

EVOLUCIÓN DE LA REGLA *SOLVE ET REPETE* HACIA LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL EN LOS PROCEDIMIENTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL DISTRITO FEDERAL, A LA LUZ DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE FUENTE INTERNACIONAL

Por: Lic. Mauricio Estrada Avilés

SUMARIO: I. Introducción II. Definición III. Origen, Evolución Histórica y Situación Actual IV. Naturaleza Jurídica V. Establecimiento del *solve et repete* en la Legislación del Distrito Federal VI. Derecho Internacional de los Derechos Humanos VII. Documentos Internacionales Garantes del Acceso a la Justicia VIII. Conclusiones IX. Fuentes de consulta.

RESUMEN: La regla *solve et repete*, como presupuesto a la impugnación en contra de la determinación de créditos fiscales, en la actualidad se encuentra prácticamente en desuso por dos razones fundamentales: el sistema de garantías del interés fiscal previsto en los diferentes ordenamientos fiscales federales y locales, así como por su incompatibilidad con los derechos humanos previstos en los instrumentos internacionales, por lo que ya es inviable su aplicación en los regímenes jurídicos modernos, incluyendo a México.

PALABRAS CLAVE: Impugnación. Crédito. Fiscal. Derechos. Humanos. Instrumentos. Internacionales. Control. Constitucionalidad. Convencionalidad.

ABSTRACT: The rule *solve et repete* as budget challenge against the determination of tax credits, is currently obsolete for two reasons: the system of guarantees provided fiscal interest in the various federal and local tax systems, well as its incompatibility with human rights under international instruments, so it is unfeasible and its application in modern legal systems, including Mexico.

KEYWORDS: Challenge. Credit. Tax. Rights. Human. Instruments. Worldwide. Control. Constitutionality. Conventionality.

I. Introducción

La regla *solve et repete*, cuya traducción del latín al castellano equivale a “pagar para después repetir”, de aplicación en el ámbito tributario, esencialmente consiste en la exigencia de pagar el monto de una contribución, como requisito previo a la impugnación que se deduzca en contra del acto administrativo que la haya determinado, de lo contrario, el medio de defensa intentado no puede ser admitido ni substanciado y, por consecuencia lógica, no habrá la posibilidad de obtener una resolución revisora de su conformidad o disconformidad intrínseca con el marco jurídico rector, así como en relación al procedimiento del cual derivó.

No obstante el reconocimiento y utilización del instrumento en comento, a efecto de salvaguardar la regular percepción de los tributos a los que presumiblemente tiene derecho el Estado, es de señalarse que en nuestro país no ha tenido un gran arraigo, como sucedió o de hecho ocurre actualmente en otras naciones latinoamericanas.¹

Sin embargo, fue posible identificar un antecedente específico en la normativa fiscal aplicable en el Distrito Federal, actualmente abrogada.

Es así que a través de las presentes líneas, serán desarrollados los temas relativos a su definición, evolución, naturaleza jurídica, panorama internacional y su establecimiento en la legislación de la capital de la República. Finalizando con algunas reflexiones por las cuales se considera que no sería posible su restablecimiento en el orden local, o una eventual inclusión en el ámbito federal, a la luz de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos; ordenamientos que a partir de la reforma constitucional de 10 de junio de 2011, hoy en día tienen destacada relevancia y obligatoriedad para todas las autoridades nacionales.

II. Definición

De la revisión que se efectúe a las diversas definiciones elaboradas en torno a la figura *solve et repete*, persisten matices comunes en todas ellas, razón por la cual no se ahondará excesivamente en esta cuestión y únicamente nos centraremos en aquellas que devienen notoriamente ilustrativas y complementarias para lograr una comprensión de ese instituto.

Héctor B. Villegas refiere que: “la regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo”²

De acuerdo con Posadas-Belgrano, “el contribuyente –por aplicación de la regla *solve et repete*, ha debido pagar la cantidad que el Fisco pretendía, para poder usar los recursos que la ley le acuerda para proteger su derecho”³

Por su parte, Rubén Spila García entiende a la figura en comento como: “un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, este no puede impugnarlo judicialmente si no abona la suma correspondiente”. El autor en cita agrega que la institución glosada es extensiva

¹ Al respecto están los casos de Cuba y Argentina, en los cuales persiste su uso, a pesar de las nuevas tendencias sobre prerrogativas humanas en el ámbito internacional que lo proscribirían definitivamente, a las cuales también se hará alusión en el presente ensayo. Interesante resulta la situación de la nación sudamericana, donde pese a la incorporación expresa del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en su propio texto constitucional, el instituto en comento continúa vigente.

² VILLEGAS B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tercera edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1979, p. 362

³ POSADAS-BELGRANO, G. A., *Derecho Tributario*, Medina, Montevideo, 1959, p. 441

también a los accesorios de las contribuciones, al señalar que: “su finalidad consiste en que para poder discutir en sede jurisdiccional acerca de la legitimidad de la pretensión fiscal, es menester el previo pago de los montos que en concepto de tributos y sus accesorios ordena hacer efectivos la autoridad administrativa”⁴

Fernando Garrido Falla lo matiza bajo la premisa consistente en que: “la impugnación de un crédito a favor del Estado solo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”⁵ Como puede apreciarse, el tratadista invocado propone un concepto de mayor amplitud, toda vez que no lo circunscribe exclusivamente al campo de lo estrictamente tributario, sino que ubica su aplicación para cualquier crédito que el Estado tenga derecho a recibir por cuenta de terceros.

De lo expuesto, se coligen los siguientes aspectos compartidos por todas las construcciones conceptuales indicadas, en los siguientes términos:

- La satisfacción total de una pretensión estatal de cobro como condicionante ineludible para la admisión y trámite de cualquier medio de impugnación que legalmente proceda en contra de la resolución administrativa dictada por la autoridad en la instancia oficiosa, por la cual determine la existencia de un crédito fiscal a cargo de un particular.
- La exigencia de pago comprende no solo el importe del principal, sino también los accesorios.
- Puede operar tanto para medios de defensa en sede administrativa como jurisdiccionales, incluido el contencioso administrativo.

III. Origen, Evolución Histórica y Situación Actual

Los tratadistas que se han abocado a este tema ubican el antecedente más remoto del principio a examen en el derecho romano, concretamente en el periodo de la República, vinculándolo con la existencia de un recurso conocido como “*pignoris capio*”, que facultaba al acreedor para tomar en garantía bienes de su deudor, sin intervención de la magistratura. Sin embargo, no va a ser sino hasta la expedición de la ley “Censoria” que fue permitido emplear el recurso de marras en contra de los deudores de impuestos.

Como un saludable equilibrio, con el propósito de establecer un instrumento contra el excesivo empleo de dicho recurso, los pretores permitieron invertir la calidad de las partes, a efecto de que los propios causantes se convirtieran en actores para demandar su ilegitimidad.

⁴ Citado por JAVIER ROSSO, Fernando, *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*, p. 13. Recuperado de: <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>

⁵ Citado por JAVIER ROSSO, Fernando. *Ibidem*.

