos.

Durante la historia jurisprudencial mexicana se discutió por más de medio siglo si el contribuyente tenía el derecho de discutir en los tribunales la proporcionalidad y equidad de los tributos establecidos por los gobiernos federal, estatal o municipal, según fuere el caso, para defender su patrimonio ante la confiscatoriedad del impuesto o las arbitrariedades de la autoridad; ante la insistencia de los paga impuestos y de valientes jueces se abrió ese dique puesto por la SCJN y así los tribunales empezaron a realizar un examen constitucional de los impuestos, desarrollando una rica y abundante doctrina jurídica al respecto para llegar al evolucionado concepto del mínimo vital⁹. Por lo que se refiere a otros derechos del contribuyente, como son el principio de legalidad tributaria, retroactividad y audiencia previa, entre otros, también se ha llevado a cabo por los órganos del PJP este análisis constitucional. Es así como la SCJN, como Tribunal Constitucional, ha avanzado en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; para algunos puede significar un gran avance, en cambio, para otros, pasos lentos en esta materia que no avanza al ritmo que se vive el mundo globalizado.

⁸DREIER, Ralf, *Zur Problematik und Situation der Verfassungsinterpretation* citado por ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, CEPC, Madrid, 2001, p. 22.

⁹Cfr. VELA PEÓN, Antonio Alberto, “De la ruina del causante al mínimo vital”, *Revista Conmemorativa del XXV Aniversario de IDC*, Grupo Expansión, Junio, México, 2011, pp. 11-18. También en: <http://albertovelap.wordpress.com/>

Empero, con la entrada en vigor de la reforma constitucional del diez de junio de 2011 se abre un abanico de posibilidades para los contribuyentes mexicanos, ya que ahora éstos pueden buscar, localizar y utilizar los derechos fundamentales en los diversos instrumentos normativos internacionales, llámense éstos Tratados, Convenio, etcétera, que les puedan beneficiar en las controversias que tengan con el fisco o en la interpretación de la norma tributaria o incluso aplicar, si bien con carácter orientador, los criterios y jurisprudencias de la CIDH o del SIPDH.

Es importante señalar que del texto del artículo primero constitucional se establece que los derechos fundamentales se pueden encontrar en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano, se refiera o no a derechos humanos en su denominación o contenido, por lo que de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie a un contribuyente en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano éste resulta aplicable. Un ejemplo pueden ser los artículos 8 y 25 del llamado Pacto de San José –CADH– que consagran las garantías de debido proceso y acceso a la justicia que sin lugar a duda son aplicables a los juicios contenciosos administrativos de carácter tributario; incluso, para el fondo de la materia tributaria resulta aplicable el artículo 21 de dicho instrumento internacional que protege el derecho a la propiedad como uso y goce de los bienes de toda persona. Igualmente resultan aplicables la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, también conocido como Pacto de San Salvador, por sólo mencionar algunos.

5. Caso tributario en la CIDH

En el SIPDH existe un único precedente en materia tributaria, cuya sentencia se dictó el día 28 de noviembre de 2002, en donde incluso participó como juez un destacado jurista mexicano, el doctor Sergio García Ramírez; se trata del caso *Cantos vs Argentina*.¹⁰ Brevemente el caso es el siguiente.

En la década de los años 70's el señor José María Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en la provincia de Santiago del Estero de la República Argentina, quien por una presunta infracción a la Ley de Sellos (se refiere a los derechos de registro y timbre) la Dirección General de Rentas de la Provincia realizó una serie de allanamientos en las empresas, en cuyos procedimientos secuestró, sin inventariar, la totalidad

¹⁰Una presentación de los artículos analizados, los asuntos en discusión, la integración de la Corte y el criterio alcanzado en: 11) Caso Cantos. Argentina en la obra de Sergio García Ramírez (compilador), La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Volumen II, presentación de Diego Valdes y Antônio A. Cançado Trindade, segunda edición, UNAM-III, D.F., México, 2006. Para consultar el texto completo de la sentencia en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf.

de la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes y recibos de pago de dichas empresas con terceros y proveedores, así como también numerosos títulos valores y acciones mercantiles. Con motivo de las acciones judiciales intentadas el señor Cantos fue objeto de “sistemáticas persecuciones y hostigamientos por parte de agentes del Estado” e incluso detenido e incomunicado. Después de haber intentando diversas acciones judiciales, tanto administrativas, judiciales y de control constitucional (amparos) en su país éstas le fueron negadas, declaradas improcedentes y sobreesidas las causas, por lo que, se le condenó a unas costas judiciales de 145 millones de dólares americanos, sometiendo el presente asunto a la CIDH por medio de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (COIDH).

