

PRÓLOGO

A principios de 2013 recibimos una invitación por parte del profesor Diego Marín Barnuevo Fabo para colaborar en un proyecto de investigación que él y un equipo de trabajo de la Universidad Autónoma de Madrid estaban gestionando ante una institución bancaria que pudiera financiarlo. Se trataba de realizar una investigación bilateral España-México sobre algunos temas financieros y tributarios.*

Derivado de ese primer contacto le hice saber a Diego (ahora lo llamo así) que en México, en 2011, habíamos tenido una reforma constitucional de muy hondo calado en materia de derechos humanos y que estábamos muy interesados en abrir un espacio dentro del cual tanto ellos como nosotros pudiéramos dialogar sobre la incidencia de los derechos humanos en el sistema tributario.

Nos motivaba conocer las experiencias europeas sobre estos temas, especialmente por las reformas que algunos países han realizado a sus sistemas fiscales por mandato del Tribunal de Estrasburgo, que contrastó esa regulación con la Convención Europea de Derechos Humanos, hecho que se ha convertido en una constante desde hace años y que, hasta el momento, no se ha replicado en Latinoamérica, pero que, sin duda, constituirá un lugar común en los pronunciamientos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en pocos años.

Debo confesar que el entusiasmo y voluntad de Diego me contagió y como consecuencia decidimos celebrar el Congreso Bilateral México-España sobre *Justicia Tributaria y Derechos Humanos* en el mes de mayo, en la ciudad de Cuernavaca, bajo el cobijo de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, Congreso que tuvo un enorme éxito tanto por el número de participantes como por la calidad de los expositores y, por supuesto, por el producto que se ha generado, como este libro que ahora el lector tiene en sus manos.

Junto al profesor Diego Marín nos acompañaron los profesores Juan Arrieta Martínez de Pisón, Félix Alberto Vega Borrego y Santos Gandarillas

* Concretamente nos referimos al proyecto CEAL UAM-Santander, “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y al proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

Martos; posteriormente se unió a este proyecto el ilustre profesor Carlos Palao Taboada, catedrático emérito de la Universidad Autónoma de Madrid. También participaron en este evento, por la parte mexicana, los profesores Gabriela Ríos Granados, de la UNAM, César Augusto Domínguez Crespo, de la Universidad de Guanajuato, Arturo Sánchez Aceves, de la Universidad de Guadalajara, José Ramón Morales Hernández, de la Universidad de Querétaro, Raúl Rodríguez Vidal, de la Universidad de Coahuila y quien escribe, de la Universidad de Morelos.

No cabe duda de que la discusión sobre la relación entre la imposición y la protección de los derechos humanos encajaba perfectamente con este cuadro de profesores, tanto que lo dicho ahí, en mi opinión, abrió nuevas puertas en la investigación de estos temas.

Por un lado, es evidente que los derechos humanos contienen principios ya consolidados, los cuales comparten un molde común y son aplicados en diversos convenios a lo largo del mundo. Por el otro, parece existir una reticencia infranqueable en extender la protección de tales derechos más allá de su componente civil y penal. Como consecuencia, la norma tributaria, a menudo, ha sido ignorada y arrinconada en el baúl de una rama jurídica a la que tradicionalmente se le ha calificado de conservadora de la soberanía nacional para la recaudación de tributos.

Pues bien, los participantes en este libro exponen argumentos e ideas para romper con ese añejo patrón. Aunque debe reconocerse que la fiscalidad es útil para la recaudación de impuestos, ya que la norma fiscal es mucho más que eso: es también el derecho de los contribuyentes a pagar impuestos conforme a lo que dispone la ley, sin que deban necesariamente sacrificarse esos derechos frente a los intereses públicos de recaudación y supervisión de las contribuciones. Una visión moderna de la norma tributaria, es decir, una visión que tome en cuenta los derechos humanos debe conciliar tales intereses.

Por esta razón, el énfasis del libro consiste en verificar cómo los derechos humanos, consagrados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, han encontrado una dimensión concreta en el marco de convenios regionales, como la Convención Europea de Derecho Humanos o la Convención Americana de Derechos Humanos.

Estamos convencidos de que este “diálogo” entre derechos humanos y tributación que el libro pretende abrir, puede ser un punto de partida para nuevas líneas de investigación.

No puedo dejar de mencionar algunas líneas sobre el contenido de los capítulos de quienes me han hecho el enorme favor de ofrecer y defender en esta obra sus puntos de vista sobre esta temática.

En el capítulo I, titulado *Los derechos humanos en el derecho administrativo y tributario sancionador*, me he ocupado de ofrecer una visión de lo que entiendo es ahora el derecho administrativo sancionador en México. El estudio de esta disciplina debe realizarse con los cánones que la Constitución mexicana establece. Sostenemos que no es de recibo la teoría extranjera sobre el *ius puniendi* único del Estado para explicar la materia, por lo que estamos en desacuerdo con la postura dominante de los tribunales nacionales sobre este punto. En México, debe hablarse de cuatro potestades diferenciadas: el derecho administrativo sancionador general, el derecho de la policía municipal, el derecho disciplinario y el derecho penal. A partir de esta postura, los derechos humanos deben reconducirse con la intensidad y graduación que cada potestad sancionadora exige.

En el capítulo II, titulado *La protección de la familia en el sistema tributario*, de la pluma del profesor Diego Marín-Barnuevo Fabo, se analiza el significado y alcance del mandato que exige preservar de gravamen, el mínimo exento. Para ello, comienza con una exposición genérica del fundamento de la regla que exige amparar de gravamen la cantidad de renta destinada a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia, seguidamente describe el contenido esencial de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán, y, finalmente, realiza un comentario detallado de la situación en España. Este ejercicio metodológico nos permite asumir que de igual manera, el mínimo existencial debería tener una mejor recepción jurídica en México.