Sin embargo, se atribuye al pretor de Sicilia, Verres, en el año 70 a. C., haber supeditado el pago previo del adeudo tributario a fin de autorizar la acción de ilegitimidad apuntada.⁶

Esta fórmula trascendió hasta los tiempos imperiales, y de ahí, permeó en la época contemporánea a los sistemas jurídicos continentales. “La necesidad del previo pago para entablar ciertas reclamaciones en vía gubernativa o contenciosa surgió, en la mayoría de los países, con el perfeccionamiento de su ‘régimen administrativo’, fenómeno que podríamos fechar a mediados del siglo pasado [siglo XIX]. Tímida en un principio, la regla se extendió con decisión, ayudada por los postulados liberales clásicos, hasta que, al iniciarse el siglo XX, puede decirse que llegó al cénit de su vigencia”⁷

En el continente europeo, los países que mayor impulso dieron al instituto fueron Italia y España.

En el derecho italiano, su previsión legislativa se produjo formalmente en la Ley 2.248, que abolió los tribunales de lo contencioso administrativo, a favor de los órganos de jurisdicción ordinaria, de 20 de marzo de 1865.⁸ Habida cuenta que varias leyes fiscales sucesivas reafirmaron su aplicación. Más aun, la misma jurisprudencia de los tribunales extendió su observancia, al dar una connotación amplia, a la frase “materia de impuestos”, no sin despertar la severa crítica de los sectores doctrinales hasta que, finalmente, el Tribunal Supremo declaró su inconstitucionalidad, al resolver el caso “**Sttropa**”, el 31 de marzo de 1961.

Similar desenvolvimiento del *solve et repete* puede apreciarse en España, con la peculiaridad consistente en que su sistema normativo nacional distingue tres vertientes de aplicación: en el ámbito de la esfera fiscal estrictamente, en la del contencioso administrativo y en el orden administrativo en general. De igual forma cabe enfatizar que su adopción dista de ser constante y regular, debido a que ordenamientos legales positivos no lo previeron en ciertos periodos históricos. Finalmente, para 1973, una sentencia del Tribunal Constitucional hizo la declaratoria de inconstitucionalidad.

En la actualidad, la regla ha caído enormemente en desuso, a tal grado que en Inglaterra, Alemania, Francia, Suiza y los Estados Unidos de Norteamérica no se contempla, siendo que lo operante es la impugnación del acto determinante de una deuda tributaria con la posibilidad de suspender su ejecución.⁹

⁶ Cabe señalar que en esta época privaba un ambiente caracterizado por la rapacidad de las autoridades romanas, quienes para mantener la vida de lujo y dispendio de que disfrutaban los funcionarios públicos, consintieron múltiples inequidades con el único objetivo de aumentar la recaudación impositiva.

⁷ MARTÍN OVIEDO, José María, La decadencia de la regla “*solve et repete*” y la doctrina del Consejo de Estado, p. 149. Recuperado de: <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>

⁸ El artículo 6° del citado ordenamiento estipuló: “En toda controversia de impuestos los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso que se trate del cobro de una liquidación adicional”

⁹ Cfr. RAIJMAN, Maximiliano y SALCEDO, Daniel Esteban, *La vigencia de la regla “solve et repete” y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*, p. 209. Recuperado de: <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>

En la región de Latinoamérica, Cuba y Argentina constituyen casos que merecen particular atención en razón de que todavía la continúan utilizando.

En la nación centroamericana conviene destacar que la adopción de esta regla data desde sus inicios como país independiente, y el hecho actual de que la Ley 113, aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, el 23 de julio de 2012, y el Decreto 304 del Consejo de Ministros, sancionado el 31 de octubre de ese mismo año, que establecen las normas generales y procedimientos tributarios, precisan que los causantes cumplan con determinados requisitos para acceder a la jurisdicción contenciosa como son el agotamiento previo de la instancia en sede administrativa, así como la observancia del *solve et repete* en dicha vía.¹⁰

Con relación a Argentina, esta figura se originó como una construcción jurisprudencial antes de su incorporación en un texto de ley, pensada como una alternativa que garantizara la constante y regular percepción de los tributos, sobre todo para las provincias, privilegiando que la intervención de los tribunales, sobre todo los de carácter federal, no interfirieran con la autonomía de las regiones internas del país, en su caso.

El primer referente legislativo que consagró el *solve et repete* en esa nación fue la Ley número 217 de 1859, considerada como la original Ley Nacional de Contabilidad Pública. Posteriormente, ordenamientos legales dispusieron su inclusión, aunque cabe señalar que no existe en los contextos administrativo o tributario, una previsión normativa general que lo establezca en el terreno federal, por lo que habrá que remitirse a cada ley específica, e incluso, provincial, a efecto de determinar su establecimiento.

Empero, es factible enunciar materias en las cuales tiene plena operatividad, como son la impugnación de multas administrativas y en los recursos previstos en las leyes de seguridad social.

Hoy en día, si bien la legislación argentina no ha proscrito totalmente la consabida regla, lo cierto es que su Corte Suprema de Justicia de la Nación la ha acotado considerablemente, a tal grado que ha limitado su aplicación para casos excepcionales.¹¹

IV. Naturaleza Jurídica

Cabe señalar que, adversamente a las razones que frecuentemente fueron argüidas por los órganos legislativos a fin de sustentar su incorporación, como se anotó previamente, su aplicación no es tan generalizada actualmente.

¹⁰ Un aspecto medular presente en el régimen legal cubano, es que su norma fundamental no prevé expresamente derechos o garantías tributarias en forma expresa, aunque existen corrientes de pensamiento que las desprenden de otras prerrogativas esenciales sí reconocidas, como son el derecho a la libertad, defensa e igualdad.

¹¹ Vid: RAIJMAN, Maximiliano y SALCEDO, Daniel Esteban. Op. Cit., pp. 222-226

De igual manera, las distintas teorías formuladas con el propósito de justificar su persistencia, hoy en día han perdido eficacia, fundamentalmente por la nueva visión que se tiene respecto a los derechos humanos que salvaguardan no solo la integridad personal del individuo, sino también su esfera patrimonial integrada por bienes y prerrogativas de naturaleza económica.

No obstante lo señalado, resulta conveniente mencionar, aunque sea de manera sumamente breve, las tesis explicativas sobre su naturaleza, para adquirir un entendimiento íntegro acerca de este instituto. Al respecto, es posible agruparlas para fines explicativos en cuatro categorías:

- **Criterio administrativo.** Para esta corriente de pensamiento, habida cuenta que el acto administrativo de carácter tributario, que determina una contribución, goza de la presunción de legalidad en cuanto a su emisión, por lo que en consecuencia, también es susceptible de inmediata realización, luego, la obligación de pago impuesta merced suyo también resulta de indefectible cumplimiento, al no mediar ninguna declaración que desvirtúe lo anterior.¹²
- **Criterio procesalista.** Esta teoría se desdobra en dos vertientes distintas: una primera postura le atribuye a la regla en comento el carácter de presupuesto procesal, de tal manera que, sin su observancia, no llega a constituirse la relación tendente a disputar un crédito fiscal dentro de una fase de impugnación; la segunda posición únicamente se contenta en afirmar que, de no pagarse con antelación el monto de la obligación pecuniaria determinada a favor del Estado, por concepto de un adeudo fiscal, el órgano resolutor o juez, está impedido para conocer del asunto, pues lo que verdaderamente constituye el fondo del pronunciamiento será la restitución del pago realizado.¹³
- **Criterio fiscal.** Concibe a la figura del *solve et repete* como un privilegio establecido en beneficio del fisco, de tal suerte que no puede entrar en contienda con los particulares, sin que primeramente haya satisfecho su pretensión de cobro.¹⁴
- **Criterio político.** Según esta tesis, es menester que el Estado perciba el pago de las contribuciones para de esta forma no entorpecer la regular prestación de los servicios públicos a su cargo, ni dejar de cumplir oportunamente con las atribuciones encomendadas, sobre todo tomando en consideración que frecuentemente las impugnaciones interpuestas solamente tienen la intención de retardar el cumplimiento de la obligación y, si ello ocurre, el funcionamiento de la actividad estatal se vería perjudicado, con el consecuente costo que ello trae aparejado en el orden social e interés público.