La CIDH consideró que se violaron en perjuicio del señor Cantos los artículos 8 (Garantías judiciales) y 25 (Protección judicial) de la CADH que se refieren, como señalamos, al debido proceso, en un juicio de carácter tributario. El criterio sentado por la CIDH es que “la garantía de un recurso efectivo constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención, y que para que el Estado cumpla con lo dispuesto en el artículo 25 de la Convención no basta con que los recursos existan formalmente, sino que los mismos deben tener efectividad, es decir debe brindarse a la persona la posibilidad real de interponer un recurso que sea sencillo y rápido. Cualquier norma o medida que impida o dificulte hacer uso del recurso de que se trata constituye una violación del derecho al acceso a la justicia, bajo la modalidad consagrada en el artículo 25 de la Convención Americana...[y] ...que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no pueden suponer la negación misma de dicho derecho...[por lo que] ...este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Esta última situación se agrava en la medida en que para forzar el pago procedan las autoridades a embargar los bienes del deudor o a quitarle la posibilidad de ejercer el comercio.”

Como se podrá advertir, ahora con la reforma constitucional este criterio puede resultar aplicable en nuestro orden jurídico y frente a cualquier órgano de impartición de justicia.

6. Defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes en México

Ahora bien, quien ha iniciado este proceso de defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes en nuestro país es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), quien al emitir las recomendaciones 03/2011 y 04/2011, en materia de condonación de multas, en las que se denunció la violación a los derechos fundamentales de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales quienes negaron la condonación de multas con fundamento en su facultad discrecional y éste como único argumento en forma genérica, lo que en opinión de la PRODECON las autoridades fiscales no apreciaron correctamente ni los hechos ni los ajustaron a las reglas de la lógica y la razón, en atención a las específicas circunstancias de cada caso presentado y a las causas que originaron la imposición de las sanciones, desconociendo nuestro Estado de Derecho. Sin embargo, no lo es la forma en que actúa el *ombudsman* tributario frente al arbitrio y actuación al margen de la ley de la autoridad fiscal, sino que lo rescatable de este criterio jurídico es que menciona unos de los principios rectores de los derechos fundamentales, al señalar: “...se realice una *ponderación de los derechos fundamentales* de la contribuyente...a fin de que se genere el mayor beneficio y evitar una afectación en sus recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente dadas las características de la contribuyente... [cumpliendo así] ... con lo ordenado por el artículo 1o. constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.”

En una recomendación más reciente –la número 17/2012, de fecha cinco de julio de 2012–, relativa al embargo ejecutado a una cuenta bancaria del contribuyente en la que se le deposita su pensión del IMSS, en contravención a lo establecido en el artículo 157, fracción XI, del Código Fiscal de la Federación, la PRODECON funda su actuación en los tres primeros párrafos del artículo 1o. constitucional, además cita diversos artículos y numerales de diversos instrumentos internacionales, como son la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo de San Salvador, referentes todos ellos al derecho de seguridad social de las personas, para concluir que existe una “grave” violación a los “derechos humanos fundamentales” (sic) del contribuyente en sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica y social, así como del mínimo vital, actuando incluso como un organismo de protección de derechos humanos a que se refiere el apartado B del artículo 102 constitucional como si tuviera la misma naturaleza de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH).

Por lo que se refiere a los tribunales federales, éstos han continuado con la labor de defender los derechos fundamentales de los gobernados para brindar una justicia digna, después del importantísimo precedente –caso Radilla del cual hemos dado cuenta– que pronunció

la SCJN, entre los que se pueden citar la ejecutoria del amparo directo 505/2009, resuelto por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a través del cual se analizó el tema del derecho fundamental de acceso a la justicia utilizando criterios de la CIDH relativo al artículo 25 del Pacto de San José para conceder el amparo y protección de la justicia federal en contra de una sentencia de una Sala Regional Metropolitana (SRM) del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA).

