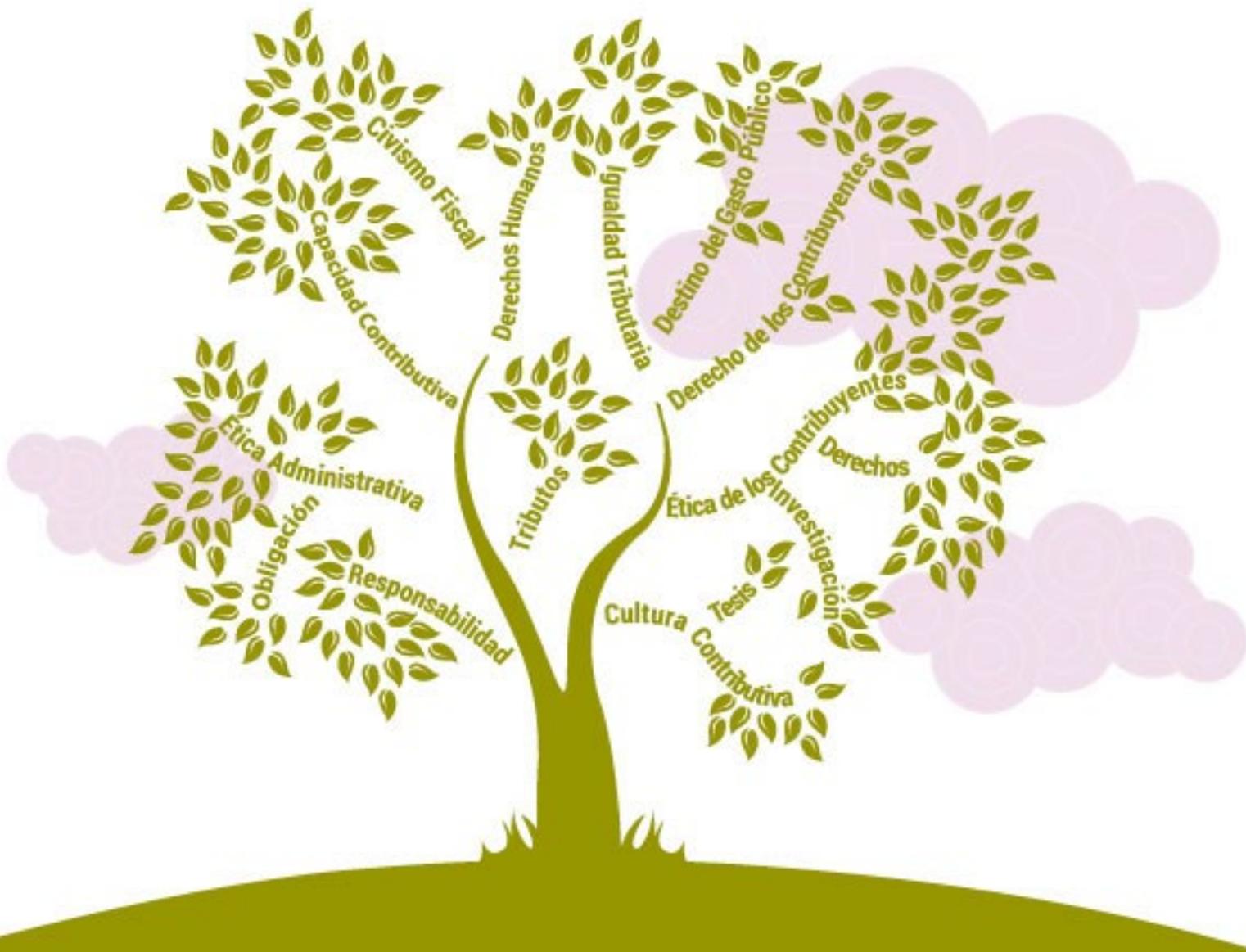


COMPILACIÓN DE ENSAYOS  
**1er** CONCURSO NACIONAL DE ENSAYO  
**Retos y Perspectivas  
para una nueva Cultura  
Contributiva en México**





Igualdad Tributaria

Destino del Gasto Público

Derecho de los Contribuyentes

Ética de los Investigadores

Derechos

Cultura Contributiva

Tesis

# Contenido

## Presentación

5

## Ensayos Ganadores

8

### Primer Lugar:

Fiscalidad, su cumplimiento estrechamente ligado al concepto de ciudadanía

Gloria María Domínguez Rodríguez ..... 10

### Segundo Lugar:

Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno

Jaime Roberto Guerra Pérez ..... 26

### Tercer Lugar:

La moral del contribuyente y la ética contributiva

David Salinas Rodríguez ..... 47

## Menciones Honoríficas

64

Los derechos humanos del contribuyente en México.  
Hacia una nueva perspectiva

Guillermo Torres Domínguez ..... 66

Inteligencia emocional aplicada a la nueva cultura contributiva como  
herramienta para el desarrollo de la moral tributaria en México

Alicia Rodríguez Arce ..... 90

El rompecabezas de la moral y ética contributiva

Una visión desde la democracia, cohesión social y desigualdad en México

Abraham Sánchez Ruíz ..... 110

La tutela del Estado a los derechos humanos del contribuyente

Héctor Villanueva Martínez ..... 133

El *Ombudsman* fiscal: Medio alternativo de solución de conflictos  
y protector del derecho humano del contribuyente

Ángel de Jesús Rodríguez Sánchez ..... 147

La Ética contributiva

Cimiento de una nueva cultura contributiva en México

Marcos Gutiérrez Martínez ..... 167

## Galería fotográfica

184



Igualdad Tributaria

Destino del Gasto Público

Derecho de los Contribuyentes

Ética de los Investigadores

Derechos

Cultura Contributiva

Tesis

# Presentación



Con la finalidad de fomentar y difundir una nueva cultura contributiva en México en temas como la moral del contribuyente y la ética contributiva, los derechos humanos del contribuyente, la importancia del pago de contribuciones en México y el papel del *Ombudsman* fiscal frente a la relación jurídica tributaria, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente convocó a estudiantes universitarios y egresados de Instituciones de Educación Superior, sin límite de edad, a participar en el Primer Concurso Nacional de Ensayo, con el tema: “Retos y Perspectivas para una Nueva Cultura Contributiva”.

Prodecon, como organismo visionario que tiene la alta labor de promover y difundir una nueva cultura contributiva en México, está consciente de los retos que enfrenta el país en la materia. Por ello, felicita a todos y cada uno de los participantes, quienes, con sus ensayos compartieron sus ideas y novedosas reflexiones, abonando nuevas perspectivas para el estudio de estos temas que, dicho sea de paso, interesan y comprometen a todos.

La buena recepción que a nivel nacional tuvo esta primera edición del Concurso de Ensayo es, sin duda, reflejo fiel del compromiso y la participación ciudadana en pro de la cultura contributiva, y de un sistema tributario justo, eficiente y equitativo.

Ensayos como: *Fiscalidad, su cumplimiento estrechamente ligado al concepto de ciudadanía*; *Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno*; y *La moral del contribuyente y la ética contributiva*, que ocuparon el 1º, 2º y 3er lugar, respectivamente, constituyen algunos ejemplos de las valiosas aportaciones que la sociedad puede realizar en beneficio de la cultura contributiva.

En el ensayo ganador del primer lugar, *Fiscalidad, su cumplimiento estrechamente ligado al concepto de ciudadanía*, Gloria María Domínguez Rodríguez aborda la importancia de ser un ciudadano íntegro, que exige pero también cumple con sus obligaciones sociales. La ganadora del primer lugar estima necesario implementar acciones en torno a la educación cívico-ciudadana-tributaria, para promover la solidaridad en el ciudadano. Afirma que se requiere inyectar valores cívicos a la educación formal e informal para dejar atrás las prácticas que justifican la defraudación fiscal, pues ser ciudadano es tener conciencia fiscal.

Por su parte, Jaime Roberto Guerra Pérez, ganador del segundo lugar con el ensayo intitulado *Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno*, nos presenta un análisis en donde relaciona el trabajo

del *Ombudsman* del contribuyente en México con la nueva cultura contributiva en el contexto del garantismo tributario, proponiendo la necesidad de anclar a nivel constitucional el papel de Prodecon como institución encargada de la tutela efectiva de los derechos humanos de los contribuyentes en cualquier orden de gobierno.

A su vez, David Salinas Rodríguez, ganador del tercer lugar diserta sobre *La moral del contribuyente y la ética contributiva*, realizando un estudio jurídico de la cultura contributiva con especial énfasis en la moral del sujeto pasivo y en la ética contributiva, en donde el papel de los Poderes de la Unión y de las instituciones educativas resulta determinante, al igual que la necesidad futura de recurrir a otras áreas del conocimiento como la psicología conductista, para desarrollar un mejor entendimiento de la relación jurídico tributaria y ayudar a la difusión de una cultura contributiva de calidad. Dada la calidad de los ensayos observada por parte de los miembros del Jurado Calificador, resolvieron por unanimidad reconocer, además de tres ensayos ganadores, a seis trabajos con menciones honoríficas.

Es así que en el ensayo *Los derechos humanos del contribuyente en México*. Hacia una nueva perspectiva, Guillermo Torres Domínguez, advierte que la reforma constitucional de 10 de junio de 2011 representa una nueva perspectiva bajo la cual deben observarse los derechos humanos de los contribuyentes, lo cual también debe implicar una nueva actuación por parte de la autoridad fiscal y un nuevo desenvolvimiento de las relaciones jurídico tributarias.

Alicia Rodríguez Arce, con su ensayo intitulado: *Inteligencia emocional aplicada a la nueva cultura contributiva como herramienta para el desarrollo de la moral tributaria en México*, propone la valoración de la enseñanza de la inteligencia emocional como herramienta para fomentar el desarrollo de habilidades intra e interpersonales para la generación de una conciencia en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, en el ensayo: *El rompecabezas de la moral y ética contributiva. Una visión desde la democracia, cohesión social y desigualdad en México*, Abraham Sánchez Ruíz asegura que en nuestro país el reto capital de la cultura contributiva es, a la vez, un problema de orden democrático. Afirma que el Estado requiere reforzar sus estrategias persuasivas y su eficacia en políticas distributivas, y que las instituciones políticas deben equilibrar los intereses de los grupos vinculados al sistema fiscal.

A su vez, Héctor Villanueva Martínez, en *La tutela del Estado a los derechos humanos del contribuyente*, nos explica a partir de un breve estudio de la naturaleza, concepto y características de los derechos humanos, la importancia en la protección constitucional de los derechos de los contribuyentes, y las problemáticas que derivan del ordenamiento jurídico al intentar tutelarlos, cuando el escenario de la recaudación tributaria en México es negativo, por lo que se requiere de una cultura contributiva de prevención que cambie dicho escenario.

Por su parte, Ángel de Jesús Rodríguez Sánchez, afirma en su ensayo *El Ombudsman fiscal: Medio alternativo de solución de conflictos y protector del derecho humano del contribuyente*, que el camino no jurisdiccional se alza como posible solución para aminorar la carga excesiva del aparato jurisdiccional, al tiempo que brinda certeza jurídica al contribuyente en la solución de controversias. En este sentido, establece que el *Ombudsman* tributario surge como una alternativa viable para la solución de problemas entre Administración Tributaria y contribuyente.

Por último, en el ensayo intitulado *Ética contributiva. Cimiento de una nueva cultura contributiva en México*, Marcos Gutiérrez Martínez señala que aunque el sistema recaudatorio pareciera funcional, lo cierto es que la elusión y evasión fiscal por parte de las personas físicas no disminuye, por lo que estima necesario una revisión del sistema, para pugnar por otro que genere un crecimiento en la recaudación, un cambio en la mentalidad de los contribuyentes y de las autoridades, a efecto de que al final se tenga certeza respecto de lo que se paga y se recauda.

Es así que estas nueve visiones sobre los retos y perspectivas de una nueva cultura contributiva se presentan en este libro, respetando su edición original, para el deleite de la sociedad en general.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente agradece a los doctores Gabriela Ríos Granados, Adolfo Arrijo Vizcaíno y Manuel Hallivis Pelayo, así como al maestro Guillermo Valls Esponda, por ser distinguidos miembros del Jurado Calificador. Asimismo, agradece a todos los participantes por su contribución en la construcción de una cultura contributiva.



Derechos Humanos

Igualdad Tributaria

Destino del Gasto Público

Derecho de los Contribuyentes

Derechos

Ética de los Investigadores

Cultura

Tesis  
Contributiva

Investigación

Tributos

# Ensayos Ganadores



Ensayo ganador del Primer Lugar, Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
"Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva".

# Fiscalidad, su cumplimiento estrechamente ligado al concepto de ciudadanía.

.....

Gloria María Domínguez Rodríguez

*"El cumplimiento fiscal es ante todo una cuestión de ciudadanía. Es el reflejo de un sentido de pertenencia a un proyecto común de la sociedad y la legitimidad social a la acción pública".*  
(EUROsocial)<sup>1</sup>

*SUMARIO: I. Introducción.- II. Concepto de ciudadanía.- III. Orígenes del incumplimiento fiscal derivado de un incompleto concepto de ciudadanía.- IV. La educación cívico-ciudadana.- V. Consecuencias de una deficiente educación cívico-ciudadana.- VI. Aspectos necesarios de una íntegra educación cívico-ciudadana-tributaria.- VII. El rol del valor ético de solidaridad en todo ciudadano.- VIII. Conclusiones.- IX Bibliografía.*

## I. Introducción

**F**iscalidad, se refiere a un conjunto de leyes que regulan la determinación, imposición, cobro y procedimientos en el pago de impuestos, se refiere a un sistema de regulación administrativa cuyo cumplimiento es indispensable para garantizar un crecimiento económico en todos los niveles sociales, prestación de eficientes servicios públicos y una buena calidad de vida; y aunque dicho término es poco empleado en México, su uso en el presente trabajo permite englobar políticas fiscales y conductas sociales, es decir que denota igual importancia al órgano tributario y al ciudadano, convirtiendo a la fiscalidad en la columna vertebral de las estrategias para la promoción de la cohesión social.

Se emplea el concepto de estrecho en el título, buscando mostrar la existencia de una íntima relación entre el íntegro cumplimiento de la obligación fiscal y el deber ciudadano. La palabra estrechamente permite que se reconozca puntualmente la importancia de entender como un concepto transforma a otro. Será, a lo largo de seis capítulos que se irán analizando los temas que permitirán comprender un problema histórico pero también actual, entendiendo las raíces de su incumplimiento.

.....

<sup>1</sup>. EUROsocial. Educación Fiscal y cohesión social. Experiencias de América Latina. RIVILLAS Díaz, Borja y FERNANDEZ Pérez Ángeles Coordinadores. MSImpresores S.L. Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2010, p. ix.

## II. Concepto de la ciudadanía

Es común escuchar en diferentes medios de comunicación el fomento al voto y a participar en los diferentes procesos locales, estatales y municipales electorales, de tal forma que con estos comerciales y posiblemente posterior a una reflexión personal un cierto porcentaje de la población acude a las casillas a marcar con crayón su decisión. Esta acción, produce un sentimiento de satisfacción, de integridad y de cumplimiento, y es en ese momento cuando la persona se cataloga como un buen ciudadano pues ha ejercitado su derecho político en el sistema democrático que lo rige y ha cumplido cabalmente con su función social ciudadana, sin embargo ¿será el hecho de votar suficiente actividad para llamarse buenos ciudadanos? ¿cómo se define realmente la ciudadanía? ¿qué papel juega la ética individual en su desarrollo?

La ciudadanía, se refiere a un estatus o situación jurídica atribuida por ser miembro de un determinado Estado<sup>2</sup>, generalmente denota vinculación política y aunque si bien es cierto que ser ciudadano habilita a los individuos de cierta edad de un cierto territorio a participar plenamente en la vida política del país, esto no constituye un concepto completo.

La premisa es que, basándose en un modelo de democracia constitucional la ciudadanía se orienta a la inclusión, es decir que el sistema es más democrático mientras más personas participen en la toma de decisiones. No hay ciudadanía representable si carece de un sentido de pertenencia estricto, de una identidad que se forma mediante una cultura, historia y lengua compartida. El haber nacido en un territorio y mantener lazos de sangre con los miembros originales de la comunidad, le da al sujeto una identidad<sup>3</sup>.

El sostener que un buen ciudadano es aquél que vota no es suficiente, pues como ya se señaló se trata de que otorgados por medio de la democracia ciertos derechos también son atribuidas obligaciones sociales, como el participar en la toma de decisiones, cuya inclusión dependerá del cumplimiento cabal de los deberes constitucionales, entre ellas el pago correspondiente de impuestos. Y, es debido al sentido natural de pertenencia a una identidad que emana el valor de la solidaridad a contribuir con el gasto público, de tal forma que todos puedan ser beneficiados de las aportaciones económicas individuales.

Algunos autores manifiestan que se requiere de un nuevo modelo liberal del ciudadano como una figura alternativa de una vida político-pública estrictamente ligada a ciertos principios éticos. Entre los nuevos conceptos propuestos se encuentra el denominado “ciudadanía amplia o instituyente” en donde el ciudadano dejará de ser calificado como tal basándose exclusivamente en la sujeción a las normas pues eso lo conlleva a la continua consideración de que los problemas comunes no le afectan, es decir que los intereses colectivos no tienen por qué formar parte de sus intereses personales.

2. MORENO, Daniel. Síntesis de Derecho Constitucional. Consultado el 3 de Mayo del 2013 en la página electrónica. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2217/13.pdf>

3. ORTIZ Leourox, Jaime Eduardo. El sujeto de la ciudadanía en la Constitución Mexicana. Revista del Posgrado de Derecho. UNAM, vol 3, núm. 5. 2007, p. 319 y ss.

Observando la realidad, es posible concretar como los individuos huyen al compromiso social y se oponen a ejercitar voluntariamente el valor de la solidaridad, esta situación genera la idea de poner en urgente marcha una ciudadanía sustentada tres principios éticos: lo justo, que se refiere al reparto equitativo de bienes materiales, los cuales permiten la reproducción de vida. Segundo, la libertad que representa la condición mínima de respeto hacia la autonomía de los ciudadanos y finalmente la felicidad, cuyo principio debe atender no solo a una experiencia personal de satisfacción sino también buscar incorporar una convivencia colectiva responsable y ciudadana<sup>4</sup>.

Buscando complementar la parte filosófica del concepto de ciudadano y considerando que el tema central del presente trabajo se refiere a la ética del contribuyente en su función como ciudadano, resulta importante analizar la ética individual. Al respecto, Emmanuel Kant sostuvo a finales del siglo XVIII una teoría que adecuaba el contrato social a la autonomía moral de los individuos. El filósofo alemán trató de justificar a plenitud la fundamentación de las leyes públicas en la razón y las libertades individuales, guiándose por la senda liberal que suponía un ámbito moral estrictamente individual como garantía de cualquier ordenamiento externo: "Las leyes de la libertad, a diferencia de las leyes de la naturaleza, se llaman morales. Si afectan a acciones meramente externas y a su conformidad con la ley, se llaman jurídicas; pero si exigen también que ellas mismas (las leyes) deban ser los fundamentos de determinación de las acciones, entonces son éticas, y se dice, por tanto, que la coincidencia con las primeras es la legalidad, la coincidencia con las segundas, la moralidad de la acción"<sup>5</sup>.

De dicha conceptualización deviene que la ética es individual, es decir que corresponde a cada individuo delimitar el ejercicio apropiado de su libertad y que conforme a sus valores personales propiciará la formación de su ciudadanía, lo cual eventualmente lo conllevará a compartir e integrarse asumiendo la responsabilidad de ser una parte de un gran proyecto social. De esta forma, el sentido de pertenencia social se vuelve vital para todo ciudadano, pues es gracias al hecho de identificarse con determinado grupo que se logra el desenvolvimiento, reflejando la ética individual a través de acciones y conductas, aprendiendo de otros y creando lazos sentimentales y afectivos.