¹² Son autores que siguen esta corriente ideológica: Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio. Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*, novena edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, p. 676

¹³ Son representantes de la primera vertiente: Grau, Quarta y Uckmar. Por parte del segundo matiz: Chioyenda y Giannini. Cfr. BENCOMO FARIÑAS, Yaneisi. "Solve et repete Vs. Tutela Judicial en Cuba: Tema Pendiente en el Derecho Procesal Constitucional" en *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, número 28, 2013, p. 10

¹⁴ Chioyenda, Uckmar, Zingali, Garrido Falla y Mendizábal se refieren a este criterio, aunque en sentido adverso: *Ibídem*.

V. Establecimiento del *Solve et Repete* en la Legislación del Distrito Federal

En el ámbito del Distrito Federal, la figura *solve et repete* fue introducida mediante decreto de reformas al hoy desaparecido Código Financiero de la entidad, de 30 de diciembre de 2005, mediante adición de los párrafos quinto y sexto, al artículo 690, en los siguientes términos:

“(…) Cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate. En caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado (…)”

“(…) Lo anterior no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad (…)”

Las adiciones en comento fueron efectuadas en forma por demás intempestiva e improvisada, toda vez que no fueron considerados los siguientes aspectos de trascendental importancia: a) No mediaron modificaciones a las disposiciones normativas relativas a los medios para garantizar el interés fiscal contenidas en el Código Financiero ni en la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, a efecto de adaptarlas de acuerdo con esa novedosa realidad normativa ya que, de entrada, las mismas no tendrían razón de existir dada la necesidad de pago impuesta; b) Por una deficiente técnica legislativa, los párrafos adicionados estaban incluidos en el título concerniente a los recursos, sin embargo, las disposiciones de trato iban más allá de ese ámbito, puesto que la regla del *solve et repete* instaurada también regía para el juicio seguido ante el Tribunal de lo Contencioso Distrital; c) En esa tesitura, es de subrayar el conflicto suscitado en el sentido de que la codificación anotada no podía válidamente alterar la reglamentación del juicio de mérito, en atención a que el Código Financiero del Distrito Federal únicamente se constituía en ordenamiento de aplicación supletoria a la Ley del Tribunal Administrativo de referencia, en lo que no contrariara sus disposiciones, sin mencionar que esta última, en ninguna parte indicaba como causal de improcedencia del procedimiento jurisdiccional de su conocimiento, la ausencia de pago de las cantidades determinadas a título de adeudos fiscales.

Es así que, merced la reforma comentada, todo el sistema de garantías previsto para los créditos fiscales, como son el depósito, prenda, hipoteca o embargo, quedaron virtualmente negados.

Efectivamente, el requisito preceptuado por el numeral 690 del Código Financiero del Distrito Federal, que condicionaba la procedencia tanto del recurso de revocación como el juicio contencioso administrativo local, a la exhibición de cheque de caja o certificado, o bien, comprobante de pago, que ampararan el monto de las obligaciones fiscales a controvertirse, implicaba forzosamente el establecimiento, en toda su extensión, de la regla del *solve et repete* en la

legislación tributaria de la capital de la República. Máxime que los cheques, en cualquiera de las modalidades indicadas, bajo ninguna circunstancia pueden estimarse como medios de garantía, sino que se tratan de auténticos instrumentos de pago.

A imitación de algunas legislaciones extranjeras, como un atemperamiento al instituto jurídico glosado, estaba prevista la dispensa del pago anterior a la impugnación de un acto de fijación de créditos fiscales, para el supuesto de que el afectado estimara que la obligación ya estuviera caduca o prescrita.¹⁵

El anterior estado de cosas ya no persistió en la normatividad en vigor para la Ciudad de México, pues el actual Código Fiscal del Distrito Federal,¹⁶ en su artículo 443, ahora señala que la impugnación de actos administrativos que conlleven el cumplimiento de obligaciones fiscales, habrán de garantizarse a través de las formas contempladas en el diverso numeral 30, mismas que pueden ser: depósito de dinero, prenda o hipoteca, fianza otorgada por compañía autorizada, obligación solidaria asumida por un tercero y embargo en la vía administrativa.

Aclarando que de no hacer lo anterior, el medio de impugnación intentado (recurso de revocación o juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso) **sí será procedente**, a diferencia de lo que acontecía con antelación, solo que la autoridad estará en aptitud legal de ejecutar tal determinación.

Por otra parte, al igual que el ordinal 690 del Código Financiero, el precepto legal vigente excluye la obligación de garantizar cuando el afectado estime que han operado a su favor la prescripción o la caducidad.

En virtud de lo expuesto, la legislación tributaria del Distrito Federal se ha homologado con su similar en el orden federal,¹⁷ abandonándose la regla *solve et repete* como requisito *sine qua non*, a efecto de que prospere cualquier impugnación, limitándose a requerir la garantía del interés fiscal siempre que el causante quiera sustraerse, durante la tramitación del medio de defensa, a los efectos del procedimiento económico coactivo o de ejecución.

Ahora bien, como un resabio de la reglamentación legal abrogada, en el párrafo final del dispositivo legal de marras, se mantuvo lo dispuesto en relación a los institutos de la prescripción y caducidad, solo que referidos a la dispensa en cuanto a la obligación de otorgar garantía, y

¹⁵ En Argentina, verbigracia, existía esta excepción en forma más general, respecto a lo contemplado por la norma invocada, correspondiente a los casos en que la pretensión de cobro de las autoridades deviniera notoriamente improcedente, a primera vista. A ello, la Corte Suprema de Justicia de aquel país agregó a los “casos anómalos”: GIULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit., p. 679. Entiéndase por tales casos anómalos, situaciones en las que, prima facie, el tributo a debatirse deviene inconstitucional: Cfr. JAVIER ROSSO, Fernando. Op. Cit., p. 14.

¹⁶ Publicado en la Gaceta del Distrito Federal el 29 de diciembre de 2009.

¹⁷ El Código Fiscal de la Federación estatuye, por su parte, como formas de garantía en el ámbito de su competencia, además de las prevenidas por el Código Tributario Distrital, a las cartas de crédito u otras formas de garantía financiera autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; los títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, a falta de suficiencia para garantizar mediante las otras formas apuntadas. Vid: Artículo 141.

no al deber de pagar el crédito fiscal a debatirse. Sobre el particular, consideramos que esta disposición carece de justificación, ya que su inclusión obedecía más bien a una flexibilización de la regla del *solve et repete* antes en vigor; amén de que en una abierta muestra de subjetividad, la operatividad de la misma depende, en primera instancia, de la simple estimación del interesado y, subsecuentemente, a la apreciación del órgano encargado de resolver el medio de defensa correspondiente, con vista en los documentos o pruebas que eventualmente fuesen adjuntadas a la demanda inicial.

En este punto convendría más bien recurrir a elementos de mayor objetividad a fin de excusar la obligación de garantizar un crédito fiscal, como sería el acreditamiento de que las sumas exigidas exceden la capacidad económica del afectado, o que se trata de sujeto distinto al obligado principal.

VI. Derecho Internacional de los Derechos Humanos

1. Preámbulo

De conformidad con lo hasta ahora expuesto, si bien es dable afirmar, sin reserva alguna, que en los órdenes federal y del Distrito Federal, el principio *solve et repete* no está reconocido actualmente de ninguna manera, ello no excluye una eventual implementación en el futuro, pues bastaría una iniciativa de ley que pretendiere reintroducirlo en la normatividad fiscal, que fuera debidamente discutida, votada y aprobada en los correspondientes órganos legislativos, promulgada y publicada por el poder ejecutivo, para que se convirtiera en un instituto de derecho positivo.

Ahora bien, de llegar a presentarse el escenario descrito con antelación, aquí sostenemos que no sería legítimo la reincorporación de esa regla bajo ninguna perspectiva, y por ende, impugnabile con altas posibilidades de éxito ante los órganos jurisdiccionales, en función de los tratados internacionales suscritos por México y debidamente aprobados, por violentar derechos humanos consignados en los mismos, como se pasa a demostrar a continuación.¹⁸

¹⁸A partir de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, correlacionada con las modificaciones a la Ley Fundamental difundidas en el mismo medio oficial el 10 del mismo mes y año en mención, así como con la expedición de la nueva Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, el 2 de abril de 2013, el juicio de mérito se convirtió en el proceso idóneo para la salvaguarda de los derechos humanos de fuente doméstica y los consignados en instrumentos internacionales. A lo que habría que agregar la admisión del control difuso a cargo de todas las autoridades del país, en el ámbito de sus respectivas competencias, que les impone el ineludible deber de proteger esos mismos derechos, que inicialmente fuera establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivado de lo resuelto en el expediente Varios 912/2010, a propósito de la sentencia condenatoria para el Estado mexicano dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Radilla. Véase: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El nuevo juicio de amparo. Guía para la Reforma Constitucional y la nueva Ley de Amparo*, sexta edición, Porrúa, México, 2014, pp. 1-7

2. Derechos Humanos

Puede afirmarse que existe una noción compartida colectivamente acerca de lo que debe entenderse por derechos humanos; por lo general con este término se hace alusión al cúmulo de prerrogativas que le corresponden a cualquier persona por el simple hecho de serlo.

Ahora bien, en una conceptualización de mayor rigor científico y siguiendo las ideas de Ferrajoli, los derechos humanos son, ante todo, derechos subjetivos; el significado atribuible a esta última expresión, en la temática que nos ocupa, está referido a las expectativas formadas en torno a las personas en función de la acción u omisión del Estado, las empresas, los poderes fácticos y el resto de las personas, respecto a ciertos bienes primarios constitutivos de la dignidad humana.¹⁹

Es verdad que no existe un consenso unánime en relación con el contenido de esos bienes esenciales integrantes de la dignidad de la persona, aunque es factible identificar de forma común los siguientes: la vida, libertad, integridad personal, salud, alimentación, educación, impartición de justicia.²⁰

A fin de clarificar las ideas anteriores, podemos conceptualizar los derechos humanos como exigencias de comportamiento de carácter ético, a cargo de sujetos y entidades individualmente identificados, en relación a prerrogativas, potestades y atribuciones inherentes a la persona por su propia naturaleza, y cuya observancia está protegida por el orden jurídico nacional y supranacional.

Dado que la locución “derechos humanos” resulta extensa y, en ocasiones, vaga e imprecisa, sobre todo por lo que hace al terreno jurídico, algunas corrientes doctrinales han propuesto sustituirla con la denominación de “derechos fundamentales”²¹

Con esta expresión se alude precisamente a los derechos humanos que están protegidos por la constitución nacional de cualquier país, así como en el plano internacional, merced la suscripción de diversos tratados, acuerdos o convenciones multilaterales, cuya materia específica la constituyan los precitados derechos, o bien, porque de su contenido obligacional puedan desprenderse tales prerrogativas, aunque su creación no haya obedecido, ex profeso, a su consignación, y que resulten vinculantes para la misma nación de que se trate.

La anterior distinción facilita enormemente el trabajo protector al momento de su invocación, ya que no será factible deducir, ante las instancias competentes, derechos humanos no reconocidos por el orden jurídico, o que lo sean en otros sistemas o regiones geográficas del planeta, pero que bajo ninguna perspectiva le serán obligatorios a un Estado determinado.

¹⁹ FERRAJOLI, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2006, p. 33

²⁰ VÁZQUEZ, Luis Daniel y SERRANO, Sandra. “Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica” en *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, segunda edición, Porrúa, México, 2012, p. 138

²¹ La acuñación de este término proviene de su utilización por la Constitución Española de 1978, la que a su vez lo recuperó de la doctrina constitucional alemana, con motivo de su norma fundamental de 1949. Cfr. FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SÁNCHEZ GIL, Rubén. *Op. Cit.*, pp. 3-7

3. El Sistema de Derechos Fundamentales en el Sistema Jurídico Constitucional Mexicano

A partir de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 10 de junio de 2011, los preceptos que resultan relevantes para efectos de este estudio son los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero, y 133, en su texto actualmente en vigor.

A) Artículo 1º de la Constitución General de la República

El primero de los dispositivos enunciados, en su primer párrafo, establece que en nuestro país, todas las personas disfrutarán de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y los Tratados Internacionales de los que sea parte.²²

De lo ordenado por este precepto, contundentemente se observa que la variación al contenido del numeral en comento, implicó un cambio sustancial, desplegado en los siguientes aspectos específicos:²³

- La admisión expresa, dentro de la parte dogmática del texto constitucional, en el sentido de que todas las personas, sin distinción de nacionalidad, residencia, sexo, origen étnico, color, religión, lengua, orientación sexual o cualquier otra condición, tienen las prerrogativas inherentes a todos los seres humanos.
- A diferencia de la redacción anterior a la reforma glosada, se sustituyó el vocablo “individuos”, por el de “personas”, en adopción a una concepción de mayor humanismo.
- La aceptación de que los derechos humanos en mención dimana de la propia naturaleza del género humano, conlleva la afirmación de que son diferenciados y anteriores a cualquier otra imputación normativa hecha por la entidad estatal, a la cual no le compete su otorgamiento o concesión graciosa, sino únicamente su reconocimiento y protección.
- El espectro protector a tales derechos es el de mayor rango normativo, puesto que proviene de la propia Ley Fundamental, la cual, de acuerdo con las tendencias universales hoy dominantes, le concede nivel constitucional a los derechos humanos o fundamentales previstos en los tratados internacionales suscritos por México.²⁴

²² En atención a lo dispuesto por el artículo 76, fracción I, y 89, fracción X, ambos de la Constitución Política Mexicana, en correlación con los preceptos 2, 3, 4 y 5, de la Ley sobre la Celebración de Tratados, el procedimiento para que un instrumento de corte internacional se constituya en derecho positivo nacional requiere a grosso modo: negociación; firma por el Presidente de la República o funcionario autorizado; aprobación por el Senado; adhesión y aceptación mediante ratificación, intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación; publicación en el Diario Oficial de la Federación y entrada en vigor. Cfr.: ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Porrúa, México, 2012, pp. 27 y 28, nota 23.