Recientemente, el día 14 de marzo de 2012, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver el amparo directo número 4/2012 de la señora Begoña Isabel Pandal Fernández, señaló que conforme al artículo 1o. constitucional se permite incorporar al ordenamiento jurídico mexicano los derechos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre los que destaca el relativo al acceso a recursos efectivos que garanticen el derecho a la protección judicial (art. 25 de la Convención). En este asunto, se juzgó la forma inexacta en que la autoridad fiscal asentó en el acto notificado al contribuyente la vía para promover el juicio de nulidad, ya que señaló que disponía del término de 45 días que prevé el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), relativo al procedimiento ordinario, cuando la vía procedente era la sumaria dado el importe de la resolución en cuestión, por lo que, sentenció que si conforme el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) existe la obligación de las autoridades fiscales de indicar el medio de defensa y el término con que cuenta para la interposición de éstos, así como las consecuencias en caso de omisión de tal señalamiento, el tribunal concluyó que el derecho que le asiste al contribuyente y que debe prevalecer es el que más le beneficie en relación con la tutela del derecho fundamental de protección judicial, siendo éste la aplicación de la consecuencia prevista en esta última norma legal para determinar la oportunidad de la demanda de nulidad, esto es de duplicar el plazo a 30 días que prevé el citado artículo 58-2 de la LFCA. Lo anterior, incluso dio lugar a la tesis cuya voz es la siguiente: **“DERECHO HUMANO DE PROTECCIÓN JUDICIAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 25 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. CON EL OBJETO DE TUTELARLO Y A PARTIR DE UNA INTERPRETACIÓN *PRO PERSONAE* O *PRO HOMINE* DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, EL TÉRMINO PARA PROMOVER EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN LA VÍA SUMARIA, DEBE DUPLICARSE SI LA AUTORIDAD FISCAL INFORMA INEXACTAMENTE AL CONTRIBUYENTE, EN LA RESOLUCIÓN QUE LE NOTIFICA, QUE DISPONE DEL DIVERSO RELATIVO A LA VÍA ORDINARIA”**.¹¹

¹¹Tesis número VI.1o.A.19 A, localizable en VII-2/SJFG-2012⁰⁴ (10a.), p. 1724.

Con lo anterior, queda demostrado que es indudable que se han incorporado similares derechos a los ya reconocidos con anterioridad en el Estado mexicano, pero lo más valioso es que se han enriquecido los nuevos criterios jurídicos en esta materia a nuestro acervo jurídico que estamos ahora obligados a conocer para la defensa de los derechos de los contribuyentes.

7. Conclusiones

Sin lugar a dudas, estamos ante un profundo cambio constitucional que implicará una transformación a la forma de interpretar los derechos fundamentales de los contribuyentes en México, toda vez que a partir de junio de 2011 todas las autoridades –incluyendo las fiscales– tienen la obligación de promover, respetar y proteger estos derechos sin olvidar que ahora –aunque siempre así ha sido– que el centro de la acción estatal es el respeto del principio *pro persona*, sin privilegiar el sagrado derecho público de contribuir para sufragar los gastos públicos cuando la Constitución así no lo establezca, por lo que, en un futuro no muy lejano cobrará un aspecto no solamente relevante sino importante la ponderación de derechos fundamentales de los contribuyentes frente a los que pertenezca al fisco.

Así, podemos señalar, tomando prestada la frase de Giovanni Sartori, que estamos en presencia de una nueva *ingeniería constitucional*¹² en los albores del siglo XXI en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que ésta empezará desde el entender el cambio, despojándonos de todas aquellas visiones nacionalistas y ver que la globalización ha llegado también al campo jurídico, pasando rápidamente al conocimiento y aprendizaje del tema de los derechos fundamentales y de los criterios que los tribunales internacionales han expuesto para hacerlos valer en las causas fiscales que se nos presenten, ya que nuestras autoridades y tribunales estarán obligadas a tomarlos en cuenta.

Por tanto, lo aquí expuesto no agota el tema de los *Derechos Fundamentales y Tributación en México* sino con él y otros más que deberá seguir se iniciará el vasto y novedoso análisis de este tema, incluso que puede ser analizado desde muchas ópticas y aristas; por ello, queda mucho que hacer, esperando que se hayan transmitido algunas ideas sobre el particular y se piense que el futuro en este tópico está en nuestro presente.

* * * *

¹²SARTORI, Giovanni, *Ingeniería constitucional comparada: Una investigación de estructuras, incentivos y resultados*, trad. Roberto Reyes Mazzoni, tercera edición, FCE, D.F., México, 2003.