### III. Orígenes del incumplimiento fiscal derivado de un incompleto concepto de ciudadanía

La Fiscalidad tiende a percibirse como el sometimiento a una imposición de poderes públicos, carente de toda aportación solidaria, es decir que su cumplimiento se encontrará sujeto a la coerción que ejerzan determinado grupo de personas; sin embargo dicha equívoca percepción refleja una falta de compromiso social

4. Revista Digital Universitaria. Ciudadanía y ética (Directrices a considerar para proyecto político alternativo) . Vol. 6, núm. 3, 10 de Marzo de 2005. Consultada el día 20 de Abril en la página electrónica [http://www.revista.unam.mx/vol.6/num3/art23/mar\\_art23.pdf](http://www.revista.unam.mx/vol.6/num3/art23/mar_art23.pdf)

5. KANT, Emmanuel. Ideas para una historia universal en clave cosmopolita y otros escritos sobre filosofía de la historia. Editorial Tecnos. Madrid, 1987.

ciudadano pues aunque si bien es cierto que el poder público establece las tasas, bases, montos, formas y fechas de pago, el origen de todo tributo es contribuir económicamente de manera equitativa y proporcional a cubrir colectivamente las necesidades sociales.

En este contexto vale la pena puntualizar que si bien la figura del Estado como poder público pudiera ser corrupta, ineficiente ó poco transparente, su rol depende en gran medida de la aportación económica íntegra de los ciudadanos, quienes por medio de mecanismos democráticos le otorgaron el derecho de exigirles que contribuyeran con los recursos monetarios necesarios para financiar y abastecer las necesidades colectivas.

Como ya fue tratado, sería imposible hablar de Fiscalidad sin tomar en cuenta el rol tanto del Estado ó poder público como del ciudadano, sin embargo, respecto del tema de calidad de bienes y servicios públicos como salud, pensiones ó educación el argumento es que, aunque en países en vías de desarrollo tales servicios pudiesen ser deficientes como resultado de un incompetente gobierno, ello no justifica el incumplimiento fiscal. Basta de utilizar como excusa suficiente la desconfianza al funcionamiento de la democracia y la falta de compromiso del gobierno hacia con los ciudadanos para cubrir satisfactoriamente las necesidades sociales.

Sería ridículo pensar que los niveles de corrupción gubernamentales no afectan el destino del gasto público y el nivel de desconfianza generado en los ciudadanos, cuando en realidad la corrupción conlleva a perder el sentido cívico de ser un buen ciudadano ya que un ente irresponsable, mentiroso y desleal sin duda alguna desmotiva todo cumplimiento cabal. Sin embargo, volviendo al tema central del presente trabajo, el cual se enfoca en el sujeto pasivo de la relación fiscal, es misión de este análisis dejar en claro que como ciudadanos solo podrán fortalecer los existentes mecanismos de control y promover una mayor conciencia social, en el momento en que coexistan la ciudadanía con la solidaridad, en que como individuos aporten económicamente y sin pretextos, para constituir un fondo de recursos cuya misión será el satisfacer una determinada causa social.

Como bien lo planteó Aristóteles en su libro de la Política “aprende a mandar aquel que obedece” y dicha frase encaja perfectamente con la situación actual. Los ciudadanos están acostumbrados a exigir a las autoridades la satisfacción íntegra de sus necesidades públicas, sin embargo nunca se detienen a pensar que para mandar deben antes obedecer y cumplir cabalmente con sus obligaciones sociales, entre ellas el completo pago de los impuestos que les corresponden. Aristóteles sostuvo que solo podrán llamarse ciudadanos cuando como hombres y mujeres libres de forma voluntaria y pacífica se sometan al poder político, persiguiendo la finalidad de aprender a ejercerlo y con ello convirtiéndose en individuos capaces de participar en dicho poder.<sup>6</sup>

6. Cfr. Aristóteles, Política, t. III, 1274 b, 32-1278a., 40. Utilizo la edición de Jean Aubonnet, París, Les Belles Lettres, 1971, t. II, primera parte.

Vale la pena no dejar de mencionar, como parte de otra forma de justificación al incumplimiento cabal fiscal, que las normas tributarias aluden a normas diferentes a las de derecho privado, pues mientras las últimas presuponen libertad de contratación y autonomía de la voluntad, las normas fiscales limitan al igual que las penales, el ámbito de libertad personal y económica del ciudadano<sup>7</sup>. Dicha concepción jurídica es innegable, aunque lamentablemente algunos ciudadanos se escudan en el hecho de que toda contribución fiscal carece de libertad y no se refiere a un acto unilateral voluntario sino que restringe y obliga; lo que no consideran es que en realidad se refieren a normas de derecho distintas, que emanan de fuentes diferentes y que igualmente persiguen destinos incomparables.

Sería imposible continuar con el análisis sobre los orígenes del incumplimiento, sin incorporar los artículos correspondientes de la Carta Magna Mexicana encargados de regular la ciudadanía y el deber de contribuir al gasto público.

Al respecto del tema de ciudadanía, es el artículo 34 constitucional, el cual señala en términos simples los requisitos para ser considerado un ciudadano, siendo ellos los siguientes: ser varón o mujer con calidad de mexicanos, haber cumplido 18 años y tener un modo honesto de vivir.<sup>8</sup> Tales requisitos no anticipan ni requieren ningún tipo de formación en valores, por lo tanto lo que puede desprenderse de su texto es que basta dejar que el proceso de evolución natural que obviamente no requiere de ningún esfuerzo o compromiso social, conduzca a la edad de 18 para llamarse ciudadanos y, respecto del siguiente requisito de modo honesto, al ser un tanto vago o impreciso también demuestra que no requiere de un esfuerzo o compromiso social con el resto de los conciudadanos, ya que carece de cualquier parámetro cívico.

Siguiendo con los artículos 35 y 36 constitucionales, en ellos se enlistan los derechos y obligaciones como ciudadanos, incluyendo primero el votar, libre asociación, derecho de petición, votar en las consultas populares, alistarse en la guardia Nacional, desempeñar cargos de elección popular, entre otros.

El análisis de los ya comentados artículos constitucionales, permite comprobar el concepto incompleto de ciudadanía sustentado en varios países de América Latina. De acuerdo a las estadísticas realizadas por el programa de la Comisión Europea "EUROsocial"<sup>9</sup>, la concepción predominante de ciudadanía se basa fundamentalmente en el ejercicio del voto, mientras que tan solo el 50% de la población consideraba en 2009 el pago de los impuestos como algo imprescindible en el ejercicio de la ciudadanía. El problema con este planteamiento es que no basta contribuir como mexicano, sino que su justificación yace y se motiva en el concepto de ciudadanía, es decir que es una obligación como ciudadanos ya formados o en formación cumplir con el mandamiento del artículo 31 fracción IV de la Carta Magna que establece

7. NOVOA García, César. La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del tribunal constitucional Peruano. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Año 3. Número 11. 2003, p. 18.

8. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. 154ª edición. México, 2007

9. EUROsocial. Op cit, p. 22-23.

entre una de las obligaciones como mexicanos, contribuir con los gastos públicos de manera proporcional y equitativa de conformidad con lo dispuesto por la ley.

Del artículo 31 fracción IV se desprenden los adjetivos proporcional y equitativo cuya función es describir las principales características del tributo. Es empleado como una cotidiana justificación de incumplimiento el que los impuestos al ser atribuidos y cobrados no sea proporcionales ni equitativos y aunque dicho tema no sea una problemática a ser analizada en el presente trabajo, definitivamente vale la pena señalar que la falta de consideración o incluso completa ignorancia de la capacidad económica de los contribuyentes, la practicabilidad en el cobro y pago de los diferentes impuestos, la naturaleza de generalidad, la igualdad ante la ley y las instituciones y finalmente la seguridad jurídica a ser garantizada para todos por parte del Estado como resultado de su contribución, afectarán el grado de acatamiento por parte de los contribuyentes.

Incorporando otro valor estrechamente vinculado con la solidaridad y el concepto íntegro de ciudadanía, se encuentra la tolerancia, en virtud de que todo ciudadano para lograr una mejor y sana convivencia social debe ejercitarla cotidianamente, aceptando y respetando las diferentes opiniones y conductas manifestadas en su entorno. Ser tolerante, permitirá a todo ciudadano ser solidario, pues quien acepta, comprende que todos necesitamos de todos y que al contribuir, a pesar de las diferencias existentes, siempre terminará beneficiando una causa social.

Es por ello que el análisis sobre la tolerancia del cómo afecta el cumplimiento fiscal resulta importante y al respecto Mario Jesús Camacho sostiene que el tolerante de esta época es el individualista que se confina en una especie de círculo privado y autónomo en su propia esfera jurídica, en donde ejercita plenamente su libertad, siempre y cuando su actuar no afecte los círculos particulares de sus vecinos. Esto quiere decir que “la extensión, mayor o menor, de su círculo de acción, está marcada por su capacidad individualista, la cual no será más amplia que la circunferencia de ese ámbito personal de autonomía. A su moral le basta saber que no hace daño directo a sus semejantes, claro que tampoco apoya a través del principio de solidaridad, a aquellos que están a su lado, a sus próximos, sus prójimos que requieren del mutuo flujo de aportaciones para construir una cultura objetiva y una sociedad ordenada, en suma del conjunto de las diversidades y de las verdaderas libertades”.<sup>10</sup>

Comprendiendo la raíz de un problema, el cual en este caso se refiere al incumplimiento fiscal derivado de un concepto de ciudadanía que carece de valores cívicos-solidarios, se desarrolla el siguiente tema el cual explica con mayor detalle la relevancia de fomentar una educación cívico ciudadana, planteando en detalle los elementos necesarios, que la caractericen como íntegra, completa y benéfica para todos.

10. AGUILAR Camacho, Mario Jesús y CONTRERAS Soto Ricardo. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del Estado Constitucional Democrático. Consultado el 8 de Mayo de 2013 en la página electrónica eumed.net.

#### IV. La educación cívico-ciudadana

Es un tema concurrido después de compartir una comida en familia o con amigos, discutido en aulas de clases, talleres de padres y conferencias de pedagogía el señalar que la educación empieza desde casa, es decir que cuales quieran que sean los valores que nos inculquen y su orden de importancia dependerá de lo enseñado y practicado en el seno familiar.

Partiendo de esta premisa, la denominada educación informal proveniente de los padres, hermanos, vecinos y entorno social constituye también la base de la educación cívica que con el paso del tiempo tendrá una incuestionable relevancia en la educación fiscal. Es gracias a la educación cívica que los niños y jóvenes aprenden que existen una serie de criterios que justifican la financiación solidaria de las necesidades comunes, y será mediante su sólida gradual propagación y abarcando todos los diferentes sectores sociales que se logrará contribuir a la formación de verdaderos ciudadanos dispuestos a responder por sus obligaciones sociales y a transmitir el valor del deber tributario como parte esencial de un deber social.

De acuerdo con Limón Macías, una educación cívica debe tener una profunda convicción de iniciar a los educandos en la vida democrática e inculcarles una continua convivencia con los valores de la democracia. Por ende, para lograr dicha consolidación de valores, su impartición es necesaria desde los niveles preescolares motivando a los niños a desarrollar su autonomía e identidad personal, para que progresivamente se reconozcan en su identidad cultural nacional.<sup>11</sup> Adicionalmente se requiere educarles sobre los principios de cooperación, solidaridad, colaboración y socialización.

Por lo que respecta a la educación primaria y su formación cívica, será por medio de ella que se logre promover “el conocimiento y la comprensión del conjunto de normas que regulan la vida social y la formación de valores y actitudes que permiten al individuo integrarse a la sociedad y participar en su mejoramiento”.<sup>12</sup> En este punto de la vida académica de todo estudiante, la cívica se incorpora a todos los programas públicos y privados con la finalidad de desarrollar en los alumnos actitudes y valores que regirán sus perfiles como ciudadanos conocedores de sus derechos, iguales ante otros y ante la ley, reconociéndose también como sujetos en el cumplimiento de sus obligaciones. Se trata, de acuerdo con el Maestro Limón, de propiciar ciudadanos libres, cooperativos y tolerantes, capacitados para participar en la democracia.

Continuando con la educación secundaria y preparatoria, durante esta etapa la educación cívica ofrece a los estudiantes información y orientación respecto de sus derechos y obligaciones actuales, preparándolos para su futura condición de ciudadanos. El sistema educativo se convierte indudablemente en pieza clave durante la adolescencia, pues es como consecuencia de su impartición, los estudiantes

11. Instituto Federal Electoral. Foro de Educación Cívica y cultura política democrática. Primera edición, Abril 2000, p. 23-24. Consultado el día 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica [http://www.ife.org.mx/documentos/DECEYEC/foro\\_de\\_educacion\\_civica.pdf](http://www.ife.org.mx/documentos/DECEYEC/foro_de_educacion_civica.pdf)

12. Instituto Federal Electoral, Ibidem, p. 25

adquirirán el necesario compromiso social, sustentado en la legalidad respeto a los derechos fundamentales, la libertad y la responsabilidad personal, la tolerancia e igualdad de las personas ante las leyes y la democracia.

Del análisis sobre la importancia de inculcar educación cívica desde pequeños se desprende que, una educación fiscal derivada de la educación formal deberá aplicarse como una política de Estado cuyo objetivo central sea fomentar una ciudadanía y lograr una conciencia fiscal.

Hasta este punto, parece ser que si se implementan políticas públicas educativas enfocadas a fomentar la financiación solidaria y se modernizan los programas de educación cívica de forma gradual pero urgente, así como incluir campañas de educación cívico-ciudadana, con las cuales los padres inculquen, puntualicen y demuestren con sus propias acciones a sus hijos los valores de solidaridad, cooperación, libertad y tolerancia empezaremos andar por mejor camino. Sin embargo ¿qué sucede si seguimos descuidando o peor aún ignorando el tema? Dichas consecuencias se examinan a continuación.

## **V. Consecuencias de una deficiente educación cívico-ciudadana**

Derivado del planteamiento de que el cumplimiento fiscal es un problema de ciudadanía, las consecuencias respecto de haber sido educado un incompleto concepto de ciudadano, solidaridad, cooperación, colaboración, justicia, igualdad y equidad son inmediatas y devastadoras. Dichas consecuencias se refieren al fraude, la evasión y la elusión fiscal que evidentemente reducen los ingresos públicos, generan un desbalance en el reparto de cargas tributarias, ponen en riesgo toda justicia fiscal, alteran las condiciones de competencia y finalmente distorsionan el sistema económico nacional. Sin embargo, la más grave de todas las secuelas es la propagación de una conducta de incumplimiento, el heredar excusas y actuaciones ilícitas por parte de padres, tutores, vecinos.

Una ética ciudadana débil genera incumplimiento y evasión fiscal, se requiere por lo tanto de lograr un balance entre la conciencia fiscal así como el correcto funcionamiento de la Administración Tributaria.

El cumplimiento e incumplimiento fiscal es un espejo social, el cual muestra el correcto ejercicio ó la falta de consideración por los valores de justicia, solidaridad y cooperación, los cuales deben integrarse en toda conducta humana.<sup>13</sup>

“Una verdad palmaria es que raro sería encontrar personas que espontáneamente quisiesen aportar los bienes que han de integrar la hacienda pública; por ello se han dictado las leyes que señalan las obligaciones de hacerlo; leyes de sentido imperativo que no pueden incumplirse por sus destinatarios”. El Maestro Rodríguez Mejía emplea el término de enemigo social para describir a quienes teniendo la

.....  
<sup>13</sup>. EURO Social. Op cit, p. 3.

posibilidad y los elementos para cooperar en la hacienda pública no colaboran. Señala que todos los ciudadanos son beneficiarios de los servicios que con cargo a dicha hacienda se prestan, por lo tanto todos deben de colaborar para integrarla.<sup>14</sup>

En el caso de México, lamentablemente existe una epidemia de enemigos sociales, tal es el caso ocurrido en Julio del 2008, cuando “el entonces titular de la Auditoría Superior de la Federación, Arturo González de Aragón, cuestionó la debilidad de la recaudación del sistema tributario, que permitió, en el sexenio del entonces presidente de la república Vicente Fox, devolver 680 mil millones de pesos a grandes empresas, lo cual supuestamente se compensó con la transferencia de los excedentes petroleros a la hacienda pública; lo anterior aunado a que alrededor de 400 grupos empresariales enteraron al fisco solo 1.78% ciento de sus ingresos por concepto de impuesto sobre la renta, mientras que la inmensa mayoría de los contribuyentes entrega como contribución el 28% de sus ingresos”.<sup>15</sup>

Esta situación prueba la teoría de que económicamente hablando los países pueden llegar a establecer una zona de confort, es decir que no necesitan producir riqueza, pues su fuente de riqueza es constante, en el caso en México es el petróleo. Lo que no contemplan los países ante esta situación es que el permanecer en esta zona de confort, solo significa que se encuentran estáticos en una escalón cuando en realidad existen muchos más por subir, las demandas sociales cambian, los recursos naturales se agotan, las crisis económicas mundiales son incontrolables, la inflación afecta, incrementan los índices demográficos y evoluciona la tecnología.

Ante tal actitud, las políticas públicas denotan conformismo, ignorancia, miedo, falta de confianza, falta de nuevas aspiraciones y falta de ambiciones, pues si ya ha sido posible el detectar los problemas y necesidades de servicios básicos como educación, salud, vivienda, cuidado al medio ambiente, inversiones en infraestructura urbana, el comprender que dichos servicios solo podrán ser cubiertos si todos cooperan con el pago correspondiente de sus impuestos, parece un razonamiento sencillo del sentido común.

Sin embargo, el seguir escalando es un paso difícil, incluso para países considerados de primer mundo. Tal es el caso específico de Grecia, cuyo país es actualmente un claro ejemplo de lo que produce un círculo vicioso el cual emana de la evasión de impuestos, la falta de confianza en el gobierno, políticas fiscales evidentemente discriminatorias y corrupción en todos los sectores sociales y políticos. Grecia, a pesar de ser un país miembro de la Unión Europea, cuya integración representa la consolidación exitosa de un admirable y sólido proyecto político, económico y social, se encuentra en total crisis ello debido de forma importante a la inclinación de los griegos a evadir el pago de impuestos.

14. RODRIGUEZ Mejía, Gregorio. Evasión Fiscal. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 100, art. 8, 2011

15. AGUILAR Camacho, Mario Jesús. Política y Derecho: Estudios para la construcción de la diversidad democrática. Consultado el 8 de Mayo de 2013 en la página electrónica eumed.net.

Del mismo modo, existen otros países pertenecientes a la Unión Europea los cuales padecen de poca conciencia ciudadana y deficiente práctica fiscal, tal es el caso de Italia y España, cuyos países actualmente se encuentran invirtiendo miles de euros en diseñar ocurrentes formas para detectar la evasión de impuestos, con las que puedan justificar la aplicación de una sanción y el cobro íntegro a los contribuyentes quienes por años han declarado una miserable ganancia y posesión de bienes. El problema señala USA Today es que existen años de fomentar una cultura de evasión fiscal, lo cual evidentemente pone al país en una crisis económica y fomenta un incremento en sus deudas públicas. Entre los programas creados en Grecia para el cobro de impuestos, se encuentra la campaña "Naming and shaming", que se traduce en nombrar y avergonzar, ella consiste en publicar el nombre de 4,151 personas las cuales deben más de \$19 billones en impuestos, incluyendo un famoso cantante, un basquetbolista profesional y un escritor de renombre.<sup>16</sup>

Con estos ejemplos se demuestra que la regla de prevenir antes de lamentar aplica perfectamente ante escenarios de evasión fiscal, en tanto que diseñar e implementar políticas públicas para resolver un problema, aunque pueden ser eficientes requieren de una significativa inversión económica y de tiempo, en cambio el inculcar e incluir programas educativos en los que desde pequeña edad se estén formando ciudadanos íntegros, comprometidos con su país y su crecimiento económico, que sean honestos y solidarios unos con otros, resulta un plan de prevención el cual no durará un sexenio o determinado periodo sino que perdurará por generaciones.

El siguiente capítulo trata precisamente los aspectos que se requieren para consolidar una educación tanto formal como informal, que contribuya a formar ciudadanos cívicos que cumplan cabalmente con sus obligaciones tributarias.