²³ *Ibidem*. pp. 27-31.

²⁴ Es así que la posición nacionalista y defensiva que privilegiaba la protección de la soberanía nacional por encima del régimen internacional de los derechos humanos, fue cediendo paso a la tendencia internacionalista y colaborativa que caracteriza a la política exterior de México en la actualidad. Vid: SALTALAMACCHIA ZICCARDI, Natalia y COVARRUBIAS VELASCO, Ana. “La dimensión internacional de la reforma de derechos humanos: antecedentes históricos” en *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*. Op. Cit., p. 3.

- Está prevista la posibilidad de restricción o suspensión en relación a los derechos humanos, de acuerdo con las previsiones señaladas en la misma Constitución.²⁵

El segundo párrafo del artículo 1° constitucional dispone que las normas relativas a los derechos humanos sean interpretadas de conformidad con la Constitución y los tratados internacionales, favoreciendo siempre a las personas con la protección más amplia.

El anterior enunciado normativo establece un ligamen entre temas de senda importancia en la materia, como son: *la interpretación conforme* y el principio *“pro persona”*.

El primer tópico presupone que, ante la existencia de diversas posibilidades de solución a una misma cuestión, habrá de escogerse la que resulte armoniosa o acorde con los derechos humanos previstos en la Constitución y en los tratados internacionales; lo anterior incluye, por supuesto, la adopción del sentido y alcance que satisfagan los extremos señalados.

Ahora bien, la interpretación conforme que mandata este precepto constitucional, se realizará en conjunción con el principio *“pro persona”* también referido, lo que significa que debe procurarse una armonización de cualquier norma que consigne derechos humanos, con el estándar más alto de salvaguarda, bajo los siguientes extremos:

1. Tratándose del reconocimiento de derechos protegidos, entre las disposiciones de normas de fuente interna y externa habrá de preferirse la que tenga un contenido protector más amplio.
2. En sentido adverso, para el caso de restricción o suspensión de prerrogativas, indefectiblemente se seleccionará la disposición de menor extensión, esto es, aquella que prevea la menor reducción a la protección establecida, sin atender su origen, es decir, sin importar que provenga de fuente interna o externa.²⁶

²⁵ Es de destacar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha delimitado jurisprudencialmente las condiciones y requisitos a observarse para limitar un derecho humano, en adición a su contemplación en el propio texto constitucional, a saber: a) la restricción debe ser necesaria a efecto de asegurar los propios fines constitucionales que la fundamentan; b) la limitación debe ser adecuada, idónea, apta, susceptible de conseguir el fin perseguido, y proporcional; esto último es, la correspondencia que debe existir entre la medida legislativa restrictiva y los perjuicios o afectaciones que pueden ocasionarse a otros bienes jurídicos tutelados constitucionalmente, de tal suerte que no deben resultar desmedidos o innecesarios. Son ilustrativos sobre el particular, las siguientes tesis: **“GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA”**, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, diciembre de 2007, Novena Época, tesis P/J. 130/2007, página 8; **“RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS”**, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, julio de 2008, Novena Época, tesis 1a. LXVI/2008, página 462.

²⁶ Es así que el precepto en examen, en su porción normativa señalada, opera como una cláusula de tutela y garantía por cuya virtud, para la aplicación y, en su caso, exégesis de los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos, el resultado necesariamente será la selección de la postura que otorgue mayor amplitud de protección, o en su caso, la de menor limitación. Cfr.: CABALLERO OCHOA, José Luis. *“La cláusula de interpretación conforme y el principio ‘pro persona’ (Artículo 1°, segundo párrafo, de la Constitución)”*, en *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*. Op. Cit., p. 112.

El tercer párrafo del artículo 1° de la Constitución preceptúa la obligación, a cargo de todas las autoridades del Estado mexicano, en el ámbito de sus respectivas competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la legislación secundaria.

Lo contenido en el dispositivo de la Carta Magna no es sino la aceptación abierta, forjada en el derecho internacional de los derechos humanos, consistente en que las obligaciones del Estado, respecto de las prerrogativas humanas fundamentales son de tres categorías: respetar, proteger y cumplir o realizar.²⁷

El deber de respeto implica que todos los agentes y organismos estatales, sin importar su jerarquía dentro del gobierno, ni la organización administrativa que adopte la entidad, habrán de abstenerse de cualquier comportamiento u omisión que violente la integridad de los individuos, grupos sociales o pongan en riesgo sus libertades o derechos.

La obligación de proteger significa que el Estado instrumentará medidas reactivas o preventivas, que impidan que agentes o sujetos violen los derechos fundamentales.

Por el deber de cumplir o realizar, el Estado asume el compromiso de proveer medidas activas al alcance de las personas, sobremanera tratándose de grupos sociales vulnerables, que les permitan el disfrute de los derechos humanos, cuando no puedan realizarlo por sí mismos.

Como complemento a las obligaciones sucintamente explicadas, acertadamente el texto constitucional agrega otras, en consonancia con la doctrina más avanzada sobre el tema, como son la prevención e investigación de conductas provenientes de actores públicos o privados, que importen vulneración a los derechos humanos, con la consecuente respuesta oficial que se traduce en su punibilidad con un doble propósito: inhibir esos comportamientos nocivos para el núcleo social y cumplir a cabalidad con el compromiso que internacionalmente impone al respecto la normativa supranacional.

A esto último cabe adicionar también, la necesidad de reparar las violaciones perpetradas contra las prerrogativas humanas esenciales, lo que a grosso modo conlleva la supresión de las consecuencias provocadas por el perjuicio padecido, con la consecuente instrumentación de medidas de variada naturaleza tendentes a la restitución, rehabilitación, satisfacción, y garantía de no repetición, en proporción a la gravedad de la violación y menoscabo sufrido.²⁸

²⁷ CARBONELL, Miguel. "Las obligaciones del Estado en el artículo 1° de la Constitución Mexicana" en *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*. Op. Cit., p. 75

²⁸ En esos términos se pronunció la Corte Interamericana de Derechos Humanos al sentenciar el caso Garrido y Baigorria vs. Argentina, el 27 de agosto de 1998. Citado por GARCÍA RAMÍREZ, Sergio. "Reparaciones de fuente internacional por violación a los derechos humanos (sentido e implicaciones del párrafo tercero del artículo 1° constitucional bajo la reforma de 2011)" en *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*. Op. Cit., p. 170, nota 7.

Como lo previene el precepto constitucional en comento, las diversas obligaciones antes señaladas tendrán que aplicarse en el marco de los postulados de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, ampliamente admitidos en la materia.²⁹

B) Artículo 133 constitucional

El mencionado ordinal de la Ley Fundamental estatuye dos temas de trascendental importancia: el primero relativo a la jerarquía que tienen las normas integrantes del sistema jurídico mexicano; el segundo tópico capital es el deber que tienen los juzgadores de todo el país, al ejercer su potestad jurisdiccional sobre los casos sometidos a su decisión, de ajustarse siempre a lo que ordenen los ordenamientos jurídicos cualitativamente calificados, sin obstar lo que contrariamente establezcan las constituciones y leyes estatales.