El capítulo III, escrito por el profesor Carlos Palao Taboada, se refiere a un tema poco explorado en nuestro país, pero de enorme potencialidad: *el derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario*. En esta exquisita investigación, el profesor Palao analiza este principio desde la perspectiva del sistema tributario español, dando cuenta, por supuesto, de toda la jurisprudencia dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Precedentes que iluminan un posible derrotero para nuestro sistema.

Aprovecho el espacio de estas palabras introductorias para recordar que conocí al profesor Palao Taboada en Madrid, hace más de diez años, mientras realizaba mis estudios de doctorado en España. Impartía una conferencia sobre el principio de capacidad contributiva. Me dejó perplejo por la profundidad con la que abordó el tema y, por supuesto, desde entonces he sido un seguidor de sus investigaciones. Le agradezco la oportunidad que nos brinda con este trabajo.

El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: la capacidad contributiva como garantía y derecho es el título que constituye el capítulo IV de la participación del doctor César Augusto Domínguez Crespo, profesor de la Univer-

sidad de Guanajuato. En ella, el profesor Domínguez ofrece un análisis del IVA mexicano, y lo encara con la reforma en materia de derechos humanos, concluyendo en la necesidad de que el mínimo existencial esté debidamente recogido en la legislación.

El profesor Domínguez Crespo está llamado a ser un referente en México sobre el derecho tributario. Se ha ocupado de analizar algunos sectores de esta disciplina, como la fiscalidad internacional y los impuestos al consumo, y lo ha hecho de muy buena manera. Así, ha iniciado con una empresa de enormes proporciones: la *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, y le deseamos toda la suerte posible. Enhorabuena.

Por su parte, el profesor Félix Alberto Vega Borrego da cuenta del capítulo V, al despertar nuestro interés con un tema de mayúscula actualidad: *Derecho a la libertad: aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria*. El objetivo de su participación —en palabras del propio profesor— es analizar los aspectos esenciales del delito fiscal en la regulación española, poniendo de relieve también algunos de los problemas que se plantean con los procedimientos administrativos y penales dirigidos a su persecución.

Nos recuerda el profesor Vega Borrego que, en la mayoría de los casos, el origen del procedimiento penal por delito fiscal en España se encuentra en un previo procedimiento administrativo de comprobación tributaria. Como el principio *ne bis in idem* que prohíbe sancionar dos veces los mismos hechos, lo que sucede con carácter general, es que el procedimiento penal tiene preferencia sobre el procedimiento administrativo. Ello provoca que la administración tributaria deba paralizar el procedimiento administrativo hasta que no se resuelva el procedimiento penal, reiniciándolo o no con posterioridad, según el caso. Esta última cuestión dependerá fundamentalmente del sentido de la decisión judicial que se haya adoptado.

Cabe agregar que en México, el interés del Estado de proteger los caudales públicos ha ido adquiriendo connotaciones alarmantes en los últimos años, de manera que hemos sido testigos silenciosos de un incesante aumento en la aprobación de muchos tipos penales y de sanciones tributarias que proclaman abiertamente tener ese propósito; sin embargo, este aumento desproporcionado no viene acompañado de un aumento en el número de garantías procesales dispensadas a favor de los contribuyentes.

Casi haciéndose eco de lo que dispone el artículo 1o. constitucional, el profesor Juan Arrieta Martínez de Pisón, también de la Universidad Autónoma de Madrid, nos obsequia un magnífico trabajo titulado: *Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva*, que constituye el capítulo VI de este libro. No obstante, por tratarse de un tema clásico

en el derecho tributario, el profesor Martínez de Pisón ofrece algunas perspectivas que obligan a reflexionar de nueva cuenta sobre este asunto.

Derecho a un proceso equitativo: los procedimientos de impugnación de actos tributarios, del profesor Santos Gandarillas Martos es el trabajo que da cuerpo al capítulo VII. En este apartado, el profesor Gandarillas tiene como propósito analizar determinados aspectos y líneas generales de cómo operan algunas de las garantías del contribuyente en el procedimiento tributario, y que son *contrapunto y equilibrio de las potestades y prerrogativas de la siempre omnipotente administración pública*, como el mismo las califica.

La obra se cierra con un excelente trabajo que lleva por título: *La nueva dimensión del derecho al debido proceso en el contexto tributario*, que estuvo a cargo de los maestros Alberto Miguel Ruiz Matías y César Alejandro Ruiz Jiménez, ambos mexicanos, el primero, juez de distrito en la Ciudad de México y el segundo, estudiante del doctorado en Derecho Fiscal Internacional en la Universidad de Viena, Austria y colega mío en dicha institución —en 2012— cuando realicé una estancia de investigación.

En su estudio analizan el derecho a un debido proceso en el ámbito tributario mexicano, citando fuentes europeas, las cuales enriquecen enormemente sus reflexiones. Los maestros nos recuerdan que el debido proceso deberá adquirir una nueva dimensión a partir de la reforma constitucional de junio de 2011.

No puedo concluir sin agradecer públicamente a mis tesisas de la maestría y doctorado en derecho de la UAEM su inestimable apoyo en la organización del Congreso que realizamos en mayo de 2013. A mi esposa, Nancy Jazmín, un especial agradecimiento, y un beso de amor para mi pequeñín, Mateo, por sus dos años de vida.

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO