

Derechos Humanos y Tributación en la reingeniería constitucional de 2011

Recibido 01 abril 2022-Aceptado 25 abril 2022

Geovanni de Jesús Durán Muñoz*
Oficial Jurisdiccional adscrito a la Tercera Sala
Unitaria del Tribunal Estatal de Justicia de Veracruz
buzonjuridico_geovan@hotmail.com

Ríos Granados, G. (coord.). (2016). Derechos humanos de los contribuyentes. México: IIJ-UNAM.

A poco más de diez años de la reforma constitucional de 10 junio de 2011, existe en nuestro país un incuestionable desarrollo doctrinal y dogmático en torno a la protección extensiva de los derechos humanos, derivado de la salvaguarda que prevén las normas y principios contenidos en los tratados internacionales de la materia en los que el Estado mexicano es parte adherente; los cuales, al incorporarse a nuestro sistema jurídico como normas de naturaleza suprema, asumen la cualidad de derecho positivo vigente, con todas las consecuencias jurídicas que se deriven de su quebrantamiento.

Sin embargo, a pesar de este indiscutible avance vanguardista en la tutela de la dignidad humana, todavía existe un déficit importante en la tutela de los derechos de los contribuyentes, a quienes por mandato constitucional se les impone el deber de levantar las cargas tributarias para el sostenimiento del gasto público, atentos a la actividad empresarial o de consumo que desarrollen; situación que incide en la disminución permanente de su libertad y patrimonio.

Ciertamente, el *quid* de la cuestión en materia tributaria se debe y se funda en el fincamiento de obligaciones de crédito a cargo de los contribuyentes para la obtención de

* Técnico en Computación Fiscal Contable (DGETI); Maestro en Derechos Humanos y Justicia Constitucional con Mención Honorífica (UV); Doctorando en Derecho (UV); Diplomado en Derechos Humanos y Control de Convencionalidad (ACDPC, Bogotá, Colombia). El autor agradece sentidamente el apoyo y colaboración de Mauricio Aldahir Durán Jiménez en la integración de este documento.

ingresos económicos, por lo que el guarecimiento de aquellos no siempre resulta jurídicamente relevante a la luz del interés público y la satisfacción de las necesidades colectivas. Empero, no debe perderse de vista que los sujetos pasivos en la relación jurídico-fiscal nunca pierden su condición de *persona* sino que, en el cumplimiento de sus deberes constitucionales y legales, aquellos adquieren el rol y cualidad de deudores tributarios, sin que ello implique la privación de su dignidad intrínseca y, menos aún, la anulación de su efectiva tutela.

Bajo este tenor, el actual paradigma constitucional demanda que la potestad pública sea focalizada hacia la protección apriorística de las personas en todos los ámbitos en que éstas se desarrollan, por medio del quehacer cotidiano que realicen las autoridades estatales en el cumplimiento de sus atribuciones. Así entonces, el ámbito tributario resulta, desde luego, un acápite importante en la vida de los gobernados, en virtud del cual se produce la detracción, no siempre justa, de su riqueza.

En este sentido, se requiere de voces, miradas y acciones estatales poliédricas, capaces de deconstruir la indebida concepción de que el contribuyente y sus derechos fundamentales carecen de la eficacia jurídica suficiente para imponerse como límites infranqueables frente a la creación y recaudación de tributos, en razón del abastecimiento financiero que éstos representan para el Estado.

En otras palabras, resulta necesario priorizar la protección del contribuyente ante la potestad fiscal, de manera que no le sobrevenga falta de certeza y seguridad jurídica en desmedro de su dignidad y patrimonio, en el marco de un sistema tributario que articule en sus instituciones y procedimientos un sentido no solo exactor, como garantista.

Precisamente, la obra que en este documento se expone, se inserta dentro de los trabajos que acogen al sistema tributario como objeto de estudio, con énfasis en el análisis de los derechos humanos como eje rector de las relaciones de derecho público en las que debe sustentarse la génesis y exacción del tributo.

De esta manera, las seis colaboraciones que integran la obra en cuestión, coordinadas por la distinguida tributarista Gabriela Ríos Granados, establecen los umbrales doctrinales para la construcción de una nueva estructura de pensamiento jurídico en la que los valores constitucionales de protección de la persona se irradian sin distinción hacia dominios antes considerados como cotos privativos de la incidencia política, como es el caso de la materia impositiva.

Se trata de un conjunto de reflexiones vanguardistas, desde las cuales, cada uno de los autores fomenta el pensamiento crítico en temas donde el instrumento tributario desempeña una función tutelar indiscutible de los derechos fundamentales, apenas ayer, y todavía, exigentemente estudiada en su especificidad.