Con relación a la jerarquía de normas precitada, en atención al texto vigente del artículo 1º constitucional y de una interpretación sistemática con el dispositivo de la Ley Fundamental aquí glosado, se desprende que en el sitio más alto de la estructura legal estarán, al mismo nivel, la Constitución y los Tratados Internacionales que se refieran a derechos humanos.³⁰ En el siguiente escalón estarán las normas constitucionales en materia distinta a los derechos humanos y, debajo, los tratados internacionales cuya materia también sea diferente a las prerrogativas humanas; posteriormente se ubicarán las leyes generales, y después, las leyes federales y locales.

En este mismo numeral 133 está la fundamentación del mecanismo protector de la normatividad que está por encima del resto de los textos jurídicos que componen el sistema, conocido como control difuso, entendido como la facultad de los entes de autoridad con funciones materialmente jurisdiccionales para desaplicar las normas locales que resulten contrarias a la propia Carta Magna, o a los instrumentos de fuente internacional, destacadamente la Convención Americana sobre Derechos Humanos, sus protocolos adicionales y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.³¹ Es así que el control difuso tiene dos

²⁹ Tales principios se constituyen en pautas de interpretación y aplicación sentadas por la doctrina internacional y que el legislador mexicano hizo suyas en el dictamen de enmiendas constitucionales que dieron lugar a la reforma de 10 de junio de 2011. Es así que de acuerdo con la directriz de universalidad, los derechos humanos corresponden a todas las personas por igual; la interdependencia consiste en el mantenimiento de una visión integral que conduzca a considerar que todos ellos están ligados unos a otros y entre sí, por lo que el respeto y reconocimiento que el Estado otorgue a cada uno, trae aparejado el de todos los demás que sean propios a la dignidad humana; la indivisibilidad concibe a los derechos humanos como infragmentables, por lo tanto, no es factible reconocer o proteger solamente una fracción de un derecho humano o una categoría particular de los mismos; y la progresividad está referida a la extensión y alcance que deberá darse a cada prerrogativa humana, en el sentido de que no es permisible ninguna regresión a un estadio anterior en su satisfacción.

³⁰ Este aserto encuentra justificación en lo sostenido por el Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos, de 7 de abril de 2010, al expresar sintéticamente que el corazón medular de la reforma era hacer un amplio reconocimiento a los derechos humanos, dándoles carácter constitucional a todos, sin importar su fuente de previsión, evitando crear derechos de primera o de segunda categoría, según se encontraran en el propio texto constitucional o en un tratado internacional. ROJAS CABALLERO, Alberto. *Op. Cit.*, p. 29.

³¹ FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. "Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad: el nuevo paradigma para el juez mexicano" en *Control de convencionalidad, interpretación conforme y diálogo jurisprudencial: una visión desde América Latina y Europa*, Porrúa, México, 2012, pp. 91 y 92

vertientes diferentes pero que son complementarias entre sí: el de constitucionalidad y el de convencionalidad, según se refiera a la protección de prerrogativas, derechos o atribuciones, consignadas en la Norma Fundamental o en instrumentos jurídicos supranacionales, respectivamente, ponderando en todo momento la fuente que otorgue la mayor protección o menor restricción a la esfera jurídica de las personas, como fue visto con antelación.

VII. Documentos Internacionales Garantes del Acceso a la Justicia

Una vez que ha quedado sentada la plena recepción de los derechos humanos provenientes de fuente internacional, por parte del sistema jurídico mexicano, al tenor de los puntos desarrollados previamente, a continuación nos centraremos en tratar el tema relativo a los ordenamientos de índole internacional que frustrarían cualquier intento de reincorporar el instituto *solve et repete* a la legislación nacional, sea federal o local.

1. Declaración Universal de los Derechos Humanos

Considerado como el documento que consigna el respeto universal y efectivo hacia los derechos y libertades fundamentales del ser humano, fue elaborado en menos de dos años, contados a partir del examen del proyecto presentado dentro del primer periodo de sesiones de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, en 1946. La Asamblea lo turnó a la Comisión de Derechos Humanos, la cual elaboró una versión definitiva, puesta a consideración de todos los Estados miembros para que formularan sus observaciones y comentarios, a la cual se le conoce con el nombre de "Borrador de Ginebra". Más de 50 naciones participaron en su redacción final, la que después de ser propuesta a la Asamblea General, esta la aprobó mediante resolución número 217-A (III), de 10 de diciembre de 1948.³²

La declaración de referencia no debe ser vista como el instrumento que crea los derechos que le dan nombre, sino como el que los reconoce y proclama en el ámbito internacional.³³

Es así que una declaración es un acto de una organización internacional mediante el cual establece, para sí misma, un comportamiento a observarse en lo futuro; afirma el valor de ciertos principios, reconoce la existencia de una situación particular, o aprueba o desaprueba una acción ya realizada.

Desde el punto de vista jurídico, una declaración tiene el alcance mayor a una recomendación cualquiera, proveniente de alguna entidad supranacional, puesto que en atención a la

³² Para mayor información histórica de este evento, véase el documento electrónico denominado: "*Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos*". Recuperado de: <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>

³³ Es oportuno anotar que no fue el primer documento en aludir a tan importante tema, pues es bien sabido que años antes, en 1945, la Carta de las Naciones Unidas manifestaba la importancia de los derechos humanos y daba inicio a un proceso tendente a su análisis e incorporación a un texto más cercano a uno de orden jurídico.

propia práctica de las Naciones Unidas, es un instrumento formal y solemne que solamente es utilizado cuando se pretende conseguir su acatamiento por el mayor número de países miembros, en razón de la formulación de principios con una importancia y valor duraderos.³⁴

El documento puntualizado reconoció el derecho de las personas, a fin de tener a su alcance un medio de defensa que interponer en contra de actos que vulneren las prerrogativas integrantes de su esfera jurídica, contenidas en las leyes fundamentales y en la legislación que de estas emanen, y también, que el mismo sea eficaz para tal finalidad, en los siguientes términos:

“Artículo 8. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”

La alusión a los tribunales competentes deberá ser entendida a cualquier órgano que, al interior del Estado de que se trate, realice funciones materialmente jurisdiccionales, con independencia de su adscripción formal a alguna estructura orgánica de autoridades.

Por su parte, el derecho incondicionado relativo al acceso a la jurisdicción, quedó consignado de la siguiente manera:

“Artículo 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

Si bien, como es de apreciarse de la transcripción que antecede, el texto invocado no refiere expresamente a la materia fiscal, sin embargo su previsión está implícita, habida cuenta que está formulando el distingo entre las causas penales, y la fijación de derechos y obligaciones en general, dentro de las cuales indubitablemente estarían ubicadas las contiendas tributarias, por oposición a la cuestión represiva, sean ventiladas ante las propias autoridades del ramo administrativo, las instancias contencioso administrativo o las judiciales.³⁵

De lo mencionado, queda manifiesto que la regla *solve et repete*, no satisface los extremos señalados por los preceptos reproducidos, puesto que el establecimiento del pago previo, como condición para discutir legalmente un adeudo tributario fincado a un particular, resta eficacia a cualquier medio de defensa, sin mencionar que realiza una injustificada diferenciación

³⁴ DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: un texto multidimensional*, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2012, pp. 58 y 59. Recuperado de: <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf>

³⁵ Los caracteres o notas distintivas de los conceptos: recurso efectivo y derecho a la jurisdicción, serán explicados con mayor profundidad más adelante, por el momento basta con tener presente su enunciación con motivo de la norma convencional a examen.

entre quienes cuentan con los recursos económicos suficientes e inmediatos para solventar un adeudo de esta naturaleza, y entre quienes no, negándoles apriorísticamente su derecho a la tutela jurisdiccional, en razón de que ya no se les concede, en idénticas circunstancias, su posibilidad de discutir frente a las instancias competentes, la procedencia o no del crédito fiscal que se les reclama.

2. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre³⁶

Surgida de la Novena Conferencia Internacional Americana, también dio origen a la Organización de Estados Americanos (OEA), siendo proclamada el 2 de mayo de 1948, esto es, siete meses antes de la expedición de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Su importancia radica en que cronológicamente es el primer instrumento internacional relativo a la protección de los derechos humanos, compuesta por 38 artículos que enlistan 27 derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, así como una decena de deberes.

A diferencia del documento que cronológicamente le siguió y del que ya se dio debida cuenta en el inciso inmediato anterior, el derecho a la jurisdicción, así como el concerniente a la existencia de procesos de defensa, legales e idóneos, para ampararse en contra de ataques y vulneraciones a los derechos humanos reconocidos constitucionalmente, están consolidados en un solo artículo, el cual se reproduce textualmente a continuación:

“Artículo XVIII. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente.”

A efecto de no redundar en comentarios que ya fueron manifestados con antelación, respecto al derecho a la tutela jurisdiccional y existencia de un recurso legal efectivo, cuando se habló acerca de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, por resultar aplicables sustancialmente a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en tratándose de la institución *solve et repete*, enseguida se tratará la norma convencional que le sucedió.

³⁶ Conviene externar que, no obstante se ha puesto en duda su obligatoriedad al no tratarse de un tratado internacional en la materia, está incluida en el presente trabajo por sustentar la creación de un sistema regional propio de los países del continente americano con la finalidad expresa de salvaguardar los derechos fundamentales, amén de ser el antecedente de la norma convencional que se analizará inmediatamente después, de notoria relevancia para los propósitos de investigación aquí fijados.

3. Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)³⁷

En relación con este ordenamiento, dos artículos revisten especial interés para el tema abordado: el ordinal 8, punto 1; y el 25, puntos 1 y 2, que literalmente preceptúan:

“Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”
(...)”

“Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

Del primer artículo transcrito, cuyo epígrafe refiere a las garantías del orden jurisdiccional y de acuerdo con su mismo sentido textual, no pueden desprenderse restricciones y/o limitantes al derecho a la jurisdicción, ni siquiera en el contexto de los tributos. En efecto, la línea de interpretación sostenida adquiere mayor sentido si se toman en consideración las locuciones empleadas por el numeral 8.1 de la Convención, al señalar que: “*Toda persona tiene derecho a ser oída (...) por un juez o tribunal competente (...) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden (...) fiscal (...)*”

³⁷ Aprobada por la Organización de Estados Americanos (OEA) el 22 de noviembre de 1969, con entrada en vigor en 1979. México ratificó el ordenamiento de mérito el 24 de marzo de 1981, sin embargo, el depósito de su ratificación no fue realizado sino hasta el 9 de diciembre de 1998. SALTALAMACCHIA ZICCARDI, Natalia y COVARRUBIAS VELASCO, Ana, Op. Cit., p. 10. El texto completo del Pacto de San José puede consultarse en: <https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>

Por el contrario, únicamente dispone condiciones para su desarrollo, las cuales permitan el cumplimiento de su innata finalidad, como son:

- a) Su deducción ante una instancia independiente en el dictado de sus resoluciones, sin injerencia de otro poder estatal, así como imparcial, esto es, sin ánimos de favoritismos o animadversión a favor o en contra de alguna de las partes contendientes y en menoscabo de la otra.
- b) El órgano de conocimiento de la disputa penal, civil, laboral, fiscal o cualquier otra, debe haberse establecido con anterioridad al nacimiento de la controversia, no a propósito de ella, y no encontrar su extinción, una vez resuelta la misma.

Es así que el instituto del *solve et repete*, como condicionante para el acceso a los tribunales; como presupuesto procesal del medio de defensa de que se trate, sea recurso en sede administrativa, juicio contencioso administrativo o ante los juzgadores judiciales; o como una exigencia de pago previo, sin que medie una determinación definitiva que no deje lugar a dudas sobre su procedencia, elevada a la categoría de "*verdad legal*"; no es permisible a la luz de los mandatos de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en su porción normativa anotada.

El artículo 25, incisos 1 y 2, consagran lo que doctrinariamente es conocido como "*derecho humano a un recurso judicial efectivo*"; mismo que se traduce en la necesidad de que en todo régimen jurídico existan instrumentos o medios procesales efectivos, de fácil tramitación y pronta resolución. Su efectividad estriba en que no solamente estén previstos formalmente en la Constitución de los Estados firmantes de dicho documento o en su ley interna, sino que además sean idóneos para combatir violaciones a derechos fundamentales y proveer lo necesario a fin de enmendarlas. En esa tesitura, los entes estatales asumen compromisos específicos, a saber:

- a) Garantizar que sea una autoridad al interior del propio Estado quien esté encargada de la solución del medio de impugnación o recurso interpuesto, *lato sensu*.
- b) Procurar las condiciones que permitan el desarrollo del medio de defensa, a través de sus distintas etapas procedimentales hasta el dictado de la resolución que le ponga fin.
- c) Asegurar el puntual cumplimiento de lo que se resuelva en el recurso, cuando haya sido declarado procedente y fundado.

Con base a lo expuesto, la previsión de la regla *solve et repete*, o de pago previo de una contribución para la admisión, substanciación y resolución de un recurso o medio de defensa, a deducirse en contra de la determinación administrativa que le dio nacimiento, indiscutiblemente lo torna carente de efectividad, idoneidad y sencillez, en franca vulneración a los mandatos de la norma supranacional a estudio; aunado a que contingentemente hace nugatoria cualquier posibilidad de reparación a la prerrogativa desconocida, pues si no está garantizado el acceso al medio de defensa, por consiguiente, no habrá posibilidad alguna de revisar las actuaciones de la autoridad a efecto de determinar si están o no ajustadas al marco jurídico aplicable.

No es óbice a lo anterior, que en atención a la teoría general del proceso, y a los diversos derechos procesales que de ella dimanar, los medios establecidos para la protección de los derechos de las personas exijan ciertos presupuestos o requisitos de admisibilidad, para que el órgano estatal esté en aptitud legal de entrar al fondo de las cuestiones debatidas, lo que en sí mismo no vulneraría la prerrogativa fundamental de trato; sin embargo, aquellos no pueden llevarse a un extremo tal que pongan en duda fundada la imparcialidad del órgano resolutor, los convierta en ilusorios, dilaten el pronunciamiento de la resolución, denieguen la justicia, o bien, lo que es sumamente significativo para la especie, impidan que el afectado tenga acceso a ellos.³⁸

En adición a lo señalado, la figura del *solve et repete* no puede sostenerse en función del compromiso derivado del artículo 2 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, por virtud del cual los Estados firmantes –incluido el nuestro– asumen el deber de adoptar todas las medidas necesarias que concedan efectividad a los derechos y libertades a que se contrae la misma, entre las que se incluyen, también, las modificaciones a su orden jurídico interno con esa finalidad.