## **VI. Aspectos necesarios de una íntegra educación cívico-ciudadana- tributaria**

Es innegable el señalar que no existe la educación perfecta, que su forma, sustancia, tiempo, métodos e instructores deben ser variados y una concepción respecto de su integridad será distinta para cada ser humano sobre la tierra. Sin embargo, también es innegable que existen ciertos parámetros generales en los que una mayoría puede concordar y que de conformidad a la evolución histórica, económica, política, cultural y social es posible observar y aprender.

Mediante la impartición de una completa educación cívico-ciudadana-tributaria la obligación fiscal del contribuyente comenzará a inculcarse no sólo como un deber de dar sino de ser solidarios hacia con los conciudadanos y de cumplir a favor del fisco cuanto las normas jurídicas respectivas establezcan.

Igualmente, el sujeto pasivo de la obligación empezará a poner en efectiva e íntegra práctica no sólo el pago de sus contribuciones, sino a realizar todos los actos que tengan por objeto determinarlas, formular declaraciones, llevar control de sus actos

16. BHATTI Jabeen, APOSTOLOU, Nikolia, LYMAN, Eric y O'REGAN, Evangeline. Tax evaders in Greece, Spain and Italy better beware. USA TODAY. Diciembre, 2012. Consultado el 4 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://usatoday30.usatoday.com/news/world/story/2012-01-29/tax-evaders-greece-spain-italy/52822942/1>.

o conductas gravadas; colaborar con el fisco para que pueda este órgano cumplir su función de recaudador para entregar al órgano competente los fondos para integrar la hacienda pública.

Lo que nos demuestra la impartición de una educación básica basada en valores éticos, morales y cívicos es que en definitiva la ética fiscal y el comportamiento fiscal correcto se aprenden. Las normas fiscales forman parte del conjunto de normas sociales que debe cumplir un individuo en una sociedad democrática.

Vale la pena mencionar, que como parte de una completa e incluyente educación cívica, consciente de su entorno social y de todos los grupos sociales en ella existente, es necesario abordar el tema de los derechos políticos de los ciudadanos de los pueblos indígenas; su autonomía y la prevalencia de sus usos y costumbres como parte de sus garantías sociales. Hacer hincapié sobre la incorporación de todos los ciudadanos en la impartición de un nuevo modelo de educación es trascendental, pues un cambio requiere de la participación de todos y de la consideración de los orígenes culturales diversos. Políticas públicas educativas eficientes, sólo serán consolidadas cuando atiendan y se estructuren buscando ser aceptadas por todos los núcleos de población.

Cuando se busca integrar nuevos modelos o métodos de enseñanza, una buena forma de determinar los más aptos es observando los ya existentes en otros lugares o partes del mundo y el país del norte vecino resulta un excelente ejemplo. En Estados Unidos, desde pequeños, los niños y niñas aprenden en casa que en el momento en que los padres reciben su salario, sin excusa alguna separan su contribución fiscal de lo que podrán gastar.

Tanto jóvenes como adultos que laboran en cualquier área, están consientes y desde un inicio planean sus gastos de acuerdo a su sueldo menos impuestos, de tal forma que se convierte en una conducta inmediata que no requiere de meditación alguna solo de planeación. El resultado de ello, son excelentes escuelas públicas, eficientes servicios de salud, carreteras y ciudades bien planificadas y en general servicios públicos de gran calidad, es decir que los ciudadanos no cuestionan el destino del gasto público, pues se ve reflejado en todo su entorno social.

Dichas actuaciones, manifiestan una cultura fiscal de verdadero, íntegro y voluntario cumplimiento, demuestra una conducta de observancia a la ley, pero sobre todo de solidaridad hacia con sus conciudadanos.

En lo que se refiere al incorporar el valor de la solidaridad en la impartición de la educación, esta debe integrarse a los diferentes programas de educación cívica a lo largo de los grados de preescolar, primaria, secundaria y bachillerato. Su incorporación, atiende a la necesidad de que el sistema tributario y la propia existencia del tributo deben basarse en la solidaridad; es decir que, corresponde al Estado establecer una relación entre la capacidad contributiva y la solidaridad, determinando a la solidaridad como fin del de la cualificación funcional del deber de contribuir. Dicha

conceptualización fue planteada por el Maestro Gallo, quien la denomina “capacidad económica solidarística”<sup>17</sup>

Con el planteamiento anterior, se da inicio al desarrollo del último tema cuyo análisis resulta vital para comprender el concepto completo necesario para generar una mejor cultura de cumplimiento fiscal, la cual requiere de una educación cívico-tributaria que forme ciudadanos honestos, justos y sobretodo solidarios unos con otros y con las causas sociales de su país.

## VII. El rol del valor ético de solidaridad en todo ciudadano

De acuerdo con la Real Academia, la solidaridad se refiere a la adhesión circunstancial a la causa o empresa de otros.<sup>18</sup> Mientras que de acuerdo al Maestro Borja Granado la solidaridad es un concepto que incluye los adjetivos de amor, apoyo, devoción, fraternidad, hermandad y protección.<sup>19</sup>

Se trata por lo tanto de un valor capaz y necesario de poseer las características de constancia, fuerza y totalidad, es decir que ser solidario no solo significaría que cuando ocurre un hecho devastador que atrae la atención de todos, como un terremoto, crisis económicas o guerras, muchas personas se apresuran a aportar recursos materiales y humanos, tal conducta si bien ejemplifica solidaridad, se refiere realmente a una solidaridad puramente social emanada de caridad y no a una solidaridad cívica, la cual incluye cumplir con los deberes ciudadanos, entre ellos y de gran relevancia el pago de los impuestos así como demás sanciones a las que sus contribuyentes se pudiesen haber hecho acreedores por evasión ó elusión.

El valor de la solidaridad debe ser considerado como un principio que fundamenta el sistema tributario y que representa a la justicia en todo ordenamiento normativo fiscal. El principio de solidaridad se configura como una derivación de la idea de Estado de bienestar, y es fruto del intervencionismo que legitima la fórmula del Estado Social de Derecho.<sup>20</sup> La solidaridad representa justicia, equidad e igualdad en una sociedad donde todos deberán contribuir, tanto poder público como ciudadanos, donde los elementos de todo Estado, población, territorio y gobierno se complementan y auxilian en la integración de un fondo de recursos económicos, que se será empleado en la implementación de políticas públicas eficientes que resulte en la prestación de servicios de calidad y accesibles a todos en todo momento. Se trata por lo tanto, de formar ciudadanos los cuales voluntariamente anhelan solidarizarse con una causa social para alcanzar el desarrollo integral y equilibrado de sus naciones.

La solidaridad como valor cívico genera lazos sociales importantes e inquebrantables, pues se basa en un sentimiento de unidad donde todos los individuos comparten metas e intereses, donde todos en igualdad de circunstancias contribuyen con un granito de arena, persiguiendo la intención de llenar un gran saco de recursos.

17. GALLO, F. Le ragioni del Fisco . Etica e giustizia nella tassazione. Il, Saggi, Bolonia, 2007, p.105

18. Real Academia de la Lengua Española. Consultada el 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://lema.rae.es/drae/?val=solidaridad>.

19. GRANADO Lapuente, Borja, MARTÍNEZ, José Ramón y SALVADOR, Ricardo. Solidaridad: una aproximación sociológica. Departamento de Cirugía, Radiología y Medicina Física. Bilbao. 2005. Consultado el 2 de Mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.oc.lm.ehu.es/Cupv/Univ99/Comunicaciones/Bilbao05.html>

20. DE OTTO I., Derecho Constitucional, Sistema de fuentes. Ariel Derecho, Barcelona, 1987, p. 42.

Un cabal cumplimiento solidario permitirá fungir activamente desde el momento de la recolección, administración y uso de los recursos, ya que como ciudadanos le es correspondiente fortalecer los actuales mecanismos de control fiscal y promover una mayor conciencia social individual y grupal, involucrando a todos los núcleos sociales en tareas de vigilancia del gasto a través de un mayor acceso a la información presupuestaria para conocer el destino de los impuestos y pudiendo evaluar mejor el impacto de ciertas políticas públicas tributarias.

Si desde niños se logra entender, mediante la impartición de una educación democrática en valores cívico-constitucionales, que asumir responsablemente o evadir frívolamente la función social de pagar impuestos no solo define la conciencia ciudadana individual, sino que refleja su más profunda raíz solidaria, pues quien defrauda está realmente robando o privando a sus conciudadanos una parte de lo que en justicia les pertenece.<sup>21</sup>

Se dice que los seres humanos son egoístas por naturaleza y, es por ello que cotidianamente el interés personal ciega completamente todo valor de solidaridad. Igualmente es común sostener que todos tienen un concepto distinto de lo que es ser solidario, con lo que justifican sus incorrectas conductas sociales; sin embargo esta desigual perspectiva sobre el ejercicio de la solidaridad de ninguna manera absuelve del compromiso que impone la misma sobre la conciencia.

Por su parte, el Maestro Caratachea menciona que la obligación tributaria corresponde a un deber de solidaridad social, a la cual se encuentran sujetos todos los sectores públicos y privados. Caratachea estudia el denominado deber de solidaridad tributaria y sostiene que aunque la obligación tributaria en México, tradicionalmente se maneja únicamente como correspondiente a la Potestad Tributaria del Estado, esta también corresponde a un deber de solidaridad social con los menos favorecidos, consolidada como una responsabilidad social solidaria y justificación jurídica.<sup>22</sup> Respecto de dicho criterio, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en pleno se refiere a él en su la tesis aislada: “OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”, la cual se plasma a continuación:

#### **“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.**

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple

21. BOTELA, JORGE. Moralidad Fiscal. Papeles para el Progreso. Número 5, Noviembre-Diciembre 2007, p. 5

22. Ulises Noé Caratachea Sánchez. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del Estado Constitucional Democrático.: El deber de solidaridad tributaria en México. Op. Cit, p. 52 y ss

imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos <sup>23</sup>."

## VIII. Conclusiones

Del análisis de todos los temas, se desprende que la más grave consecuencia de una incompleta educación cívica es que limita la capacidad de respuesta de los ciudadanos para cumplir con las políticas públicas fiscales. Lo que se requiere es inyectar valores cívicos a la educación formal e informal para ir dejando atrás las prácticas de comportamiento en el que el ciudadano justifica su defraudación fiscal como un acto para proteger sus intereses personales.

Sin duda alguna el gobierno debe hacerse merecedor de los tributos y una forma de hacerlo, es poner mayor esfuerzo en la creación e implementación de políticas públicas educativas eficientes. Igualmente el mostrar mayor transparencia en la forma en cómo gastan o administran los recursos obtenidos de los ciudadanos, les permitirá ganar votos de confianza y lo más importante, los pondrá en una posición donde podrán exigir, pues finalmente están cumpliendo.

Tanto los intereses personales como los colectivos, se protegen con la exigencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Las necesidades fiscales crecen, y requieren de atención para atender los compromisos y funciones sociales que el Estado debe desarrollar, pues si no se atienden, se generará un problema de escasez de los recursos disponibles y de los límites de expansión de las necesidades colectivas.

23. 9ª época; 1ª Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284.

Ser ciudadano, es tener conciencia fiscal, ser tolerante, ser justo, ser libre, ser equitativo, ser solidario pero sobre todo amarse, amar al prójimo y a su patria, pues del amor emana el compromiso social que actualmente se requiere para lograr la consolidación de un país próspero, económicamente estable y competitivo. Es momento de contribuir con el gasto público que nos corresponde para vivir en una Sociedad con mejores escuelas, viviendas, carreteras, hospitales, parques públicos, entre otros servicios, que nos permitan ser más felices, ser más productivos y sencillamente vivir mejor.

## IX. Bibliografía

- Aristóteles, Política, t. Iii, 1274 b, 32-1278a., 40. Utilizo la edición de Jean Aubonnet, París, les belles lettres, 1971, t. Ii, primera parte.
- Botela, Jorge. Moralidad fiscal. Papeles para el progreso. Número 5, noviembre-diciembre 2007.
- Bovero, Michelangelo. Ciudadanía y derecho fundamentales. Revista Jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 103, Art. 1. 2011.
- Eurososial. Educación fiscal y cohesión social. Experiencias de América Latina. Rivillas Díaz, Borja y Fernandez Pérez Ángeles coordinadores. Msimpresores s.L. Instituto de estudios fiscales. Madrid, 2010.
- Gallo, F. Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione. II, saggi, bolonia, 2007.
- Kant, Emmanuel. Ideas para una historia universal en clave cosmopolita y otros escritos sobre filosofía de la historia. Editorial Tecnos. Madrid, 1987.
- Ortiz Leourox, Jaime Eduardo. El sujeto de la ciudadanía en la Constitución Mexicana. Revista del Posgrado de Derecho. UNAM, vol 3, núm. 5. 2007.
- Rodríguez Mejía, Gregorio. Evasión fiscal. Revista jurídica. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 100, Art. 8. 2011.

## Electrónica

- Aguilar Camacho, Mario Jesús y Contreras Soto Ricardo. Diálogos sobre participación total y tolerancia como fundamentos del estado constitucional democrático. Consultado el 8 de mayo de 2013 en la página electrónica eumed.Net.
- Aguilar Camacho, Mario Jesús. Política y derecho: estudios para la construcción de la diversidad democrática. Consultado el 8 de mayo de 2013 en la página electrónica eumed.Net.

- Bhatti Jabeen, Apostolou, Nikolia, Lyman, Eric y O'regan, Evangeline. Tax evaders in greece, spain and italy better beware. Usa today. Diciembre, 2012. Consultado el 4 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://usatoday30.Usatoday.Com/news/worldstory/2012-01-29/tax-evaders-greece-spain-italy/52822942/1>.
- Granado Lapuente, Borja, Martínez, José Ramón y Salvador, Ricardo. Solidaridad: una aproximación sociológica. Departamento de cirugía, radiología y medicina física. Bilbao. 2005. Consultado el 2 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.Oc.Lm.Ehu.Es/cupv/univ99/comunicaciones/bilbao05.Html>
- Instituto federal electoral. Foro de educación cívica y cultura política democrática. Primera edición, abril 2000, p. 23-24. Consultado el día 2 de mayo del 2013 en la página electrónica [http://www.lfe.Org.Mx/documentos/deceyec/foro\\_de\\_educacion\\_civica.Pdf](http://www.lfe.Org.Mx/documentos/deceyec/foro_de_educacion_civica.Pdf)
- Moreno, Daniel. Síntesis de derecho constitucional. Consultado el 3 de mayo del 2013 en la página electrónica. <Http://biblio.Juridicas.Unam.Mx/libros/5/2217/13.Pdf>
- Novoa García, César. La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano. Revista peruana de derecho tributario. Universidad de san martin de porres tax law review. Año 3. Número 11. 2003
- Revista digital universitaria. Ciudadanía y ética (directrices a considerar para proyecto político alternativo). Vol. 6, Núm. 3, 10 De marzo de 2005. Consultada el día 20 de abril en la página electrónica [http://www.Revista.Unam.Mx/vol.6/Num3/art23/mar\\_art23.Pdf](http://www.Revista.Unam.Mx/vol.6/Num3/art23/mar_art23.Pdf)
- Real academia de la lengua española. Consultada el 2 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://lema.Rae.Es/drae/?Val=solidaridad>.
- Temístocles Montas, Juan. Fiscalidad, desarrollo y democracia. Consultado el 3 de mayo del 2013 en la página electrónica <http://www.Stp.Gov.Do/uploadpdf/fiscalidad.Pdf>

### ***Leyes y Regulaciones***

- Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 154ª edición, México 2007.
- IUS 2013, Tesis de 9ª época; 1ª Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Julio de 2009, p. 284.

Ensayo ganador del Segundo Lugar del Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
"Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva"

# Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres órdenes de gobierno



Jaime Roberto Guerra Pérez

*SUMARIO: I. Introducción. II. Relaciones jurídico tributarias en los tres órdenes de gobierno III. Los derechos de los contribuyentes. IV. Garantismo tributario y su evolución en México. V. Anclaje constitucional de la PRODECON y su impulso en la tutela de los derechos de los contribuyentes. VI. Conclusiones. VII. Bibliografía*

## I. Introducción

**E**n el presente ensayo se hace un análisis sobre diversos temas que se vinculan necesariamente con la nueva cultura contributiva que se ha empezado a gestar en México, principalmente por reformas jurídicas y por el impulso que sobre el tema ha encabezado la PRODECON.

Dentro de las líneas temáticas marcadas para la elaboración de ensayos en el primer concurso sobre "RETOS Y PERSPECTIVAS PARA UNA NUEVA CULTURA CONTRIBUTIVA EN MEXICO", se seleccionó como base principal del presente ensayo la relativa a "El papel del *Ombudsman* fiscal frente a la relación jurídica tributaria", y se correlacionó con "Los Derechos Humanos del contribuyente y su anclaje constitucional en el ordenamiento jurídico mexicano". Se estima que ambas líneas temáticas son complementarias, por lo que a fin de presentar un trabajo integro que refleje la nueva cultura contributiva, es necesario referirnos a la destacada labor que ha desempeñado el *Ombudsman* del contribuyente en México, y al anclaje constitucional requerido para ese ejercicio y para la efectiva tutela de los derechos humanos de los contribuyentes.

Como consecuencia de un detallado y profundo análisis sobre los aspectos vinculados con la protección de los derechos de los contribuyentes, se elabora el presente ensayo denominado **Repercusión del garantismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes en los tres Órdenes de gobierno**, el cual se estructura con cuatro apartados principales, además del sumario, las conclusiones, las citas de pie de página (que se agrupan para mejor comprensión), y la bibliografía.

Este ensayo inicia presentando un panorama general sobre el nacimiento de las contribuciones a nivel mundial y en particular en México, para posteriormente presentar las relaciones jurídico tributarias desde el punto de vista de diversos autores, haciendo énfasis en su implicación en los tres órdenes de gobierno.

Enseguida nos referimos a los derechos de los contribuyentes, enunciando aquellos que deben comprenderse en estos, para la efectiva protección de los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales. Después, nos adentramos a las teorías iusfilosóficas que sustentan y teorizan la necesidad de tutelar los derechos de los individuos, entre los que se encuentran los contribuyentes. Partimos de la corriente del neoconstitucionalismo impulsado por Pozzolo y Comanducci, entre otros, y seguimos con el garantismo impulsado por Ferrajoli, que finalmente lo identificamos para nuestro tema, como un *garantismo tributario*. Se plantean además, diversos acontecimientos que han marcado de forma positiva la evolución en México de este garantismo, dentro del cual aparece la creación del *Ombudsman* del contribuyente.

Finalmente, nos referimos al impulso que la PRODECON ha dado al Garantismo tributario, llevando a cabo diversas acciones efectivas para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes; se destaca la necesidad de reformar la Constitución para que se reconozca desde ese máximo ordenamiento jurídico, la existencia de la PRODECON, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones.

## II. Relaciones jurídico tributarias en los tres órdenes de gobierno

Como consecuencia de la necesidad humana de vivir en sociedad, se deriva la existencia del Estado, que tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de esa sociedad. En este panorama, el Estado es el encargado de regular las relaciones de los miembros de la misma, de donde surgen precisamente una serie de obligaciones a fin de que sea posible el desarrollo armónico de la sociedad. Para lograr este objetivo, el Estado requiere captar recursos económicos que le permitan sufragar los gastos que implican las acciones necesarias para lograr el bien común. En este contexto, al Estado corresponde por un lado coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas de la sociedad, y por otro obtener los recursos financieros necesarios para poder sufragarla.

Para efecto de la obtención de los recursos referidos, históricamente los gobiernos en el mundo han creado tributos. En Egipto los faraones tenían recaudadores de impuestos que eran conocidos como los escribas los cuales cobraban impuesto sobre el aceite de cocina; en Grecia se cobraba un impuesto a la riqueza llamado la *eisfora*, mediante el cual se les confiscaba a los ricos parte de su capital. En el Impero Romano los primeros impuestos fueron derechos de aduana, importación y exportación llamados *portoria*. En el caso de México no ha sido la excepción, ya que se han documentado el cobro de tributos desde la época precolombina, como es el caso de los Aztecas, en donde, según sus códigos, a cambio de recibir beneficios en

su comunidad, el rey de Azcapotzalco, cobraba un tributo consistente en una balsa sembrada de flores y frutos, y además, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla, ésta debe estar picando un cascarón, ahí los tributos eran recaudados por los denominados *Calpixqueh*. Ya en la Colonia, en la Nueva España se establecieron diversos impuestos como lo eran las alcabalas (pago por pasar mercancías de un estado a otro), las gabelas (gravámenes), peaje (derecho de paso) y el Diezmo minero, (trabajo en las minas), que eran recaudador por los encomendadores.

En la etapa moderna del siglo pasado y a partir de la Constitución de 1917, se han creado diversos tributos. En Inglaterra se aprueba el Impuesto al Ingreso, que en Estados Unidos se aprobaría en forma definitiva en 1913 como Income Tax y que en nuestro país se pondría en vigor en 1924, con el nombre de Impuesto Sobre la Renta.

Antes de la idea de gravar las rentas con este tributo, los países obtenían su ingreso fiscal mediante el cobro de impuestos que consistían básicamente en cobrar una cantidad de dinero a cada contribuyente, Impuesto de Capacitación o per cápita, así como en cobrar una cantidad de dinero en la formalización o ejecución de algunos actos jurídicos, como la enajenación de bienes o la formalización de algunos contratos, para los cuales la ley exigía la forma escrita y el uso de documentos especiales, como en el caso de México lo fue el Impuesto del Timbre.

En este contexto, es preciso analizar y describir el sistema fiscal vigente en el cobro de contribuciones por parte de los fiscos de los tres órdenes de gobierno del país, en donde se actualizan relaciones jurídicas tributarias. México, a partir de la promulgación de la Constitución Política Federal de 1824, y con un par de interrupciones, se definió formalmente con un estado federal, al establecerse desde esa constitución que la nación mexicana adopta para su gobierno una forma de gobierno republicana representativa popular y federal. En la Carta Magna de 1917 se indica expresamente que la República Mexicana está organizado en estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos entre sí, a través de un Pacto Federal; y que la soberanía del país reside esencial y originariamente en el pueblo, quien otorga todo poder público, ejerciendo su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y de los poderes estatales, en lo que toca a sus regímenes interiores<sup>1</sup>. Coincidiendo con las palabras del Doctor Héctor Fix-Zamudio "La idea federal ha sido una fuerza que atraviesa la historia de México"<sup>2</sup>. Para Madison, Hamilton y Jay, el Estado federal es "un sistema donde la soberanía es compartida por la federación y los estados"<sup>3</sup>.

En el contexto de un estado con el carácter federal, la Constitución vigente dirige la distribución de facultades y atribuciones fiscales de los distintos órdenes de gobierno, manteniendo de forma predominante, la concurrencia o coparticipación de las

1. Artículos 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

2. Fix-Zamudio Héctor y Valencia Carmona Salvador, Derecho Constitucional Mexicano y Comparado, 7ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2010, p. 1063.

3. Hamilton, Madison y Jay, El Federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1943, p 128..

facultades impositivas entre la Federación y los estados, situación sustentada en el principio de que los estados tienen poderes en todas aquellas facultades que no se encuentren expresamente reservadas a los funcionarios federales en la constitución. Esto es a lo que se le conoce comúnmente como doble tributación, lo cual ha sido, desde hace tiempo, respaldado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>4</sup>.

El artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, expresamente determina que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados, Distrito Federal y municipios. Esta obligación de contribuir para los gastos públicos de los diferentes órdenes de gobierno, conlleva a una necesidad de establecer una definición en la distribución de competencia fiscal en cada uno de ellos, la cual, en términos de la propia constitución, pudiera resumirse de acuerdo a lo siguiente:

- Concurrencia tributaria en las fuentes de ingresos Gobierno Federal y estados y municipios: artículos 73, fracción VII y 124 y 31 fracción IV;
- Fuentes exclusivas de la Federación: artículos 73, fracción X y XXIX;
- Prohibiciones a los estados: artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII, y 118;
- Fuentes exclusivas de los Municipios: artículo 115.

Como consecuencia de la distribución constitucional referida, en México se tributa en los fiscos de los tres órdenes de gobierno, y por tanto, se actualiza entre cada uno de ellos y los contribuyentes, relaciones jurídico tributarias que se sustentan en las disposiciones constitucionales y en las legales que para cada uno de los mencionados órdenes expidan las legislaturas correspondientes. Debe resaltarse que según la información obtenida por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas<sup>5</sup>, durante 2011 los estados sólo obtuvieron por ingresos derivados de sus propios tributos, el equivalente al nueve por ciento del total de sus ingresos, incluyendo por participaciones y aportaciones federales, lo que muestra un panorama centralista, en el que la federación es quien recauda la mayoría de las contribuciones en México, como consecuencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que entró en vigor en 1980.

Una vez abordada la distribución de las facultades tributarias, es menester precisar lo que para efectos del presente ensayo, se debe considerar como relación jurídico tributaria, a fin de esbozar las consecuencias de la misma y los derechos que dentro de ella, deben garantizarse a la parte más débil. Giannini considera que ésta es una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, de naturaleza compleja, ya que de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la

4. DOBLE TRIBUTACION. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. J.23/ Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Parte-1, 8a. Época, Enero a Junio de 1988; Pág. 139

5. García Sotelo Luis, "Es factible el fortalecimiento del federalismo fiscal mexicano?"; Federalismo Hacendario INDETEC, Guadalajara, 2012, número 175, marzo-abril 2012, p. 25

autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso<sup>6</sup>.

Por su parte, y con una visión distinta, Dino Jarach<sup>7</sup> y Vanoni<sup>8</sup> afirman que la relación tributaria es de carácter simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto, es decir, existe una relación de naturaleza simple, y a su lado existen otras relaciones en las que en algunas ocasiones, sólo se cumplen obligaciones formales y no de pago.

En el ámbito nacional resaltan las opiniones que sobre la relación tributaria han esbozado algunos doctrinistas mexicanos. Sergio Francisco de la Garza, distingue las relaciones jurídicas fiscales y las tributarias, indicando que aquellas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (el deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, en una forma muy amplia, se llaman relaciones jurídicas fiscales y, en una forma restringida, relaciones jurídicas tributarias. Asimismo, reitera que las fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales<sup>9</sup>.

Por su parte Emilio Margáin no hace esa distinción y sólo refiere a la relación jurídica tributaria como “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria<sup>10</sup>”.

Por nuestra parte, se estima para efectos del presente ensayo resulta adecuado la referencia sólo a la relación jurídica tributaria, aun sin necesidad de que implique el nacimiento de una contribución, por lo que nos inclinamos más a la relación compleja que refiere Giannini, y por tanto se propone entender a esta relación como el vínculo que se genera entre el poder público y sus gobernados con motivo de la obligación de éstos de contribuir para el bienestar común de forma directa o bien cumpliendo obligaciones accesorias a esa obligación: Se configura entre el sujeto activo que es el gobierno (federal, estatal o municipal) y los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con alguna obligación tributaria que pueda o no implicar el pago de contribuciones.

6. Giannini, Achille Donato, Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Española, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, p. 28.

7. Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª Edición, Argentina, 1969, p. 160-163.

8. Vanoni, Enzo, Elementos del Derecho Tributario. 1ª Edición, Milano, 1962, p. 219-225.

9. De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999, p. 451.

10. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª Edición, 2011, p. 302.

### III. Los derechos de los contribuyentes

Derivado de las relaciones jurídico tributarias surge por su propia naturaleza, derechos y obligaciones para cada una de las partes de la relación, es decir para los fiscos y para quienes deben pagar contribuciones, mismos que para efectos de este trabajo identificamos como contribuyentes<sup>11</sup>. Históricamente, en México el poder de dominación del gobierno sobre los contribuyentes fue ejercido, generalmente, de forma arbitraria y en ocasiones confiscatoria. Por ello, en las relaciones jurídico fiscales actuales, existe la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para dicha protección dentro del sistema impositivo, en el que el gobierno ejerce su facultad de imperio sobre los contribuyentes para establecer, recaudar y cobrar los tributos que requiere para sufragar el gasto público. Esto refleja que los contribuyentes adquieran, en la citada relación, una posición débil frente al fisco de cualquiera de los tres órdenes de gobierno.

Por lo anterior, es necesario no sólo identificar y promover de forma clara los derechos de los contribuyentes, sino también, para que sean efectivos, se requiere garantizar su debida protección, ya sea al momento de la creación de los tributos o bien al ejercerse las facultades de las autoridades fiscales. Al hablar de derechos de los contribuyentes, se vuelve necesario determinar lo que estos derechos deben comprender, partiendo de su anclaje constitucional; para lo cual, es *sine qua non* referirnos a los derechos humanos o fundamentales.

Existen divergentes corrientes respecto a las acepciones sobre derechos fundamentales y derechos humanos. Desde un enfoque iuspositivista, predomina el término de derechos fundamentales que pone de manifiesto la relación directa entre los derechos y su reconocimiento en textos jurídicos, principalmente nacionales. El término de derechos humanos se vincula más con los iusnaturalistas que consideran que existe una dotación jurídica básica, idéntica para todo ser humano por el hecho de serlo, y cuya validez no depende de haberse incorporado a un ordenamiento positivo<sup>12</sup>. Luigi Ferrajoli no plantea tal diferencia, y refiere que los derechos fundamentales son *“aquellos derechos universales, y por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas”*<sup>13</sup>. Por su parte el Doctor Jorge Carpizo identifica algunas definiciones de derechos humanos y derechos fundamentales, diferenciándolos entre sí. Enfatiza que para algunos doctrinistas los primeros son *“los que la persona posee por su propia naturaleza y dignidad, aquellos que le son inherentes y no son una concesión de la comunidad política; que son los que concretan en cada momento histórico las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, los cuales deben ser reconocidos positivamente por el orden jurídico nacional e internacional; que son los que corresponden a la persona por esencia, simultáneamente en su vertiente corpórea, espiritual y social, y que deben ser reconocidos y respetados por todo poder o autoridad y toda norma jurídica positiva,*

11. A nivel federal las contribuciones comprenden los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. En el orden local, generalmente comprenden los mismos conceptos, excepto el último citado.

12. Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro, Derechos Humanos, 1ª. ed., México, Ed. Oxford, 2011, p. 25.

13. Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p.30.

*pero que ceden en su ejercicio ante las exigencias del bien común; que son expectativas no previstas con claridad en alguna norma jurídica, incluso se llega a identificarlos con los "derechos morales"; que son aquellos imprescindibles para poder conducir una vida digna y auténticamente humana, y constituyen el elemento fundamental de un Estado constitucional democrático de derecho"*<sup>14</sup>.

Al referirse al criterio de algunos autores, el mismo Carpizo identifica los derechos fundamentales como *"aquellos que están recogidos en el texto constitucional y en los tratados internacionales son los derechos humanos constitucionalizados; que su propia denominación indica la prioridad axiológica y su esencialidad en relación con la persona humana; que son los derechos humanos que se plasman en derecho positivo vigente, son las normas que protegen cualquier aspecto fundamental que afecte el desarrollo integral de la persona en una comunidad de hombres libres y en caso de infracción existe la posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado; que son un sistema de valores objetivos dotados de unidad de sentido con interdependencia normativa, cuyo disfrute efectivo exige garantizar mínimos de bienestar económico para que se pueda participar en la vida comunitaria"*<sup>15</sup>. Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas emplea la terminología de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales.

En la reforma a diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 10 de junio de 2011, el constituyente hace referencia en el artículo 1º a los derechos humanos, es decir, el sistema jurídico mexicano adopta, a partir de esa reforma una corriente que, a diferencia de algunas que se han esbozado, considera derechos humanos, aún aquellos que se han positivado en la norma fundamental. Ante la diversidad de corrientes divergentes, para los efectos del presente ensayo, al referirnos a los derechos indisponibles e inalienables reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, se denominarán indistintamente como derechos humanos o derechos fundamentales.

En el contexto anterior, los derechos humanos que han sido reconocidos por la Cara Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes, quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico tributarias a que se ha hecho referencia en el apartado anterior. Sin pretender que sea objeto de análisis en el presente estudio, se estima indispensable resaltar que la titularidad de los citados derechos humanos, no debe restringirse sólo a las personas físicas, sino que su protección debe ser extensiva también a las personas morales, debido a que éstas resultan ser una ficción jurídica integrada precisamente por seres humanos.

Como parte de la protección constitucional de los contribuyentes, es menester referirnos a los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>16</sup>, que son los principios

14. Carpizo, Jorge. Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 25 julio-diciembre 2011, Derechos Humanos: Naturaleza, denominación y características, p. 13. consultable en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/ard/ard1.pdf>

15. Idem. Carpizo, Jorge, p. 14

16. Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

rectores de los conceptos que bajo la denominación de contribuciones, deben enterar al fisco quienes encuadren en alguno de los supuestos hipotéticamente establecidos en las normas jurídicas secundarias, para sufragar el gasto de los gobiernos. Es de resaltarse como antecedente de esta fracción, la Constitución de 1857 en donde aparece por primera vez el artículo 31, con una redacción muy similar a la actual, el cual contenía sólo dos fracciones en las obligación de todo mexicano, siendo la segunda la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes<sup>17</sup>. En la Constitución promulgada el 05 de febrero de 1917, se incluyó bajo la misma redacción el artículo 31 fracción IV, el cual se reformó el 25 de octubre de 1993 a fin de adicionar que la obligación de contribuir a los gastos públicos también debía comprender al del Distrito Federal, quedando así la redacción que se encuentra vigente<sup>18</sup>.

Como referencia de los principios que deben respetarse en los tributos, la mayoría de los autores coinciden en resumir el artículo 31 fracción IV, constitucional en cuatro principios: i) proporcionalidad ii) equidad , iii) legalidad, y iv) gasto público; sin embargo el maestro Arrijo Vizcaíno, adiciona dos principios, el de generalidad y el de obligatoriedad<sup>19</sup>. Al respecto coincidimos con este autor en la necesidad de incluir en estos dos principios, ya que los mismos se derivan de la redacción del propio artículo constitucional referido.

El Principio de Proporcionalidad se identifica en dos vertientes i) para las contribuciones en general, y ii) para los derechos, por poseer características propias reconocidas por el máximo tribunal en el país. Respecto del primer supuesto la Suprema Corte ha determinado que este principio radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos<sup>20</sup>; en relación con los *derechos*, el mismo tribunal en pleno ha señalado que para que se satisfaga el principio de proporcionalidad debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio<sup>21</sup>.

El principio de equidad ha sido resumido por la misma Suprema Corte como aquel que radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado<sup>22</sup>.

17. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomo II, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, 2001, p. 817

18. Artículo 31 fracción IV. Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

19. Arrijo, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 2012, p 267

20. Jurisprudencia, Pleno, 7ª Época, registro ius 232197, IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (Anexo 1 )

21. Jurisprudencia, Pleno, 9ª Época, registro ius 196933, DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA (Anexo 2).

22. Idem Jurisprudencia registro ius 232197

El principio de Legalidad, es entendido como la obligación de que cualquier tributo se contenga en una ley, es decir una norma que haya seguido un proceso legislativo para su creación, ya sea a nivel federal o local. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que no sólo el tributo debe estar consignado de manera expresa en una ley, sino que también sus elementos esenciales, es decir, el objeto, sujeto, base, tasa y la época de pago, para no dar margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular<sup>23</sup>. Cabe agregar al respecto, lo expresado por Montesquieu: *“Por la desmedida autoridad del príncipe y la extremada debilidad del pueblo, es preciso evitar causas de confusión en materia de tributos. El percibo de éstos debe ser fácil, para lo cual ha de establecerse con tanta precisión que no puedan los recaudadores aumentarlos ni disminuirlos”*<sup>24</sup>.

La obligación de que los recursos obtenidos de las contribuciones se destine únicamente al gasto público, es el principio conocido como destino del gasto público, respecto del cual, mediante jurisprudencia se ha definido que doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos<sup>25</sup>.

Los contribuyentes son titulares también de derechos formales o de procedimiento regulados en la Carta Magna, por lo que el proceso de recaudación, fiscalización y cobro de contribuciones deben respetar, entre otros, el derecho de seguridad y certeza jurídicas, el derecho de audiencia; el derecho al debido proceso; el derecho de acceso a la justicia; el derecho a la exacta aplicación de la ley y su irretroactividad, el derecho de petición; el derecho a la información; el derecho a la protección de datos personales; el derecho a no ser sometido dos veces al mismo procedimiento y el derecho a no sufrir penas trascendentes o inusitadas como la confiscación.

Adicionalmente, existen principios que rigen o limitan el actuar del sujeto activo de la relación tributaria, que han sido elaborados por numerosos tratadistas, entre los que destaca Adam Smith en su libro V de su obra Riqueza de las Naciones<sup>26</sup>, mismos que son aceptados generalmente por respeto y protección de los contribuyentes. Entre estos principios, sólo de manera de referencia, es de resaltarse el de Certidumbre, debe ser claramente determinado o determinable en cuanto a su cantidad, forma y época de pago a fin de dar seguridad jurídica al gobernado y evitar actos arbitrarios de la autoridad; de Economía, debe disminuir el diferencial que existe entre lo que se recauda y lo que en realidad se aplica al gasto público; de Simplicidad, debe utilizarse un lenguaje simple, claro y accesible al público en general, y de Generalidad, el

23. Jurisprudencia, Pleno, 7a. Época, registro ius 232796, IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. (Anexo 3)

24. Moreno, Daniel, Del Espíritu de las Leyes, Estudio Preliminar, México, Ed. Porrúa, p. 144

25. Jurisprudencia, 7ª época, Sala Auxiliar, registro ius 388026, GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. (Anexo 4)

26. Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª Edición, 2011, p.27.

tributo debe comprender a las personas, físicas y morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa. Asimismo, los derechos de los contribuyentes a nivel de ordenamientos secundarios se encuentran regulados en algunas disposiciones a nivel federal y de forma incipiente a nivel estatal.

A continuación, se propone en el presente ensayo construir una comprensión amplia de los derechos de los contribuyentes, que abarque los derechos que tiendan a protegerlos dentro de las relaciones jurídico tributarias. Con esta base, es posible proponer que los derechos de los contribuyentes comprenden:

- Los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
- Los derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales que en esa materia ha suscrito México;
- Los principios integrados en el artículo 31 fracción IV, de la mencionada Constitución;
- Los derechos formales o de procedimiento contenidos en la Carta Magna;
- Los principios doctrinales básicos para una adecuada relación jurídico tributaria, y
- Los derechos que se contienen en los ordenamientos secundarios vigentes en ámbito federal y local.

#### **IV. Garantismo tributario y su evolución en México**

Para referirnos al garantismo tributario en México, se estima indispensable iniciar el presente apartado identificando las implicaciones del neoconstitucionalismo y sus promotores, a fin de que en el contexto de esta teoría, derivemos e identifiquemos al garantismo y podamos con ello plasmar su evolución en el país.

El neoconstitucionalismo surge de los nuevos modelos políticos y jurídicos del Estado constitucional, creados principalmente después de la Segunda Guerra Mundial<sup>27</sup>. Busca, como un nuevo paradigma interpretar el derecho no sólo como un conjunto de normas jurídicas, sino en base a principios, valores y reglas<sup>28</sup>. Los orígenes de esta corriente se pudieran ubicar en los siguientes acontecimientos: en Alemania la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y el Tribunal Federal Constitucional Alemán (1951). En Italia la Constitución de 1947 y a la Corte Constitucional de 1956, luego en España (1976) y Portugal (1978).

27. Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009, p. 9

28. Aguilera Portales, Rafael, Teoría Política y Jurídica, Editorial Porrúa, México, 2008, p. 93.

La denominación de neoconstitucionalismo ha sido atribuida a la jurista italiana Susana Pozzolo, quien, junto con Paolo Comanducci y Riccardo Guastinni, comenzaron con los intentos de sistematización de éste nuevo paradigma<sup>29</sup>. Pozzolo propone llamar neoconstitucionalismo a cierto enfoque del derecho, compartido por un grupo de iusfilósofos que coinciden en poner el acento en ciertas nociones (principios vs. normas, ponderación vs. subsunción) y en desplazar su atención de la ley a la Constitución y del legislador al juez. Al referirnos al neoconstitucionalismo, es ineludible resaltar la clasificación que realiza Comanducci respecto de tres diversas formas de neoconstitucionalismo, basada analógicamente en la clasificación formulada por Bobbio, entre las tres acepciones de positivismo jurídico; que clasifica en neoconstitucionalismo *teórico, ideológico y metodológico*<sup>30</sup>.

Como un límite al poder se presenta esta corriente, misma que al respecto Ferrajoli indica que *“en el Estado constitucional de derecho no existen poderes soberanos, ya que todos están sujetos a la ley constitucional”*<sup>31</sup>. Asimismo menciona que existen dos modelos de “Estado de Derecho”, i) El denominado “Estado Legislativo de Derecho”, con la afirmación del principio de legalidad como criterio exclusivo de identificación del Derecho válido, con independencia de su valoración como justo, (una norma jurídica es válida no por ser justa, sino exclusivamente por haber sido puesta por una autoridad dotada de competencia normativa, y ii) el Estado Constitucional de Derecho, que sería el nuevo modelo en formación teórica y práctica, que promueve constituciones rígidas y el control de la constitucionalidad de las Leyes ordinarias<sup>32</sup>.

Vinculado con la corriente del neoconstitucionalismo, Luigi Ferrajoli impulsa el Garantismo como uno de los ejes cruciales en su pensamiento jurídico, a través de lo cual pretende tutelar y establecer mecanismos para proteger los derechos o bienes individuales frente a otras intromisiones tanto del ejecutivo como de otros poderes, asimismo apuesta por la justificación de un Estado democrático de derecho, sustentado en una concepción normativa que apunta a las garantías de los derechos como vínculos y límites del legislador<sup>33</sup>. El Garantismo tiene por noción central o articuladora precisamente la de “garantía”. Ferrajoli define en términos generales a una garantía como *“cualquier técnica normativa de tutela de un derecho subjetivo”*<sup>34</sup>. Podría decirse entonces, como mera aproximación del garantismo, que éste impulsa los mecanismos para la defensa de los derechos de los individuos frente a su eventual agresión por parte del Estado, a través del establecimiento de límites y vínculos al poder estatal, a fin de maximizar la relación de estos derechos y disminuir sus amenazas.

Ferrajoli utiliza el término *“garantismo”* bajo tres acepciones: i) designa un modelo normativo de Derecho (Estado de Derecho), ii) el garantismo como teoría jurídica (iuspositivismo crítico en oposición al iuspositivismo dogmático), y iii) el garantismo

29. Aguilera Portales, Rafael y otros, Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales, México, Ed. Porrúa, 2010, p.4

30. Comanducci, Paolo, Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico, Isonomía, Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, México, n.º 16, 2002, pp. 89-112.

31. Ferrajoli, Luigi, Sobre los Derechos Fundamentales, (Trad. Miguel Carbonell), Cuestiones Constitucionales, Núm. 15, julio-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2006, p. 115

32. Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009, p. 14.

33. Durango Álvarez, Gerardo, Aproximaciones conceptuales a la Democracia constitucional y a los Derechos fundamentales en la Teoría de L. Ferrajoli, Opinión Jurídica, Vol. 6, No. 12, Universidad de Medellín, Medellín, 2007, p. 198

34. Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías (trad. Miguel Carbonell y otros), México, CNDH, 2006, p. 29

como filosofía política (la que funda el Estado en el reconocimiento y la protección de los derechos)<sup>35</sup>.

Bajo el contexto anterior y sin pretender entrar a una disquisición filosófica sobre los detalles o críticas de la teorización del Garantismo, en el presente ensayo se parte de la necesidad de establecer límites al poder público y establecer garantías para hacer efectivos los derechos de los individuos, y en especial de los contribuyentes, quienes, como parte débil de la relación jurídico tributaria, requieren un especial protección que garantice sus derechos frente al fisco, ya sea federal, estatal o municipal; a esto le llamaremos "*garantismo tributario*"<sup>36</sup>, mismo que debe tutelar no sólo los derechos humanos o fundamentales, si no cualquier derecho que pretenda proteger a los contribuyentes, a fin de limitar efectivamente las amenazas del poder público.

En México, ha sido parte de su historia, el imperio desbordado que ha ejercido el Estado sobre los contribuyentes, cobrando tributos generalmente bajo mecanismos despóticos y de presión, ajenos a un exacto cumplimiento de los principios y normas vigentes en un momento dado. No obstante ello, recientemente hemos transitado de una incipiente protección de los derechos de los contribuyentes, basada principalmente en los medios de defensa ordinarios y el juicio de amparo, a una visión garantista en ciertos ámbitos de gobierno reflejada en reformas legales que en materia fiscal ha impulsado incluso la creación una instancia que de manera efectiva promueve la efectiva tutela de los derechos de los contribuyentes. En base a ello, a continuación se hará referencia a los eventos más trascendentes que en nuestro país han marcado la evolución en la visión garantista para la protección de los derechos de los contribuyentes, ya sea por actos originados en México o bien a nivel internacional.

Precisamente, a nivel internacional, es necesario resaltar que después de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, el 10 de diciembre de 1948 la Organización de la Naciones Unidas aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos, con efectos para todos sus miembros, en la que promulgaba los derechos para los seres humanos, universales y absolutos, entre los que se encuentran los contribuyentes, y en especial al referirse al mínimo vital. Asimismo, en 1978 se aprueba la Convención Americana de Derechos Humanos, conocida también como Pacto de San José, y la que México suscribe el 22 de noviembre de 1969 y publica en el Diario Oficial de la Federación del 7 de mayo de 1981.

Mediante resolución 53/144, en 1998 la Organización de las Naciones Unidas aprobó la Declaración sobre el Derecho y el Deber de los Individuos, los Grupos y las Instituciones de Promover y Proteger los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales universalmente reconocidos, misma que en su artículo segundo indica que "*los Estados tienen la responsabilidad primordial y el deber de proteger, promover y hacer efectivos todos los derechos humanos y las libertades fundamentales*". Esto ha generado definitivamente un impulso en la protección y promoción de los

35. Ferrajoli, Luigi, Teoría y Razón, (trad. Ibañez, Andres y otros), Trotta, Madrid, 1995, p. 851

36. Bernal, Diana, Serie de Cuadernos de la PRODECON No. IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes, p. 3

derechos humanos en México, incluyendo los de los contribuyentes, al grado que el 10 de junio de 2011 se publicó la reforma Constitucional en materia de derechos humanos.

Existe a nivel mundial una tendencia de protección de los derechos de los contribuyentes, y en años recientes ha sido adoptada e impulsada de forma exitosa en México. A manera de ejemplo, en el ámbito internacional destacan:

- La Ley Española de 1998, enumera las garantías fundamentales de los causantes y la obligación de las autoridades de respetarlas, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- En Estados Unidos de Norteamérica, desde 1979 existe la Oficina del “Ombudsman del Contribuyente”, con absoluta independencia de la Oficina Recaudadora de Impuestos. Su nombramiento lo realiza el Secretario del Tesoro.
- En la Unión Europea, existe la figura del “Ombudsman en materia de impuestos”, quien ha asumido una relevante función en la atención de quejas y en la participación ante las autoridades fiscales de esa comunidad<sup>37</sup>.

Ahora bien, respecto de actos generados en nuestro país, es de resaltar el juicio de amparo, el cual durante un periodo considerable no fue útil para acceder a la Justicia de la Unión tratándose de tributos que adolecieran de los principios de proporcionalidad y equidad contenidos desde la constitución de 1857 en su artículo 31. Hasta 1925, la Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo. En efecto, en noviembre de 1879 Ignacio L. Vallarta, entonces Presidente de la Suprema Corte de Justicia, impulsó un criterio judicial erróneo en la sentencia dictada con motivo de Juicio de Amparo promovido por fábricas de hilados y tejidos, en contra de la Ley de Ingresos de junio de 1879, al sostener la opinión de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podía examinarse en el Juicio de Amparo, y que solamente por medio de su representante en el Poder Legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas injustas o inicuas.

Sin embargo, en 1925 la Suprema Corte, en un acto reflexivo se separa del anterior criterio y resuelve procedente considerar garantías individuales los principios del artículo 31 fracción IV, de la Constitución, y por tanto estimar procedente el juicio de amparo en contra leyes tributarias<sup>38</sup>; a partir de entonces, ha sido tarea constante y trascendente de ese Alto Tribunal, ejercer el control de la constitucionalidad de las contribuciones en el país, velando por que las mismas sean acordes a los principios constitucionales plasmados en el 31, fracción IV, de la Carta Magna.

<sup>37</sup>. Cámara de Diputados, Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de adiciones al Código Fiscal de la Federación, suscrita por la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, del Grupo Parlamentario del PRI. En Gaceta Parlamentaria, año V, número 925, 23 enero 2002.

<sup>38</sup>. Jurisprudencia, Pleno, 6ª Época, registro ius 389838, IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. (Anexo 5)

Por otro lado, es dable resaltar como parte de la evolución que hemos referido, el contenido del “Bando de Hidalgo”, promulgado en Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció como un imperativo el que cesaran para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija.

En México, históricamente en el Código Fiscal de la Federación y en el de la mayoría de las entidades federativas, se contiene un título denominado de *los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes*; no obstante de la lectura de su articulado, es posible visualizar un apartado en el que no se contienen reales derechos de los contribuyentes, salvo aquel derecho, diezmado en los últimos años, de presentar consultas fiscales a la autoridad. Como parte de la evolución del Garantismo en México, o más bien como pilar fundamental para el inicio del impulso de esta corriente en el país, el 5 de enero de 2004 se publica en el Diario Oficial de la Federación, junto con diversas reformas, la adición del artículo 18-B, dentro del referido título del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se propone una nueva relación de los contribuyentes con las autoridades fiscales al contemplar un esquema de defensa de los débiles en la relación jurídico tributaria, a través de una Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (organismo autónomo, con independencia técnica y operativa)<sup>39</sup>. El 23 de junio de 2005 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que de acuerdo a la exposición de motivos de su iniciativa presentada por la entonces Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón De Guevara, parte del hecho de que *“la mayoría de los habitantes en México ha carecido de una cultura tributaria”*<sup>40</sup>

Se continúa con esta evolución, con la publicación el 04 de septiembre de 2006 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que inició de la iniciativa presentada el 11 de diciembre de 2003 por la Senadora Martha Sofia Tamayo Morales, y de un importante debate dentro del Poder Legislativo. No obstante ello, esa norma no fue aplicada en forma inmediata como consecuencia de que el Poder Ejecutivo Federal presentó controversia constitucional en contra de esta ley, argumentando la inconstitucionalidad de diversos artículos, sobre la que el 26 de febrero de 2008 recayó sentencia que declaró la invalidez de diversos aspectos de la norma. El 07 de diciembre de 2009 se reforma esa Ley Orgánica, con lo cual se superaba las diferencias que se habían presentado con anterioridad. El 28 de abril de 2011, el Senado eligió a la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara como titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Finalmente el primero de septiembre de 2011 entra en operaciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente con el reto de postular, defender, interpretar, promover, así como dar contenido y sustancia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

Ahora bien, como un parteaguas en materia de derechos humanos dentro del sistema jurídico mexicano y en el paradigma de su protección, surge la reforma constitucional

39. Artículo 18-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

40. Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria. En: Gaceta Parlamentaria, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

publicada en el Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 2011, mediante la cual se consagra que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Asimismo se determinó que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Se crea un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos humanos que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias. Asimismo se constitucionalizan los principios que integran y enriquecen los derechos humanos: Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad.

En lo atinente a la protección de los derechos de los contribuyentes en los estados y municipios, es de resaltarse que no existe un avance ni siquiera similar al que se ha dado en el Gobierno Federal. Las instancias locales aún no han asimilado la necesidad de proteger en forma garantista a los débiles de la relación jurídico tributaria, incluso como mecanismo para lograr aumentar la captación de ingresos propios, y no sólo depender de las participaciones y aportaciones de la Federación. No obstante lo anterior, es de resaltarse el caso excepcional de Baja California, en donde de forma conjunta el sector privado y el público, elaboraron una iniciativa para un nuevo código fiscal con una visión plenamente garantista, al que denominan *Código Fiscal para el Estado de Baja California y sus Contribuyentes*.

## **V. Anclaje constitucional de la Prodecon y su impulso en la tutela de los derechos de los contribuyentes.**

En las relaciones jurídico tributarias entre los contribuyentes y los fiscos de los tres órdenes de gobierno, es fundamental que la obligación del pago de tributos, vaya aparejado de un compromiso definitivo por parte del Estado de gastar esos ingresos en forma eficaz y eficiente, y garantizar en el proceso de captación de los mismos, cualquier derecho que las normas constitucionales o secundarias tutelen a su favor. En este panorama, la creación y entrada en operación de la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes, Prodecon, es un importante paso para hacer efectiva, cuando menos a nivel federal, la tutela de los derechos que se han mencionado. No obstante, es necesario que esta Procuraduría cuente con una base constitucional sólida que le permita permear en los funcionarios de los diversos órdenes de gobiernos, el cambio de paradigma para establecer un efectivo garantismo tributario en nuestro país. Si bien es cierto la reforma a la Carta Magna del 10 de junio de 2011 ha permitido encontrar una sólida base constitucional para la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, se estima que aún no resulta suficiente para consolidar esa base constitucional que permita a la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes actuar con plena autonomía en cualquier ámbito de gobierno; es decir, para defender los derechos de los contribuyentes ante cualquier fisco en el país.

Asimismo ha sido un avance la reforma constitucional del artículo 102 apartado B, segundo párrafo, que faculta a los organismos protectores de derechos humanos, formular recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Esto que se ha considerado como base para la protección no jurisdiccional de los derechos humanos que ha impulsado fuertemente la Prodecon, ha sido también un avance considerable en materia de derechos humanos en el país. No obstante esta reforma y la indicada en el párrafo anterior, se estima que, como se mencionó, no es suficiente para considerar que existe un anclaje constitucional suficiente para la protección de los derechos de los contribuyentes, debido a que su tutela no sólo comprende el de sus derechos humanos, sino que la protección de los contribuyentes, debe comprender el derecho que genere para los contribuyentes cualquier norma, aun cuando no sea un derecho humano, además de abarcar, no sólo la protección a nivel federal, sino en cualquier ámbito de gobierno, incluyendo el del Distrito Federal, de los estados y de los municipios.

En efecto, los avances constitucionales referidos, han sido parteaguas para la protección de los contribuyentes, sin embargo, para un anclaje suficiente en ese ámbito, se requiere seguir impulsando reformas en las que se reconozca desde el máximo ordenamiento jurídico la existencia de la Prodecon, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan expresamente no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones. Es de resaltarse que la *constitucionalización* de organismos que protegen derechos humanos en el país se ha dado desde hace algunos años, ya que por ejemplo la Comisión Nacional de los Derechos Humanos se incluyó en el cuarto párrafo del apartado B del artículo 102 de la Carta Magna desde el 13 de septiembre de 1999. Asimismo, el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, está cercano a encontrar un anclaje constitucional sólido, con motivo de la reforma a la Carta Magna que está en proceso de aprobación, en la que se establece que será un órgano autónomo, responsable de garantizar el cumplimiento del acceso a la información, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Esta experiencia constitucional, debe ser la base para que desde ese ámbito se establezca en la Constitución la esencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y se regulen las bases que permitan garantizar en todo el país los derechos que cualquier norma otorgue a los contribuyentes.

Ahora bien, a pesar del importante avance garantista generado con la creación de la Prodecon, es dable señalar que la sola creación y entrada en operación de este importante organismo, por sí mismo no cumple la ambiciosa finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes. En efecto, para lograrlo se requiere que la norma creada recientemente sea aplicada acertadamente por quien dirige e integra esa entidad. Se identifica que para bien del país y en beneplácito de quienes pagan sus contribuciones, quien dirige al organismo desde su inicio de actividades ha venido ejerciendo su papel de *Ombudsman* del contribuyente, de la mejor forma posible, llevando a cabo acciones cada vez más contundentes en su tarea de cambiar los paradigmas que durante muchos años se han tenido respecto de quienes pagan sus

impuestos en México. Para efecto de resaltar el impulso efectivo al Garantismo de los contribuyentes que ha generado esta Procuraduría, a continuación esbozaremos algunas de las acciones que ha emprendido la institución desde que inició operaciones hasta la fecha, para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes, así como garantizar y velar el que las autoridades fiscales federales ejerzan el poder público con pleno respeto a los citados contribuyentes:

- Se han instrumentado mecanismos eficientes para recibir quejas de los contribuyentes por actuaciones indebidas de las autoridades fiscales, que ha permitido que hasta el mes de mayo de 2013 se hayan recibido 1488 quejas<sup>41</sup>.
- Se han impulsado la conciliación de interés en conflicto entre los contribuyentes y las autoridades, como un interlocutor imparcial, a fin de que no sea necesario recurrir a costosos y tardados procesos jurisdiccionales.
- Cuando ha sido necesario, se ha patrocinado en su defensa jurídica a los contribuyentes afectados por actos de autoridad.
- Se creó la campaña para promover una nueva cultura contributiva en el país, denominada “la fuerza de tus impuestos”.
- Para la defensa jurisdiccional de los contribuyentes, es de resaltar el patrocinio que se ha brindado en la presentación de juicios de amparo indirecto por transgresión al mínimo vital de las personas que únicamente obtienen ingresos por intereses reales inferiores a \$100,000.00 y cuyas retenciones son consideradas como pago definitivo.
- Se logró que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con base en una interpretación *pro persona*, que en el juicio contencioso administrativo federal toda demanda que se presente fuera del plazo de 15 días pero dentro del término general de 45 días, sea admitida a trámite por la vía ordinaria.
- Se han patrocinado juicios de amparo indirecto en los que ha resaltado la inconstitucionalidad del régimen fiscal en materia de ahorro para el retiro, en lo atinente a la aplicación de retenciones injustificadas no sólo los rendimientos sino al total de las aportaciones tripartitas, al aplicar para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar del régimen de intereses, el de otros ingresos.
- Se emitió una primera recomendación dirigida al Servicio de Administración Tributaria para que adopte mejores prácticas administrativas en beneficio de los contribuyentes, a fin de transparentar e informar con oportunidad los criterios jurídicos interpretativos de las normas que permitan facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, principalmente en casos de complejidad evidente, y

41. Fuente: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, consultable en: [http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas\\_y\\_reclamacion/quejas\\_estadisticas.html](http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas_y_reclamacion/quejas_estadisticas.html)

- Se expidieron documentos importantes como lo es la Carta de los Derechos de los Contribuyente y los Criterios Normativos y Sustantivos de la Prodecon derivados de las recomendaciones y de las consultas especializadas emitidas desde septiembre de 2011.

Resulta evidente el impulso acertado que con una visión garantista, ha realizado la Prodecon desde su inicio, por lo que será de suma importancia para el cambio de paradigmas, que este organismo cuente con mayores facultades, y sobre todo, que cuente con una base constitucional que le permita allegarse de mayor fuerza para limitar el desmedido poder público.

## VI. Conclusiones

México, desde el inicio de su vida independiente, se definió formalmente con un Estado federal, por lo que derivado de ese sistema, las relaciones jurídico tributarias se actualizan ante los fiscos de los tres órdenes de gobierno, de acuerdo a la distribución de competencias que se realiza en la constitución federal, en la que existen materias exclusivas de la Federación, otras reservadas a los municipios, y las demás de competencia concurrentes entre el Gobierno Federal y el de los estados.

Por relación jurídica tributaria, se entiende la vinculación establecida por una norma jurídica entre el deber u obligación de un sujeto y la facultad o derecho subjetivo de otro, integrando ambos, simultáneamente, la consecuencia jurídica. Se configura entre el sujeto activo que es el gobierno federal, estatal o municipal, y los sujetos pasivos, que son quienes deben cumplir con alguna obligación tributaria que pueda o no implicar el pago de contribuciones.

A fin de evitar el abuso de las autoridades y limitar el poder público dentro de las citadas relaciones jurídico tributarias, surge la necesidad de que los derechos de los contribuyentes se encuentren debidamente identificados y protegidos por un marco jurídico claro que establezca mecanismos efectivos para esta protección dentro del sistema impositivo.

Los derechos humanos al ser reconocidos por la Carta Magna, protegen por su propia esencia, a los seres humanos, entre los que se encuentran los contribuyentes, persona física o moral, quienes además son el sujeto más débil en las relaciones jurídico tributarias.

Con base en el análisis del sistema jurídico mexicano, es posible proponer que los derechos de los contribuyentes comprenden i) Los derechos humanos consagrados

en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ii) Los derechos humanos contenidos en los Tratados Internacionales que en esa materia ha suscrito México; iii) Los principios integrados en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución; iv) Los derechos formales o de procedimiento contenidos en la Carta Magna; v) Los principios doctrinales básicos para una adecuada relación jurídico tributaria, y vi) Aquellos que se contienen en los ordenamientos secundarios vigentes en ámbito federal y local. El garantismo tributario, surge de la corriente del neoconstitucionalismo, como teoría que parte de la necesidad de establecer límites al poder público y garantías para hacer efectivos los derechos de los individuos, y en especial de los contribuyentes, quienes, como parte débil de la relación jurídico tributaria, requieren un especial protección que garantice sus derechos frente al fisco, ya sea federal, estatal o municipal.

Como parte de la evolución del garantismo tributario, se resaltan los siguientes acontecimientos: el 5 de enero de 2004 se publica la adición del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación; el 23 de junio de 2005 se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; el 04 de septiembre de 2006 se publica la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y el 07 de diciembre de 2009 se reforma esa Ley; el 28 de abril de 2011, se elige a la Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara como titular de la Prodecon, y el 1º de septiembre de 2011 entra en operaciones la Prodecon.

Como un parteaguas en materia de derechos humanos dentro del sistema jurídico mexicano y en los paradigma de su protección, surge la reforma constitucional, publicada el 10 de junio de 2011, mediante la cual se consagra que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Es necesario que se reforme la Constitución Federal para que se reconozca desde ese máximo ordenamiento jurídico, la existencia de la Prodecon, con la característica de que pueda tutelarlos en cualquier orden de gobierno, y además que se reconozcan expresamente no sólo los derechos humanos de los contribuyentes, sino que se contemple la protección de cualquier derecho inherente a quienes pagan contribuciones.

La Prodecon ha impulsado fuertemente el Garantismo tributario llevando a cabo diversas acciones efectivas para la promoción y protección de los derechos de los contribuyentes, así como para garantizar y velar el que las autoridades fiscales federales ejerzan el poder público con pleno respeto a los citados contribuyentes.

## VII. Bibliografía

- Aguilera Portales, Rafael, Teoría política y jurídica, Editorial Porrúa, México, 2008.
- Aguilera Portales, Rafael y otros, Neoconstitucionalismo, Democracia y Derechos Fundamentales, México, Ed. Porrúa, 2010.
- Arrijoa, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Ed. Themis, 2012.
- Bernal, Diana, Serie de Cuadernos de la Prodecon No. IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes.
- Carbonell, Miguel, Neoconstitucionalismo, Trotta, Madrid, 2009.
- Carpizo, Jorge. Cuestiones constitucionales, Revista mexicana de Derecho Constitucional, No. 25 Julio-diciembre 2011, Derechos humanos: naturaleza, denominación y características, consultable en: <http://biblio.Juridicas.Unam.Mx/revista/pdf/cuestionesconstitucionales/25/ard/ard1.Pdf>
- Comanducci, Paolo, Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico, Isonomía, Revista de teoría y filosofía del derecho, México, No. 16, 2002.
- De la Garza, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 18ª ed., México, Ed. Porrúa, 1999.
- Durango Álvarez, Gerardo, Aproximaciones conceptuales a la democracia constitucional y a los derechos fundamentales en la teoría de I. Ferrajoli, opinión jurídica, vol. 6, No. 12, Universidad de Medellín, Medellín, 2007, Ferrajoli, Luigi, sobre los derechos fundamentales y sus garantías (trad. Miguel Carbonell y otros), México, CNDH, 2006.
- Ferrajoli, Luigi, Teoría del Derecho, vol. 2 De la teoría de la democracia, España, Trotta, 2007.
- Ferrajoli, Luigi, Teoría y Razón, (trad. Ibañez, Andres y otros), Trotta, Madrid, 1995.
- Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales, (trad. Miguel Carbonell), Cuestiones constitucionales, núm. 15, Julio-diciembre, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2006.
- Ferrajoli, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006.
- Fix-Zamudio Héctor y Valencia Carmona Salvador, Derecho constitucional mexicano y comparado, 7ª, México, Editorial Porrúa, 2010.
- García Sotelo Luis, "Es factible el fortalecimiento del federalismo fiscal mexicano?"; Federalismo hacendario INDETEC, Guadalajara, 2012, número 175, marzo-abril 2012.
- Giannini, Achille Donato, Instituciones de derecho tributario, Traducción española, Madrid, Ed. De Derecho Financiero, 1957.

- Hamilton, Madison y Jay, El federalista, México, Fondo de Cultura Económica, 1943.
- Jarach, Dino, Curso superior de derecho tributario, 2º edición, Argentina, 1969.
- Margáin Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, México, Ed. Porrúa, 21ª edición, 2011.
- Moreno, Daniel, Del espíritu de las leyes, Estudio preliminar, México, Ed. Porrúa, 1970.
- Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro, Derechos humanos, 1ª. Ed., México, Ed. Oxford, 2011.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria 1986-2000. Tomo II. México, 2001.
- Vanoni, Enzo, Elementos del derecho tributario. 1º Edición, Milano, 1962.

### ***Fuentes normativas***

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- Convención Americana de Derechos Humanos.
- Declaración sobre el derecho y el deber de los individuos, los grupos y las instituciones de promover y proteger los derechos humanos y las libertades fundamentales universalmente reconocidos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de los Derechos de los Contribuyentes.

Ensayo ganador del Tercer Lugar, Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
"Retos y Perspectivas para una nueva cultura contributiva".

# La moral del contribuyente y la ética contributiva

David Salinas Rodríguez

*Nullum est iam dictum quod non sit dictum prius<sup>1</sup>*

SUMARIO: I. Introducción.- II. La Tributación en México: Integración de una Cultura Contributiva en el Estado de Derecho.- III. Ética Fiscal del Contribuyente.- IV. Ética y moral contributiva a la luz de la Psicología Conductista.- V. Conclusiones.- VI. Bibliografía.

## I. Introducción

**"D**ime cuántos impuestos te cobran (y cómo se gastan además) y te diré qué derechos eres acreedor" (una excelente cita del Mtro. Juan F. González Bertomeu, reconocido abogado por la Universidad Nacional de La Plata y autor del prólogo de un gran libro<sup>2</sup>), de esta forma resumo el fundamento del sistema jurídico tributario en México.

Atender el costo de los derechos plantea una serie de cuestionamientos diversos, no sólo pensar cuánto cuestan sino que también quién decide cómo asignar los escasos recursos públicos para protegerlos, y para quién.

La política de diferentes administraciones en el gobierno mexicano para allegarse de recursos fue la de acudir a solicitar préstamos externos, lo que hizo que en la década de los 80's, México fuera el país más endeudado del mundo, ya que olvidó que la percepción de impuestos es el medio más sano de un país para hacer frente a los gastos públicos.

Una economía sana es la que se sustenta en los ingresos propios y correctamente aplicados. En México, los ingresos hacendarios que servían para los gastos públicos hasta antes de 1988, eran menores al 35% en comparación con los países industrializados donde llegan a ser del 90%, con lo que mantienen economías sanas en crecimiento. Así entonces, uno de los puntales de la economía es la percepción tributaria y uno de los medios para argumentarla es el castigo en términos conductuales, sin descartar el empleo de otras contingencias.

1. No hay nada que se diga, que no haya sido dicho previamente.

2. Vid. HOLMES, Stephen et SUNSTEIN, Cass R., El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos, Trad. Stella Mastrangelo, Editorial Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2011, p. 15.

El presente ensayo para efectos didácticos, se divide en tres apartados distintos. En primer término se analiza a la cultura contributiva en sentido amplio así como su relación con el Estado de Derecho en México. La segunda parte tiene por objeto explicar lo relativo a la Ética y al deber de contribuir fiscalmente con el Estado, siendo el referente principal el gobernado contribuyente. En la última parte es necesario recurrir a la Economía y a la Psicología Conductista para explicar el fenómeno social, objeto de estudio y análisis del presente ensayo.

Se ha considerado conveniente desarrollar cada tema cuidadosamente, sin llegar naturalmente a agotarlo de manera exhaustiva ante lo colosal que resultaría tal eventualidad, estructurando el contenido de forma congruente, siguiendo un orden metodológico que a consideración del autor es el adecuado para que el lector encuentre los elementos básicos para su comprensión *ipso facto*; tomando en cuenta que la mejor forma de construir el conocimiento es partiendo de conceptos teóricos, hasta llegar a los detalles prácticos y cotidianos. Por otro lado, se invoca a algunos tratadistas en la materia que sustentan ideas que se plantean a lo largo del ensayo. El autor tiene bastante claro que no es dueño de la verdad y precisamente por ello serán bienvenidas todas las observaciones y críticas constructivas que al respecto haga el lector, ya que el complejo proceso enseñanza-aprendizaje debe nutrirse de la refutación, la discusión y la conciliación.

## II. La tributación en México: integración de una Cultura Contributiva en el Estado de Derecho

### *Aspectos básicos del Derecho Impositivo*

Es innegable que el Estado requiera necesariamente de un sustento económico para realizar todas las actividades tendientes a llevar a cabo los fines del Derecho, siendo así que la primordial fuente de origen que el Estado cuenta para allegarse de recursos la constituye en su mayor parte los gobernados, quienes en teoría se benefician con todos los servicios de carácter público que les provee. Máxime en los tiempos actuales, diría el Dr. Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>3</sup>, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico como los avances tecnológicos y científicos demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos.

Así entonces la contribución es la institución medular del Derecho Tributario en todo el mundo. Centrar el Derecho Fiscal en otros vínculos o institutos sería tanto como convertir al coro en protagonista y al protagonista en el telonero<sup>4</sup>.

La norma suprema que rige el Estado de Derecho es en México la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento del cual derivan los principios que rigen nuestro sistema jurídico.

3. Vid. ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., Editorial Themis, México, 2012, p. 3.

4. FERREIRO LAPATZA, José Juan, "La definición del tributo" en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 1998, p. 291.

### ***¿Qué es un tributo?***

Se debe entender al tributo como uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política<sup>5</sup>.

Es de vital importancia señalar que el tributo se diferencia de otros recursos del Estado por la coerción de que es producto y que lo distingue de los empréstitos públicos, aunado a que el tributo como prestación coactiva por parte de los particulares al Estado, es consecuencia de la relación jurídico-tributaria entre dos sujetos, el activo y el pasivo.

El tributo es considerado una prestación pecuniaria coactiva de una persona llamada contribuyente a la entidad pública del Estado que tenga derecho a recaudarlo. Cabe destacar que la coerción no descansa en una manifestación de la voluntad de la administración pública, ya que en el Estado moderno de derecho la base fundamental es el principio de legalidad.

### ***¿Qué se entiende por cultura contributiva?***

Si bien es cierto, el concepto de cultura contributiva no es de reciente aparición, se ha convertido en un aspecto polémico en la actualidad. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sostiene que la cultura contributiva deriva de una vertiente de la cultura democrática entendida en el contexto internacional como un campo de las representaciones sociales sobre la relación Estado-sociedad que ha sido poco explorado por las ciencias sociales<sup>6</sup>.

Las dimensiones que comprende esta cultura contributiva son la construcción de la cultura, la relación estado-contribuyente, operatividad del ciclo ingreso-gasto, las obligaciones y deberes fiscales y los derechos de los contribuyentes. Integrar la cultura contributiva en nuestro país implica una cuestión transdisciplinaria. Así entonces, el objetivo es contar con herramientas en educación fiscal desde el nivel educativo primario, que se inserten en un esquema de formación cívica y ética del gobernado.

5. Cfr. JARACH, DINO, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª ed., Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 9.

6. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En Cápsulas de Cultura Contributiva, Recuperado de <<http://prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/focalizada/C%C3%A1psulas%20de%20Cultura%20Contributiva%20Serie%201.pdf>>

## ***¿Cómo opera en el ámbito fiscal el Estado mexicano? Actividad financiera del Estado***

El Maestro Raúl Rodríguez y Lobato señala que la organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procuración de los recursos económicos indispensables para cubrirlos<sup>7</sup>. En otras palabras, se desprende que lo que origina la actividad financiera del Estado es el costo de las necesidades en los tres órdenes de gobierno para cumplir con sus fines: bienestar económico, con justicia y libertad.

La actividad financiera del Estado es entendida como la actividad que desarrolla el Estado, con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines<sup>8</sup>.

### ***Principios que consagran derechos fundamentales***

Sin la intención de abordar todos los principios de derecho relativos a la materia fiscal en relación con los derechos fundamentales de los contribuyentes, se debe señalar que las leyes secundarias que rigen a las disposiciones establecidas en la materia tributaria, derivan del artículo 31, fracción IV constitucional, y que el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación del contribuyente de aportar una parte de su riqueza, en tanto que el artículo 5º del Código en comento se señala que las contribuciones establecidas en ley son los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y productos.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se utiliza en una variedad de artículos el sustantivo *contribución*, así como en plural, y a consideración del autor hay una ausencia de técnica legislativa ya que no se dice qué se debe entender por esta institución.

Una contribución bajo la óptica de una interpretación de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución es un instrumento legal para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos federales, estatales, municipales y del Distrito Federal.

En la opinión del autor, se complementa esta definición agregando que una contribución es una prestación de carácter obligatorio a cargo de las personas físicas o morales que se coloquen en la hipótesis prevista en una ley fiscal.

De acuerdo con la Dra. Sonia Venegas Álvarez los principios constitucionales pueden ser definidos como las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con

7. Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1986, p. 3.

8. Cfr. GARZA, Sergio Francisco, de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990, p. 6.

valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno de que se trate<sup>9</sup>.

### ***¿Qué es gasto público?***

Definir gasto público implica un serio problema, señala el Maestro Gabino Fraga, ya que existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que debe entenderse por gasto público, pues aunque ellos se encuentran señalados en el Presupuesto de Egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema<sup>10</sup>.

En esa tesitura, el gasto público está constituido por una multitud de renglones, su clasificación se puede hacer de muchas maneras, de acuerdo con los objetivos que se persigan y las necesidades de análisis; de tal modo que se pueden hacer tantas clasificaciones como se desee<sup>11</sup>.

### ***Posición de los Poderes de la Unión***

#### ***Poder Ejecutivo***

##### ***Autoridad fiscal***

En México existe una profunda discrepancia en la forma de ver la misma situación de recaudación de impuestos, la que tienen los contribuyentes y la óptica del fisco federal, para los primeros, la recaudación impositiva es una forma que tiene el gobierno de extorsionar a los indefensos particulares y para el fisco federal el contribuyente es un evasor que miente y engaña en todos los actos que realiza; sin embargo, esta visión de la problemática en la recaudación fiscal no es nueva, al respecto cabe transcribir el siguiente comentario que un ex-Secretario de Hacienda y Crédito Público, hizo en años pasados<sup>12</sup>:

*“El otro camino, el camino que el señor Presidente de la República fijó desde su mensaje de toma de posesión, es el de obtener mayores ingresos dentro de los gravámenes ya decretados. Es sentimiento nacional, es conocimiento que está en la calle, no sólo de ustedes, que tienen razones para conocerlo perfectamente, sino de todo el mundo, el hecho de que en México nadie paga los impuestos que está obligado a cubrir. Por razones históricas, por mala organización de los impuestos o por lo que ustedes quieran, es un hecho que en México no solamente no se paga, como decía hace un momento, sino que las personas que evaden sus impuestos se vanaglorian de hacerlo.*”

9. Cfr. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, México, 2010, p. 6.

10. Cfr. FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, 29ª ed., Editorial Porrúa, México, 1990, p. 326.

11. Sobre el particular, véase *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*.

12. Cfr. URBINA, Arturo, *Los delitos fiscales en México*, Tomo I, *Aspectos Constitucionales de las Garantías Individuales y los Tributos*, Editorial Delamar, México, 2004, pp. 153-155.

*El problema es, pues, un problema de educación, de llevar al convencimiento del causante que no es ningún mérito, que no es alarde de inteligencia el poder evadir los impuestos, el poder defraudar al fisco; que, de la misma manera que no demuestra inteligencia una conducta tortuosa que en lo personal estafe al público, u obtenga el beneficio indebido del amigo, o defraude, o en general delinca, así también es indispensable que el causante entienda que defraudar al fisco es defraudar, y que defraudar es un delito vergonzoso.*

*Pero ese es el lado del causante. Veamos ahora el lado nuestro, el lado de la Secretaría de Hacienda, el lado de ustedes que son los ojos, los oídos, las manos de la Secretaría de Hacienda. Hagamos un examen de conciencia. Ustedes mismos lo han hecho aquí. ¿No hay también parte de culpa en nosotros por esta actitud que vemos en el pueblo? ¿No es verdad que también el fisco libra una batalla ininterrumpida con el causante; obtiene de él por la fuerza, por la coacción, por la presión, algunas veces hasta por la arbitrariedad, los impuestos que él por su parte y voluntariamente no paga? ¿No es verdad también que nosotros (ustedes y nosotros), el fisco -esa cosa que tanto temor impone y cuya figura nadie ha visto con sus ojos, pero muchos han sentido en sus bolsillos - es también inhumano, no es también un monstruo que no sabe de equidad, que no da a las personas oportunidad de explicar sus problemas? ¿No es cierto -como decía en alguna otra ocasión, en una reunión análoga a ésta- que vivimos en un círculo vicioso en el cual el causante cree tener derecho a defraudar al fisco y hace todo lo que está en su mano para lograrlo, y por su parte el fisco, sin estudio previo, a priori, estima que todo causante es un delincuente, una persona inmoral, a quien no hay que creerle y a quien hay que vigilar su vida privada en muchos casos, e investigar para obtener los ingresos que el gobierno necesita? ¿Y en este círculo vicioso ha obtenido el fisco alguna ventaja?*

*Es indispensable que causante y fisco colaboren y ambos se dividan por igual la responsabilidad que todos tenemos en el sostenimiento de las cargas públicas. Si no tratamos al causante como una persona que merece respeto, cuya palabra normalmente debe merecer fe, si no lo tratamos como una persona que comparte con nosotros una responsabilidad, no podremos exigirle que cumpla con su deber en esas mismas condiciones”.*

Estas palabras que analizan en forma brillante este problema fueron pronunciadas el 13 de agosto de 1947 por el Lic. Ramón Beteta, Secretario de Hacienda y Crédito Público por esos años, en la sesión de clausura de la convención nacional de Jefes de Oficinas Federales de Hacienda.

***Impartición de justicia ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa***

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene su fundamento constitucional en el artículo 73, fracción XXIX, inciso H, de la Constitución Federal, así como su propia Ley Orgánica. En nuestro país, el Tribunal Fiscal de la Federación, ha cambiado de nombre por reformas y adiciones que se le hicieron a la Ley Orgánica respectiva, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000, para entrar en vigor el 1 de enero de 2001, siendo hoy el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA)<sup>13</sup>.

El TFJFA no es un órgano constitucional autónomo, es un órgano con funciones formalmente ejecutivas porque forma parte del Poder Ejecutivo, y materialmente jurisdiccionales, porque el contenido de sus resoluciones consiste en resolver controversias que surgen entre las autoridades fiscales y los particulares.

El comentario que se puede hacer sobre este Tribunal es que en los últimos años la brillante forma en la que resolvió muchos asuntos hizo que su competencia se ampliara trayendo como consecuencia el retraso de la impartición de justicia fiscal y administrativa. Asimismo, se crearon salas especializadas que a criterio del autor poco han ayudado a disminuir la excesiva carga de trabajo en las Salas Regionales Metropolitanas. Es indispensable la aprobación de un mayor presupuesto para la creación de más Salas Regionales.

### ***¿Qué papel juega la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente?***

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de asesoría y consulta, defensoría y representación así como da seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes<sup>14</sup>.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) surge de la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua. La Prodecon surge por decreto de Ley publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, el cual fue impugnado por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 resuelta el 16 de mayo de 2008, por lo que la Ley fue publicada con sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009. El 28 de abril del 2011 de una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal fue electa por el Senado de la República la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara como primer Ombudsman fiscal de País. A partir del nombramiento de la Procuradora y de conformidad con su Ley

<sup>13</sup>. Vid. SALINAS, David (2012). *El sistema de impartición de justicia en línea ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*. Revista Proyecto Grado Cero. Publicación anticipada en línea: [proyectogradocero.com/](http://proyectogradocero.com/) (Apartado Revista, Número 1, Artículo 1-6).

<sup>14</sup>. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En ¿Qué es la PRODECON?, Recuperado de <<http://prodecon.gob.mx/Mision.html>>

Orgánica la Procuraduría contó con 120 días para entrar en funciones, por lo que el 1° de septiembre del 2011 la Prodecon abrió sus puertas al público<sup>15</sup>.

Es preciso mencionar que la idea de crear un organismo de esta naturaleza no es en su totalidad mexicana, ya que se ha recurrido al estudio del Derecho Comparado y concretamente de Europa se extrae esta figura con algunas modificaciones aplicables al contexto que se vive en México. Al respecto, cabe señalar en opinión del autor que algunos de los mejores doctrinarios y tratadistas de la materia tributaria son alemanes, españoles, ingleses, entre otros de origen europeo.

En la inteligencia del legislador mexicano y raíz de la no tan reciente reforma constitucional en materia de derechos humanos, nace este organismo con la figura del *Ombudsman*. En ese orden de ideas, el papel que desempeña en nuestro país es de suma importancia toda vez que sus compromisos institucionales hacen de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un organismo de calidad. ¿Cómo? Al brindar atención profesional y personalizada, orientando con eficacia y resultados sólidos, realizando investigaciones exhaustivas e imparciales dentro de sus debidos procedimientos contenidos en Ley, pero principalmente distinguiéndose por pertenecer a esa minoría de instituciones con fina transparencia y rendición de cuentas en todas sus actuaciones. El autor considera que la visión de este organismo es muy amplia y en un futuro será un referente para los países de Latinoamérica.

### ***Poder Legislativo***

El legislador mexicano ha sido criticado duramente por su falta de conocimientos jurídicos y peor aún, por su imprecisión técnica en la creación de leyes debido al gran desconocimiento de cultura general. Son ya muchos estudiosos del Derecho que han escrito artículos de Revistas, Libros con reconocimiento, Tesis de postgrado, entre otros, dando una serie de propuestas para mejorar las deficiencias que tiene el Poder Legislativo mexicano.

### ***Fuentes formales del Derecho Fiscal***

El Dr. Arrijo Vizcaíno nos comparte en su obra una cita del Doctor Eduardo García Máynez, en la cual señala que “por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas”. Así, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, se hace alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias<sup>16</sup>.

Las fuentes formales del Derecho Fiscal se materializan en las muchas disposiciones que existen en la legislación mexicana: el Código Fiscal de la Federación, la muy

15. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (n.d.). En *Historia de la PRODECON?*, Recuperado de <<http://prodecon.gob.mx/Mision.html>>

16. Cfr. ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Ob Cit.*, p. 32.

compleja Ley del Impuesto Sobre la Renta, los Reglamentos de las Leyes, por mencionar algunas de las más importantes. Al respecto, el autor hace una crítica en primer lugar a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en virtud de que en su opinión, la fracción IV del artículo 31 es una falacia. Lo anterior descansa en una opinión subjetiva, sin embargo es una realidad que no existe la proporcionalidad y equidad tributaria en México. Para el gobernado en la *praxis* no representa ningún beneficio las excesivas prestaciones económicas con las que cuentan muchos servidores públicos en nuestro país, las facilidades en términos económicos con las que cuentan los presidentes municipales, gobernadores de entidades federativas, diputados y senadores.

El legislador tiene una responsabilidad muy grande para con este país, ya que sólo le compete a él formalmente hablando la creación, modificación o supresión de cualquier disposición reglamentaria del ordenamiento máximo en México. Así, en esa instancia, cabe la posibilidad de que algún día se presente una propuesta de reducción al cincuenta por ciento de salario a los servidores públicos del país con sueldos exorbitantes tales como los Ministros de la Suprema Corte, y que a su vez, sea aprobada y se publique en el Diario Oficial de la Federación. Al menos, el autor asume una actitud optimista para ello.

### ***Problemas de legislación y pluralismo***

Desde un punto de vista estrictamente filosófico las razones que justifican una norma pueden servir como criterios para discernir, si una acción es susceptible de ser obligatoria, prohibida o permitida. Las razones que el agente tiene para actuar pueden ser los incentivos que motivan la acción.

Lo anterior se considera moral en un sentido kantiano, lo cual se explica de la siguiente manera: Kant establece una conexión fuerte entre motivación y acción. Las acciones pueden tener valor moral, si están motivadas por razones morales. Tal vez, una buena parte de la discusión en torno a la filosofía moral de Kant, se centra en los aspectos de motivación.

Continuando con esta línea filosófica, la *Teoría Pura del Derecho* del jurista austriaco Hans Kelsen sostiene que las normas tienen validez porque son legalmente constituidas. El poder legislativo tiene la facultad de establecer esas normas, dicho poder es representativo del soberano, en el sentido de que a través de su parlamento tiene la capacidad de establecer las normas que le rigen, por lo que resulta muy importante que estas normas satisfagan los intereses de los integrantes de un Estado, aspecto que algunos legisladores no entienden. No obstante, ¿qué criterios utilizan las legislaciones para establecer que ciertas acciones son susceptibles de Derecho y que deben penalizarse o despenalizarse? Kelsen plantea la necesidad de fundamentar el

Derecho sin apelar a supuestos metafísicos. Para Kelsen no hay un referente “objetivo” o “racional” que valide la norma, puesto que la validez de la norma depende de su legalidad y esto depende de los consensos, las negociaciones y los acuerdos a los que se pueda llegar<sup>17</sup>.

### ***Poder Judicial***

#### ***¿Cómo ha sido la actuación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación?***

Es un tema bastante discutido el cómo ha sido la intervención de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo este autor estima que respecto a las sentencias emitidas en materia tributaria, algunas de ellas han cambiado el discurso jurídico en México, pero otras han sido en perjuicio del contribuyente y a favor del fisco, justificando el interés público por encima de cualquier beneficio individual.

Sin embargo, la Corte ha dado a conocer algunos criterios jurisprudenciales un tanto desatinados y fuera del contexto lógico-jurídico, que a opinión del autor se ha debido al desconocimiento de una rama del Derecho tan árida como lo es el derecho fiscal.

#### ***Las instituciones educativas y su importancia en la cultura contributiva***

Es conveniente tener muy claro la cita de que “*quien no conoce la historia de su país, está condenado a repetirla*”, una frase totalmente inspiradora para muchas Universidades de México y del mundo.

En el país la institución con mayor prestigio académico es la Universidad Nacional Autónoma de México, la Máxima Casa de Estudios en Iberoamérica, la cual en sus diversas Escuelas, Facultades e Institutos ha estado al servicio de México mediante educación, investigación y difusión cultural. Desde luego el autor no resta prestigio a otras brillantes instituciones educativas con reconocimiento a nivel internacional.

El papel que juegan estas instituciones educativas es vital ya que a través de las carreras que se enseñan, se preparan a los futuros profesionistas con una sola meta: hacer de este país, un mejor México. En relación con la cultura contributiva es esencial la participación de las Escuelas de Derecho, Economía, Contaduría, Psicología, Ciencias Políticas y Sociales, entre otras.

En complemento a lo anterior, el autor no les resta importancia a los cursos y talleres que organizan las diversas dependencias y entidades de la Administración Pública.

<sup>17</sup>. Sobre el particular, véase: KELSEN, Hans, *Teoría pura del Derecho*, 16ª ed., Trad. Roberto J. Vernengo, Editorial Porrúa, México, 2009, pp. 285-295.

## ***Profusión de la recaudación fiscal como carencia de moral en el Estado de Derecho***

El distinguido Maestro Klaus Tipke hace una pregunta muy interesante en un discurso (que dio pauta a la elaboración de un libro increíblemente excelente): “¿Tiene relevancia jurídica para el ciudadano, el destino que otorguen a los recursos fiscales el Estado y los municipios?”<sup>18</sup>

Esta clase de preguntas no amerita que la respuesta sea un simple “sí” o un “no”. Inclusive, se pueden plantear otras cuestiones paradójicas, tales como “¿qué sucede cuando la imparcialidad en el gasto se convierte en desvergüenza; en un desvergonzado derroche de la recaudación tributaria?”

Ahora, ¿qué se debe entender por *derroche*, *profusión*, *prodigalidad* o como se le quiera denominar? Nadie discute que la recaudación tributaria deba utilizarse para el bien común, pero, como resulta comprensible, los políticos tienen concepciones no coincidentes sobre el bien común. En una sociedad pluralista puede discutirse de modo muy acertado qué sirve al bien común. ¿En qué condiciones sirve para el bien común determinada política económica, agraria, social, cultural, interior o exterior? ¿Qué debe considerarse un objetivo superfluo basado en el mero deseo de prestigio? ¿Qué gastos de representación resultan exagerados? ¿Cuántos viajes superfluos de los servidores públicos (llámense diputados, senadores, gobernadores, presidentes municipales, etcétera) son obligados o adecuados? ¿Cuánto derroche de la recaudación tributaria no se utiliza en financiar las campañas electorales! ¿Eso coadyuva a los fines del Derecho: bien común, paz, seguridad y certeza jurídica?<sup>19</sup>

### ***Epílogo***

En esta primera parte del presente ensayo se han analizado diversos temas que a criterio del autor resulta importante destacar. Como puede apreciar el lector, la crítica que se hace, no recae exclusivamente en los elementos del Estado, en la autoridad fiscal, en los gobernantes o en los organismos descentralizados, sino que a todos los sectores en el país, desde jóvenes estudiantes hasta funcionarios públicos con cargos importantes en el gobierno federal.

A todos les debe competer conocer directa o indirectamente estos temas, ya que las consecuencias afectan a todos, sin importar género, edad, posición social y económica, credo o preferencia política.

<sup>18</sup>. Cfr. TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2002, pp. 102-109. Sobre el particular, vid G. KOHLMANN y BRAUNS, *Zur strafrechtlichen Erfassung der Fehlleitullg öffentlicher Mittel*, Informe para la Federación de Contribuyentes, 1979; H. W. NEYE, «Die Verschwendung öffentlicher Mittel als strafbare Untreue», NSTZ, 1981, pp. 369 y ss.; G. WOLF, *Die Strafbarkeit der rechtswidrigell Verwendullg öffentlicher Mittel*, 1997, con numerosas referencias.

<sup>19</sup>. Sobre este particular, véase K. VOGEL, «Gesetzesgehorsam als rechtsethisches Problem», en *Festschrift für W. Fikentscher*, 1998, p. 215, con referencia a Immanuel KANT.

### III. Ética Fiscal del contribuyente

#### *Ética y moral: consideraciones preliminares*

En opinión del autor, uno de los filósofos más apropiados para hablar sobre Ética y Moral es el Doctor Fernando Savater, admirable filósofo español quien ha escrito un considerable número de artículos y libros, totalmente recomendados sobre Filosofía<sup>20</sup>.

En términos lisos y llanos, la ética es el estudio “filosófico y científico de la moral; es teórica mientras que la moral es práctica”. La moral es el hecho real que encontramos en todas las sociedades, es un sistema normativo que se transmiten de generación en generación, evolucionan a lo largo del tiempo y poseen fuertes diferencias con respecto a las normas de una sociedad de otro espacio y tiempo, estas normas se utilizan para orientar la conducta de los integrantes de esa sociedad.

#### *El deber de contribuir fiscalmente con el Estado*

En el Derecho positivo vigente resalta una obviedad: las leyes son reglas que obligan con carácter general, impersonal, abstracto y coercible. El cumplimiento de las leyes es también un deber moral. Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión y evasión fiscal, materia de otro ensayo sobre Derecho Penal Tributario.

Oswald Spengler, señala el Maestro Tipke<sup>21</sup>, ha designado al contribuyente como un ser compuesto de una mezcla de sentido de la justicia, envidia, irritación y picardía. En ocasiones, en el pecho de un contribuyente pueden habitar varias almas. El intento de clasificar las actitudes de los contribuyentes no quiere expresar que sea posible una clara distinción. El orden elegido es puramente casual, por lo que no cabe extraer de él conclusión alguna.

#### *Actitud del contribuyente frente a la obligación tributaria*

Así entonces, está el contribuyente *homo oeconomicus*, que piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. En su opinión, es lícito todo lo que le beneficia. El valor del dinero constituye para el único factor determinante de la calidad de vida. Sin embargo, también calcula el riesgo de ser descubierto, porque las penas también resultan perjudiciales desde el punto de vista económico. Actuará de un modo u otro según exista mayor o menor riesgo. Si tiene un asesor fiscal a quien no puede convertir en su cómplice, acostumbrará a no decirle toda la verdad.

<sup>20</sup>. Vid. SAVATER, Fernando, *Ética de urgencia*, Editorial Ariel, España, 2012, 166 pp.

<sup>21</sup>. Cfr. TIPKE, Klaus, *Op. Cit.*, p. 112 y ss.

Destaca también el contribuyente *chalanero* o partidario de compensar, quien sabe que depende de las prestaciones del Estado y que no puede construir por se carreteras, escuelas, hospitales, etc. Pero está convencido de que el sector público es un gran derrochador y que ofrece unas prestaciones mínimas, lo que autoriza al contribuyente a hacer lo mismo. De hecho muchos contribuyentes consideran que los impuestos sólo son justos si existe una contraprestación equivalente, lo cual a criterio del autor es correcto.

El contribuyente *malhumorado* se distingue por estar disgustado, ante todo, con la línea política que sigue el Estado. En su interior ha rechazado al Estado y lo considera como algo ajeno a él, aunque no tiene el valor de marcharse del país. Se dice a sí mismo que *hay que pagar lo menos posible, para que no pueda continuarse con esa política*. Quien considera que el Estado destina demasiado dinero en favor de sujetos asociales de todo el mundo y que explota a su costa a los ciudadanos que trabajan, puede adoptar la actitud de no pagar (todos) sus impuestos y abstenerse en las elecciones.

A los contribuyentes partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico y los tribunales. Es cierto, el Estado dista con frecuencia de cumplir estas funciones del mejor modo posible, pero probablemente también lo es que la conciencia social de algunos liberales se sitúa por debajo de la media. A menudo dicen: *“¿De qué te sirve alardear que eres un hijo libre de la especie humana? ¿No debes pagar puntualmente tus impuestos, a pesar de que lo detestas?”*

El elusor legalista de impuestos no siente indignación por las leyes fiscales injustas. No moraliza, sino que busca aprovechar los beneficios fiscales y las lagunas, los pasajes oscuros de la ley para pagar lo menos posible por sus impuestos, todo ello, con la ayuda de asesores fiscales.

Los sensibles ante la Justicia tributaria se escandalizan de las muchas desigualdades de gravamen, en particular de los numerosos beneficios fiscales que sólo pueden ser invocados por determinados sectores. También se escandalizan de que las leyes tributarias no se apliquen por igual. El Derecho tributario vigente supone un insulto irritante para su conciencia y su buen sentido jurídico. Por consiguiente, los activistas intentan suprimir en lo posible todos los beneficios fiscales, teniendo en cuenta las exigencias del Derecho transitorio, y reducir la carga tributaria de todos. No aceptan que se tache de “torpes ajenos a las reglas del juego” a quienes se pierden con las confusas leyes fiscales.

## IV. Ética y moral contributiva a la luz de la Psicología Conductista

### *Preliminar*

Desde una perspectiva científica, conviene también hacer un análisis sobre ética y moral contributiva con la finalidad de generar un sustento sólido que permita comprender la causalidad del comportamiento del contribuyente, un ser bio-psicosocial que interactúa con su medio de manera recíproca y en segundo término, fomentar la creación de estrategias de cambio que permitan no sólo la difusión de la cultura contributiva sino tener control sobre la conducta de los contribuyentes; manejando los elementos que los hacen discernir entre el pago de impuestos y la premeditada elusión y evasión fiscal. Para lograrlo compete a las disciplinas conductistas generar un panorama fidedigno de los principios que rigen el comportamiento humano para comprender las razones por las cuales el contribuyente evade impuestos.

### *Principios elementales de la conducta*

El comportamiento humano se rige por reglas que conviene cuestionar cómo es que opera el ser humano en sociedad y en específico cómo estos principios son el detonante de que nuestro país se encuentre colmado de defraudadores fiscales. Gustave Le Bon, citado por Consuelo Angarita Arboleda<sup>22</sup> considera a un grupo como una masa en la que el sujeto se *desindividualiza* y en la que afloran sus impulsos más primitivos, de la misma manera en que Gabriel de Tarde introdujo un elemento racional al comportamiento de la masa; señala que todos los fenómenos sociales son reducibles a la imitación. Por otro lado, Angarita Arboleda cita a William Mc Dougall, quien planteó que el individuo no necesariamente se degrada en el grupo.

Éste representa un elemento positivo para la vida humana y cumple con cinco características o condiciones para poder hablar de grupo las cuales son a) La existencia de cierto grado de continuidad en la vida del grupo; b) Representación compartida del grupo y de su naturaleza; c) Interacción con otros grupos similares pero animados por diferentes ideas y objetivos; d) Un conjunto de costumbres en las mentes de los sujetos que va a determinar las relaciones, y e) Un conjunto de funciones.

De lo anterior se puede considerar que el fenómeno de la imitación da lugar a que si un contribuyente inicia con la evasión o elusión de impuestos es probable que más contribuyentes repitan sus acciones dado que el primero ha recibido un “beneficio”; el sujeto sufre la *desindividualización* al formar parte de la sociedad y da como resultado el que *todos quieran obtener un poco de oro de la recién mina descubierta*.

Con base en el análisis de una colectividad que actúa per se, el autor se pregunta “¿Qué es lo que motiva la conducta individual de estos sujetos (contribuyentes) a la evasión y/o elusión de impuestos?”. La Psicología conductista ayuda a encontrar respuesta a la interrogante; primeramente se reconocen las aportaciones de John B.

22. Sobre este particular, véase ANGARITA ARBOLEDA, Consuelo, Psicología social: Teoría y Práctica, Editorial UniNorte, Barranquilla-Colombia, 2007, pp. 52, 53.

Watson: 1) El debate “*conciencia vs conducta*”, ya que la mente no es observable, y 2), El problema del control social, que plantea que la conducta social está constituida por las estimulaciones y reacciones que surgen entre los individuos y su medio social.

¿Por qué recurrir al **Conductismo**? ¿Psicología y Derecho? (se preguntará el apreciable lector) ¿Qué es la conducta humana? Estos cuestionamientos son interesantes ya que los estudiosos del *Derecho* han logrado encontrar numerosas definiciones de lo que es el Derecho, sin embargo no hay desde luego una concepción universal. Lo único en lo que la mayoría de los juristas positivistas están de acuerdo es que el Derecho regula “la conducta (externa) del hombre”, pero no dicen qué se debe entender por conducta, son incompetentes para hacerlo.

El uso del término **conducta** se ha confundido, puesto que los especialistas en la llamada corriente *Behaviorista* definen a la conducta como la actividad muscular, glandular o eléctrica del organismo, mientras que el término **comportamiento** refiere al conjunto estable de acciones y reacciones de un sujeto frente a un estímulo proveniente del ambiente externo o interno. Entendido esto, cabe destacar que el comportamiento humano se rige por reglas o principios denominados contingencias conductuales que establecen tres elementos básicos: a) Principio de la inmediatez, b) Principio de orden y c) Principio de la contingencia, los cuales ocurren en función de reforzadores y castigos para delimitar qué es lo que el hombre debe o no debe hacer.