En el primero de los capítulos, el doctor César Augusto Domínguez Crespo realiza un análisis jurídico-financiero en torno a las asignaciones presupuestales que integran la base pecuniaria con la que el Estado afronta la demanda ciudadana para la prestación de bienes

y servicios públicos. En opinión del autor, en nuestro país se ha privilegiado que los procedimientos que rigen la integración del Presupuesto sean ajustados a Derecho, pero se desatiende el justo destino y cumplimiento de los imperativos sociales señalados en la constitución y en la legislación. En este sentido, sostiene que antes de la reforma de 2011, la justicia material inmersa en los Presupuestos como instrumento de Estado era ignorada en el texto constitucional.

Después de un análisis puntual sobre la forma en que las asignaciones presupuestales inciden en la garantía y realización de los derechos humanos de corte social, el autor concluye que el Presupuesto de Egresos constituye algo más que una simple expresión cuantitativa del aparato burocrático con forma de ley, sino que representa, más bien, un instrumento para relanzar el Derecho Presupuestario con contenidos mínimos; se trata, en nuestra opinión, de ampliar el cúmulo de gastos ordinarios considerados en el Presupuesto en orden seguido a la protección progresiva que implican los derechos fundamentales.

En la exposición del segundo capítulo, la autora Diana Bernal Ladrón de Guevara articula en su estudio el nuevo paradigma instituido por la reforma constitucional de 10 de junio de 2011 al deber insoslayable de los gobernados para contribuir al gasto público. En este sentido, desde la óptica teórica del profesor italiano Luigi Ferrajoli, la autora explora los elementos característicos que identifican a los derechos fundamentales a fin de establecer, bajo dichas premisas, que los derechos de los contribuyentes comparten esa misma naturaleza.

En un apartado posterior, Ladrón de Guevara sostiene que, en la actualidad, los derechos reconocidos a los contribuyentes pueden ser agrupados en dos grandes segmentos, aquellos que por su universalidad y transversalidad corresponden a cada individuo sin importar la materia y los que, en su opinión, pueden ser considerados como específicos, mismos que designa como garantías individuales de justicia fiscal. Sumado a ellos, advierte también sobre los denominados derechos implícitos. Posteriormente, realiza un análisis sobre los principios constitucionales que rigen la interpretación de los derechos humanos y que contribuyen a su construcción permanente; para concluir con un breve acotamiento sobre las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su carácter de *ombudsman* de los pagadores de impuestos.

Por otra parte, a propósito del análisis constitucional en torno a los derechos de los contribuyentes, en el capítulo quinto de la obra que se reseña, la doctora Gabriela Ríos Granados, después de realizar una serie de anotaciones históricas que desvelan diversos avances y retrocesos nacionales en materia fiscal, nos ofrece un análisis puntual en el que engloba aspectos teóricos y jurisprudenciales respecto a cada uno de los derechos consagrados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, mismos que identifica como capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público, así mismo analiza los relacionado al mínimo vital y los llamados derechos transversales.

Si bien, su reflexión se desarrolla a partir del hilo conductor constituido por el nuevo paradigma de los derechos humanos en México, la autora también llama la atención sobre el hecho de que el reconocimiento de los derechos que en lo fundamental les asiste a los contribuyentes, se ha establecido en la literatura jurisprudencial de nuestro país sin la necesidad de que existiera una reforma constitucional para incorporarlos a nuestro sistema tributario. Uno de los aspectos valiosos que ofrece esta colaboración es que no se limita a un análisis lineal y descriptivo de los referidos derechos, sino que, a lo largo de su desarrollo, se advierte un análisis que interconecta permanentemente criterios jurisdiccionales domésticos e internacionales que abonan en el esclarecimiento e identificación de su núcleo esencial.

En otra vertiente, uno de los principales desafíos que ha enfrentado desde siempre el derecho tributario y sus operadores jurídicos es el tema de la interpretación. Los nuevos estándares en materia de derechos humanos imponen a la materia fiscal nuevos retos, derivado de la salvaguarda ensanchada que el actual bloque de constitucionalidad brinda a los contribuyentes y su dignidad humana. En este sentido, la determinación de los alcances de los principios generales del Derecho articulados en la justicia tributaria requiere de un ejercicio hermenéutico especialmente elaborado. Estos aspectos, entre algunos otros, son abordados por los autores Nancy Jazmín Pérez Ramírez y Juan Manuel Ortega Maldonado en el capítulo cuarto de la obra, en el cual atinadamente sostienen que quien aplica el derecho no puede, en todos los casos, prescindir de valoraciones.