De esta guisa puede desprenderse que mediante el control concentrado o difuso de convencionalidad, podrá invalidarse con efectos generales o desaplicarse para un caso concreto, cualquier disposición normativa que eventualmente previniera el instituto en comento. Más aún, tratándose de condenas derivadas de procesos substanciados ante instancias internacionales a quienes el Estado mexicano reconozca jurisdicción –como la Corte Interamericana de Derechos Humanos–³⁹ en razón del artículo 2 del Pacto de San José existirá la obligación de realizar la correlativa modificación legislativa a efecto de derogar el precepto legal que contuviera su establecimiento.⁴⁰

³⁸ Robustecen estos asertos, las siguientes tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visibles en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo I, páginas 525 y 526, respectivamente: 1a.CCLXXV/2012, de rubro: “**DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTIVO. EL HECHO DE QUE EN EL ORDEN JURÍDICO INTERNO SE PREVEAN REQUISITOS FORMALES O PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA QUE LAS AUTORIDADES DE AMPARO ANALICEN EL FONDO DE LOS ARGUMENTOS PROPUESTOS POR LAS PARTES, NO CONSTITUYE, EN SÍ MISMO, UNA VIOLACIÓN DE AQUÉL.**”; y 1a. CCLXXVII/2012, de rubro: “**DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTIVO. NO PUEDEN CONSIDERARSE EFECTIVOS LOS RECURSOS QUE, POR LAS CONDICIONES GENERALES DEL PAÍS O POR LAS CIRCUNSTANCIAS PARTICULARES DE UN CASO CONCRETO, RESULTEN ILUSORIOS.**”

³⁹ México formuló la declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa del citado órgano jurisdiccional supranacional, con fecha 16 de diciembre de 1998.

⁴⁰ El texto del artículo 2 de la Convención Americana de los Derechos Humanos es el siguiente: “**Artículo 2. 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.”

VIII. Conclusiones

1. La regla *solve et repete* fue concebida como un instrumento tendente a garantizar la regular percepción de los tributos a cargo de los particulares, aun y cuando fuera impugnada la procedencia de su cobro.
2. Su creación tuvo en consideración prácticas viciosas de los afectados quienes, a efecto de eludir el pago inmediato de los adeudos que les eran imputados, interponían medios de defensa que se dilataban en su resolución, poniendo en riesgo las finanzas públicas y la prestación de los servicios de interés general.
3. Si bien es cierto que en el orden internacional, el instituto glosado está prácticamente en desuso, todavía persisten casos aislados que lo mantienen como disposición jurídica positiva.
4. Con la finalidad de conciliar el legítimo derecho a la defensa de los particulares, con el interés fiscal de las autoridades hacendarias en tratándose de las contiendas en materia fiscal, se ha implementado en sustitución del pago previo de los créditos tributarios, un sistema de garantías a través del cual el Estado asegura su cobro, mismo que corresponde, en términos generales, a cualquier instrumento garante del cumplimiento de obligaciones personales.
5. En la legislación mexicana, el *solve et repete* no ha sido una figura de gran arraigo, sin embargo durante un período estuvo vigente en el actualmente abrogado Código Financiero para el Distrito Federal.
6. El régimen jurídico universal y regional de los derechos humanos ha sido constante en preceptuar que el derecho a la jurisdicción no debe estar condicionado al cumplimiento de condiciones que irreflexivamente impidan su acceso, puesto que de los instrumentos internacionales revisados puede desprenderse su establecimiento en términos lisos y llanos.
7. En complemento a la prerrogativa de tutela jurisdiccional, se agrega la relativa a la existencia de medios de defensa efectivos, sin exagerados formalismos en su substanciación y de rápida resolución.
8. Los presupuestos procesales a que estén sujetos los procesos jurisdiccionales contravendrán los derechos fundamentales de mérito siempre que trastoquen la imparcialidad del órgano resolutor, denieguen la impartición de la justicia u obstaculicen el acceso a ella.
9. El sistema de protección de los derechos humanos en México, reconoce tanto los que estén consignados por la propia Constitución, como en instrumentos internacionales,

y pueden ser protegidos mediante un control concentrado o difuso, en este último supuesto, realizado por parte de cualquier autoridad con funciones jurisdiccionales.

10. Cualquier modificación legal que pretenda reintroducir el instituto *solve et repete*, en cualquier ordenamiento fiscal mexicano, sea federal o estatal, resultaría atentatorio de los derechos humanos de fuente supranacional, por lo que con fundamento en un control difuso de convencionalidad, los juzgadores del país válidamente estarían en posibilidad de desaplicar la norma a los casos controvertidos sujetos a su potestad decisoria, sin perjuicio de su deducción en un control concentrado, vía juicio de amparo interpuesto por los particulares afectados, o bien, ante instancias internacionales a las que se les reconozca jurisdicción.
11. Derivado de los compromisos asumidos por México, en virtud de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, existe obligación de que, en el supuesto de que el orden jurídico interno prevea alguna disposición que violente cualquiera de los derechos reconocidos por ella, habrán de realizarse las modificaciones legislativas pertinentes, a fin de no mantener vigentes las normas involucradas; siendo así que la regla *solve et repete* no puede sostenerse a la luz de la normatividad internacional señalada.

IX. Fuentes de Consulta

1. Bibliografía

CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro (Coords.) *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, segunda edición, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2012.

DEL TORO HUERTA, Mauricio Iván, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: un texto multidimensional*, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2012. Recuperado de: <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf><https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>

FERRAJOLI, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2006.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El nuevo juicio de amparo. Guía para la reforma constitucional y la nueva ley de amparo*, sexta edición, Porrúa, México, 2014.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, novena edición, La Ley, Buenos Aires, 2004.

POSADAS-BELGRANO, G. A., *Derecho Tributario*, Medina, Montevideo, 1959.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Porrúa, México, 2012.

SAIZ ARNAIZA, Alejandro y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo (Coords.) *Control de convencionalidad, interpretación conforme y diálogo jurisprudencial. Una visión desde América Latina y Europa*, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2012.

VIILEGAS B., Héctor, Curso de Finanzas, *Derecho Financiero y Tributario*, tercera edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1979.

2. Hemerografía

BENCOMO FARIÑAS, Yaneisi. “*Solve et repete* Vs. Tutela Judicial en Cuba: Tema Pendiente en el Derecho Procesal Constitucional” en *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, número 28, 2013.

RUEDA HEDUÁN, Iván. “Trampa procesal a Contribuyentes del Distrito Federal” en *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, número 21, 2006.

3. Sitios de internet

“Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos”. Recuperado de: <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>

JAVIER ROSSO, Fernando. *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*. Recuperado de: <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>

MARTÍN OVIEDO, José María. *La decadencia de la regla “solve et repete” y la doctrina del Consejo de Estado*. Recuperado de: <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>

Organización de Estados Americanos (OEA):
<http://www.oas.org/es/>

RAIJMAN, Maximiliano y SALCEDO, Daniel Esteban. *La vigencia de la regla “solve et repete” y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*. Recuperado de:
<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>

Suprema Corte de Justicia de la Nación:
<https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>