Desde este punto de vista, los autores estiman que el derecho tributario, a pesar de sus características *sui generis*, no puede contar con parámetros de interpretación y aplicación totalmente distintos al resto de las materias, sino únicamente una "graduación atemperada" de los mismos, en aras de ponderar equilibradamente los intereses públicos frente a los derechos humanos de los contribuyentes. En consecuencia, exponen, la interpretación de la ley más simple, no es posible abordarla sin el empleo de los principios generales del Derecho.

Por su parte, en el capítulo quinto, el doctor Marco César García Bueno establece el objeto de su reflexión a partir de las transformaciones suscitadas en el derecho tributario doméstico, en ocasión de la influencia, cada vez más intensa, que ejercen las normas internacionales designadas como *soft law* en los sistemas jurídicos contemporáneos. El elemento catalizador de dichas interacciones, debe decirse, tiene su génesis en la expansión que ha sufrido el mercado al exterior de los límites fronterizos que delimitan el territorio de los Estados y, sobre todo, en el fenómeno de globalización que dicho ensanchamiento ha propiciado.

La globalización, apunta García Bueno, promueve y exige la homogenización de las normas, gestando el desarrollo de los cambios impositivos de acuerdo con necesidades delimitadas en el exterior de cada país por organismos supranacionales de naturaleza no gubernamental, donde los intereses de la población global quedan sin representación.

Es ahí, en el contexto internacional caótico de producción de normas de naturaleza no legislativa y, por tanto, formalmente no vinculantes (a pesar de su obligatoriedad implícita para aquellos que deseen obtener sus beneficios) donde se aprecia la configuración de una nueva ordenación tributaria global que poco repara en la salvaguarda real de los principios tradicionales de justicia tributaria y, menos aún, en las necesidades sociales de cada nación.

En el ámbito impositivo, expone el autor, los organismos fiscales internacionales emiten un conjunto de normas, directrices y acuerdos, dúctiles, flexibles, con carácter no vinculante sí, pero con trascendencia indiscutible para los países que se ven obligados a acatarlas, en razón de lo cual su legitimidad no es cuestionada a pesar de no provenir de órganos legislativos. Se trata de normas más especializadas, pero no por ello más justas; de ahí la importancia de abundar en su análisis.

Finalmente, la obra que se reseña se enriquece con la colaboración de un joven estudiante que incursiona comprometidamente en la indagación y producción científicas, a fin de contribuir con su aportación al debate de algunos de los temas más polémicos y, a la vez, cruciales en la práctica democrática del Estado de Derecho en nuestro país: La transparencia y el acceso a la información tributaria. En este sentido, en el capítulo sexto del libro Mondragón Hernández focaliza sus empeños hacia la elucidación de las modulaciones que el secreto fiscal impone al ejercicio de dichas figuras constitucionales.

En el marco del paradigma de gobierno abierto, auspiciado por el principio de máxima transparencia y la protección potenciada de la dignidad del contribuyente, la secrecía de la información en poder de las autoridades hacendísticas debe responder a un contexto justificativo que evidencie una racionalidad y proporcionalidad suficientes en el acorazamiento de la información fiscal, a fin de no menoscabar derechos fundamentales y, a su vez, contribuir al desmantelamiento de la lógica de opacidad que, por largo tiempo, ha azotado los anales de la actividad pública.

Bajo este tenor, el autor estima que el acceso a la información tributaria constituye un arma para fiscalizar la actividad del Estado en el marco del paradigma democrático. A su vez, sostiene que el ejercicio de tal derecho propicia el debate público y la conciencia crítica. Sin embargo, no pierde de vista que el derecho de acceso a la información, a pesar de su naturaleza fundamental, admite restricciones importantes en las cuales reparar: a) El peligro real e inminente que amenace la seguridad nacional de una sociedad y b) La información sensible de una persona. Situación de conflictividad que, en su opinión, debe resolverse cautelosamente por medio de la técnica de ponderación de derechos.

Como se observa, el libro que en este documento se expone goza de las cualidades formativas y científicas indispensables para ser considerada como una obra de utilidad no sólo teórica, como práctica. Los trabajos en ella congregados dan cuenta de la avidez intelectual de sus autores para diagnosticar, analizar y proponer soluciones a problemáticas concretas suscitadas en un ámbito de conocimiento, a primera vista inescrutable, como es la materia tributaria. De ahí, la invitación a su lectura.