El Profesor Richard W. Malott<sup>23</sup> expone que independientemente de cómo llegó la humanidad al mundo, ya sea por designio divino o por un accidente cósmico, se sugiere que la humanidad debería seleccionar como finalidad el bienestar de la vida en el universo. Sean ateos, agnósticos o creyentes en la reencarnación, la mayoría ha crecido en el contexto de alguna de las grandes religiones del mundo. Por consiguiente el ser humano ha adquirido valores aprendidos (reforzadores aprendidos y condiciones aversivas) que apoyan la idea de que se debe luchar para mejorar la vida en la Tierra.

De lo anterior se deriva que el ser humano rige sus acciones por reforzadores y castigos que se encuentra en la vida cotidiana y que en el medio legal son regulados por las Leyes; las normas jurídicas se han enfocado en el castigo de los delitos que se cometan pero ha dejado de lado el reforzador para aquellas conductas positivas que favorezcan el sistema como son los pagos de impuestos puntuales, lo que apoyaría a la tesis de la difusión de la cultura contributiva en México.

Parafraseando al Profesor Malott posiblemente se tengan que diseñar sistemas que guíen a la humanidad hacia el objetivo mayor, la supervivencia y el bienestar de la vida. Si se quiere que un sistema no se limite a navegar a la deriva a lo largo de la vida,

23. Cfr. MALOTT, Richard et al., *Principios Elementales del Comportamiento*, Editorial Pearson Educación, 4ª ed., México, 2003, pp. 415-417.

deberá tener un objetivo, un valor mayor. Los sistemas necesitan recursos para lograr sus objetivos, requieren reglas o normas para poder utilizarlos y contingencias para asegurarse de que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales.

Son estos sistemas contingentes los que fomentarán a que la cultura contributiva funcione de mejor manera, sin embargo para lograrlo se requiere del llamado control moral que regule las acciones de los contribuyentes. El control legal es aún más sencillo porque se puede emplear el miedo para fundar un sistema que cree conciencia en las personas.

Las contingencias conductuales establecen que para que funcionen adecuadamente tienen que cumplirse los principios antes mencionados de la siguiente manera:

**Principio de la inmediatez.-** Cuando ocurra una acción positiva o negativa de manera inmediata debe aplicarse el castigo o el reforzador para que sea efectivo, lo que no sucede cuando un contribuyente paga a tiempo, ya que no recibe ese reforzador inmediato.

**Principio de orden.-** Describe que siempre que suceda o no la acción debe aparecer el castigo o reforzador exactamente en ese mismo orden; al parecer en el sistema tributario se ha respetado esta regla.

**Principio de la contingencia.-** Alude al hecho de que los reforzadores o castigos deben aparecer siempre sin excepción a la regla, i.e., "Si A, Entonces B", e.g. si un contribuyente omite dolosamente el pago de alguna contribución, no debe quedar impune y se debe aplicar la sanción cuanto antes.

## V. Conclusiones

Es erróneo pensar la idea de que los derechos fundamentales de los contribuyentes no tienen algún precio. Afirmar lo opuesto, declarar que los contribuyentes tienen que renunciar a algo con el fin de adquirirlos o conservarlos, puede parecer algo contradictorio, incluso una amenaza a su preservación.

La anterior conclusión deriva del estudio y análisis que hace el autor sobre la cultura contributiva en México en virtud de que muy poco se ha indagado al respecto, lo que trae como consecuencia una serie de problemas de carácter económico. Los actores que intervienen en el sistema jurídico tributario lo son prácticamente todos los entes humanos del país: los distintos órdenes de gobierno del Supremo Poder de la Unión, en el que destaca la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por ser el único órgano de la Administración Pública que ha dado estricto cumplimiento a la difusión de la cultura fiscal en México, las instituciones educativas de todo el país encargadas de la investigación y preparación de futuros profesionistas, las autoridades fiscales

que impartan cursos y talleres para todos los gobernados, desde la educación básica hasta la de grado. Finalmente los contribuyentes, quienes en ellos recae la obligación de contribuir con los gastos del Estado.

La Psicología conductista es un área del conocimiento que en un futuro no muy lejano podrá ser objeto de estudio de investigaciones en materia fiscal para contribuir a un mejor entendimiento de la relación jurídico-tributaria, supliendo las deficiencias tanto en el sujeto pasivo como en el sujeto activo, en aras de contribuir a la difusión de una cultura contributiva de calidad.

## VI. Bibliografía

- Angarita Arboleda, Consuelo, **Psicología Social: Teoría Y Práctica**, Editorial uninorte, Barranquilla-Colombia, 2007.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, **Derecho Fiscal**, 21ª Ed. themis, México, 2012.
- Fraga, Gabino, **Derecho Administrativo**, 29ª ed., Editorial Porrúa, México, 1990.
- Garza, Sergio Francisco, de la, **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, México, 1990.
- Holmes, Stephen Et Sunstein, Cass R., **El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**, trad. Stella mastrangelo, Editorial Siglo XXI Editores, Buenos Aires, 2011.
- Jarach, Dino, **El Hecho Imponible. Teoría General Del Derecho Tributario Sustantivo**, 3ª Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- Kelsen, Hans, **Teoría Pura Del Derecho**, 16ª Ed., Trad. Roberto J. Vernengo, Editorial Porrúa, México, 2009.
- Malott, Richard Et Al., **Principios Elementales Del Comportamiento**, Editorial Pearson Educación, 4ª ed., México, 2003.
- Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho Fiscal**, Editorial Harla, México, 1986.
- Savater, Fernando, **Ética De Urgencia**, Editorial Ariel, España, 2012.
- Tipke, Klaus, **Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral Und Steuermoral)**, Trad. Pedro M. Herrera Molina, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2002.
- Urbina, Arturo. **Los Delitos Fiscales En México. El Cuerpo De Los Delitos Fiscales En El Derecho Positivo**. tomo II, Editorial Delamar, S.A. de C.V., 2008.
- Venegas Álvarez, Sonia, **Derecho Fiscal**, Editorial Oxford, México, 2010.



# Comisión de los Investigadores y Contribuyentes

## Derechos

yentes



# Menciones Honoríficas



# Los Derechos Humanos del contribuyente en México. Hacia una nueva perspectiva



Guillermo Torres Domínguez

*Sumario. I. Introducción. II. Evolución de la concepción de los derechos humanos. III. Evolución de la concepción de los derechos humanos de los contribuyentes en México. IV. Reforma Constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y su repercusión en el ámbito de los derechos humanos del contribuyente. V. Conclusiones. VI. Fuentes de consulta.*

## I. Introducción

**E**l derecho evoluciona. Como toda disciplina social, el derecho no es estático, sino que se transforma y enriquece a lo largo del tiempo, conforme a los cambios y acontecimientos que experimenta la sociedad a la cual busca regir, adaptándose, interpretándose y reinterpretándose de la mano del devenir social y aspirando, ante todo, a procurar el bien común, la justicia y la seguridad de los destinatarios de sus normas. En consecuencia, dicho dinamismo no es –o al menos no debiera ser caprichoso, sino que debe tender siempre a la mejora gradual y constante sus normas, pudiendo calificarse ese dinamismo como progresivo, no regresivo; de ahí que se afirme que el derecho es una disciplina en constante evolución.

Como consecuencia de ese carácter dinámico, dentro del derecho se ha forjado –con el transcurso del tiempo- un conjunto de prerrogativas, libertades y garantías que, aun cuando tuvieron sus origen en acontecimientos y cambios internos, a la fecha son reconocidos en prácticamente cualquier Estado de Derecho, con un carácter universal, permanente, imprescriptible e intransferible<sup>1</sup>; se trata de derechos y libertades que han permeado a todos los sistemas jurídicos y que incluso forman parte esencial del derecho internacional. Nos referimos a los derechos humanos<sup>2</sup>.

En el presente ensayo se aborda el tema de los derechos humanos desde el punto de vista específico de la condición de sus titulares: los contribuyentes; y

1. QUINTANA ROLDÁN, Carlos y SABIDO PENICHE, Norma. *Derechos Humanos*. Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2004, pág. 21.

2. En efecto, el Estado de derecho (*rule of law* para los sistemas jurídicos anglosajones), aun hoy conserva los rasgos del pensamiento liberal –complementado con un Estado *social* de derecho-, dentro de los cuales destaca el establecimiento de derechos y libertades fundamentales para los gobernados y la instrumentación de las garantías constitucionales correspondientes, así como todas aquellas medidas encaminadas a la limitación y «racionalización» del poder. Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo IV. Universidad Nacional Autónoma de México. Ed. Porrúa, México, 1982. Pág. 111. Por otra parte, el derecho internacional público preconiza, mediante una de sus fuentes –los convenios internacionales- en el reconocimiento, protección y defensa de los derechos humanos; así se señala que “*paulatinamente hasta nuestros días, la protección internacional de los derechos humanos se institucionaliza a través de mecanismos o sistemas de protección establecidos por vía convencional, los cuales incluyen recursos, procedimientos y órganos destinados a controlar el cumplimiento de los compromisos contraídos por los Estados en esta materia*”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III. Pág. 224.

circunscritos a un ámbito espacial de aplicación: nuestro país. Aun cuando en un inicio pareciese fuera de lugar hablar de derechos humanos del contribuyente – pues esos derechos siempre se habían asociado con los de las víctimas del delito, a los de los desplazados y refugiados por las guerras, con los de los niños o los de las personas que viven en pobreza extrema-; sin embargo, hoy no se puede válidamente sostener que los contribuyentes carecen de derechos humanos. Si la anterior concepción se estimaba así, era porque en materia tributaria la violación de los derechos humanos de los contribuyentes parecía un término inentendible, en tanto la Suprema Corte sostuviese que la contribución que se combatía fuera proporcional y equitativa<sup>3</sup>.

Sin embargo, actualmente en nuestro país se vive una verdadera lucha por lograr el pleno reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes, no solo desde el punto de vista académico, sino también en los tribunales, en la formulación de las leyes, en la actividad de los colegios profesionales y en la actuación de organismos especializados en protección de los contribuyentes, como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En concreto, la defensa de las prerrogativas, libertades y seguridades de los pagadores de impuestos cobra especial relevancia desde la entrada en vigor, en junio de 2011, de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, hecho que marca un nuevo hito en materia de reconocimiento, vigencia y protección de los gobernados, fundados en su dignidad humana.

Con base en ello, en este ensayo se busca analizar la evolución de la concepción de los derechos humanos del contribuyente, desde la etapa en la que se les negaba a éstos la posibilidad de lograr el efectivo respeto de sus derechos –al considerarse que carecían de ellos- hasta el reconocimiento de un mínimo vital al que se circunscriben los principios de proporcionalidad y equidad tributaria –preconizando la existencia de una vida digna y autónoma de la persona-, para finalmente analizar el impacto que la reforma constitucional de 2011 tiene en materia tributaria. Previo a ello, se desarrolla brevemente la evolución del tratamiento de los derechos humanos en general, como el antecedente que sustenta la formulación de las presentes prerrogativas y libertades de los causantes.

Finalmente, se busca que el presente trabajo contribuya a abonar al desarrollo de una nueva concepción de los derechos fundamentales de los contribuyentes, haciendo énfasis en su plena vigencia y reconocimiento en el ordenamiento jurídico mexicano, y el camino aun por recorrer para conseguir su plena efectividad.

## II. Evolución de la concepción de los derechos humanos

En términos generales, se pueden definir a los derechos humanos como el *“conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano, considerado individual y colectivamente”*<sup>4</sup>. Ignacio

3. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Los derechos humanos y la imposición indirecta*. En *Boletín Jurídico*. Año 35, número 415, octubre de 2012. Despacho Emilio Margáin y Asociados, S.C. México, 2012. Pág. 2.

4. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III. Pág. 223.

Burgoa los define como “imperativos éticos emanados de la naturaleza del hombre que se traducen en el respeto a su vida, dignidad y libertad en su dimensión de persona o ente autoteleológico”<sup>5</sup>.

La concepción de los derechos humanos se funda en la idea de dignidad, al considerarlos como los privilegios fundamentales que el hombre posee por el hecho de serlo, por su propia naturaleza, y que lejos de nacer de una concesión de la sociedad, son consagrados y garantizados por ésta<sup>6</sup>. En esa medida, al ser la dignidad humana el fundamento de los derechos humanos, es válido afirmar que deben ser reconocidos para todas las personas, independientemente del contexto en el que se encuentren, así como de su género, preferencia sexual, edad, nacionalidad, raza, etc.

Los derechos fundamentales<sup>7</sup> son, en consecuencia, aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por normas jurídicas a todos en cuanto personas, capaces de obrar<sup>8</sup>, que no implican cualquier tipo de pretensión, sino aquellas constitutivas de los bienes primarios socialmente reconocidos como elementos básicos de la dignidad humana; esto es, el conjunto de derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales<sup>9</sup>.

Ahora bien, aunque los derechos humanos han sido una preocupación desde tiempos remotos en el devenir histórico de la humanidad, su reconocimiento jurídico constituye un fenómeno relativamente más reciente, producto de un lento y penoso proceso de formulación normativa que ha atravesado por diversas etapas<sup>10</sup>.

Una primera etapa se inicia en la Edad Media con el reconocimiento de ciertos derechos a quienes formaban parte de un grupo o estamento social, y revestían la forma de pactos, fueros, contratos o cartas, como la Carta Magna inglesa de 1215, la que inicia una serie de documentos que irán generalizando el reconocimiento de derechos y libertades a todo el pueblo inglés, hasta llegar a la *Bill of Rights*, de 1689.

La experiencia inglesa se ve prolongada a raíz de las declaraciones de derechos de los nuevos Estados de la Unión Americana (especialmente la Constitución de 1787), y de la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, con lo que habría de iniciarse un proceso de positivación de los derechos humanos.

5. BURGOA, Ignacio. *Las Garantías individuales*. Ed. Porrúa, 40ª edición, México, 2008, pág. 51.

6. TROVEL Y SIERRA, Antonio. *Los Derechos Humanos*. Ed. Tecnos, Madrid, 1968, pág. 11. Cit. Por. QUINTANA ROLDÁN, Carlos y SABIDO PENICHE, Norma. Op. Cit. Pág. 20.

7. Se suele distinguir, al menos doctrinalmente, entre los conceptos derechos humanos –definidos en los términos que acabamos de indicar–, y derechos fundamentales, que pueden válidamente definirse como derechos humanos constitucionalizados, al ser derechos previstos en el texto constitucional, distinguiéndose éstos de los primeros, en la medida en que los derechos humanos constituyen meras expectativas que no están previstas de forma clara en alguna norma jurídica, mientras que los derechos fundamentales equivaldrían al reconocimiento legal de dichos derechos, así como los instrumentos para su salvaguarda. CARBONELL, Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México*. Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2009, pág. 6. CARPIZO, Jorge. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo I, pág. 274. BURGOA, Ignacio. Op. cit. pág. 51. En este documento, sin embargo, nos inclinamos a adoptar el concepto de derechos humanos, al ser el que la Constitución Federal emplea en su texto desde julio de 2011.

8. FERRAJOLI, Luigi. *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*. Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2006, pág. 30. Cit. Por SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Luis Daniel. *Los principios de Universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica*. En *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro. Coordinadores. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2011, pág. 138.

9. SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Luis Daniel. Op. Cit. Pág. 140.

10. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III. Pág. 224.

A partir de 1917, con la promulgación de la Constitución mexicana de dicho año, y la alemana de Weimar de 1919 arrancarían la etapa actual de la evolución de los derechos humanos, la cual es, por un lado, la de la reivindicación de los derechos sociales, y por el otro, la de la internacionalización, a partir de 1945, tanto de los derechos civiles y políticos tradicionales como de los derechos económicos, sociales y culturales, de más reciente reivindicación<sup>11</sup>.

La noción de los derechos humanos, en consecuencia, es en gran parte producto de la historia y de la civilización, y por tanto, sujeta a evolución y modificación. A través de esa evolución histórica, se desvela el contenido expansivo de los derechos humanos, a través de *generaciones de derechos*, que en la actualidad son reconocidos en instrumentos internacionales: los de primera generación serían los denominados genéricamente derechos civiles y políticos, que comprenden el derecho a la vida, a la libertad, a la seguridad e integridad física y moral de la persona; los de segunda generación, llamados derechos sociales, económicos y culturales, e identificados como derechos de prestación a acciones positivas del Estado<sup>12</sup>, comprenden el derecho al trabajo, a la educación, a la seguridad social, a la libertad sindical, a un nivel de vida suficiente que incluya una alimentación, una vivienda y una salud adecuadas, entre otros; finalmente, los de tercera generación, también denominados derechos de solidaridad, comprenden el derecho a la paz, a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, el derecho al desarrollo y a la autodeterminación informativa, por citar algunos ejemplos<sup>13</sup>.

En base a lo anterior se puede afirmar que, como toda rama del derecho, los derechos humanos son un concepto cuya noción y contenido han evolucionado paulatina pero progresivamente, al grado que al día de hoy ningún Estado de derecho puede asumirse como tal si no reconoce en su ordenamiento jurídico –y sobre todo en su Constitución las prerrogativas, libertades y facultades fundamentales para el pleno desarrollo de sus gobernados, y si sus autoridades e instituciones no cumplen con el deber de promover, respetar, proteger y garantizar dichos derechos. El Estado mexicano, desde luego, no escapa a dicha obligación.

### III. Evolución de la concepción de los derechos humanos de los contribuyentes en México

Si los derechos humanos tienen su justificación en la dignidad humana, se entiende por tanto que son inherentes a todo ser humano; es decir, tienen el carácter de derechos universales. Ello implica que esos derechos se adscriben a todos los seres humanos y que son exigibles por toda persona en cualquier contexto político, jurídico, social,

11. *Ibidem*. Págs. 223 y 224.

12. CARMONA CUENCA, Encarna. *Los derechos sociales de prestación y el derecho al mínimo vital*, en Revista Nuevas Políticas Públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas. Instituto Andaluz de Administración Pública. Núm. 2, España, 2006. Pág. 176.

13. CARMONA CUENCA, Encarna. Op. Cit. Págs. 174 y 175. ORTIZ HERRERA, Margarita. Cit. Por. QUINTANA ROLDÁN, Carlos y SABIDO PENICHE, Norma. Op. Cit. págs. 18 y 19. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Op. Cit. Tomo III, pág. 229.

cultural, espacial y temporal en que éstos se encuentren<sup>14</sup>. Así también, los rasgos de universalidad se refieren a que la titularidad de esos derechos se encuentra en todos los hombres y los beneficia a todos, y que su posesión *no puede ser restringida a una clase determinada de individuos*<sup>15</sup>.

Partiendo de ello, es fácil arribar a la conclusión que los contribuyentes, en tanto son personas, tienen derechos humanos<sup>16</sup>. Asimismo, puede válidamente inferirse que los contribuyentes, al ser titulares de derechos humanos, están plenamente legitimados para combatir, a través de los medios de defensa establecidos en el ordenamiento jurídico, los actos y leyes de las autoridades que, en materia tributaria, afecten o vulneren sus derechos fundamentales.

Con todo y ello, en nuestro país dicha conclusión, que a estas alturas nos parece por demás obvia, no siempre fue considerada válida o correcta.

Aun cuando en México los gobernados tienen a su alcance el juicio de amparo, establecido y regulado por los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal de 1917<sup>17</sup> como un medio de defensa frente a actos de la autoridad que vulneren o restrinjan sus prerrogativas y libertades fundamentales, dicho instrumento le fue negado a los contribuyentes cuando buscaron la protección de la justicia federal en contra de leyes fiscales que consideraban lesivas de sus derechos, con la justificación de que el artículo 31 Constitucional –en cuya fracción IV se aloja la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa– no se establecía ningún derecho a su favor, y que por lo tanto el juicio de amparo no era procedente en materia fiscal. No obstante que al día de hoy parecería un absurdo el considerar que los contribuyentes, en tanto personas y gobernados, tienen derechos que hacer valer y que deben ser respetados por la autoridad, es cierto que les fue negado el acceso a la justicia fiscal.

Es por ello que, como en el caso de los derechos humanos en general, en nuestro país se tuvo que pasar por un lento proceso por el cual se fue configurando la aceptación de la procedencia de los medios de defensa en materia fiscal, con el implícito reconocimiento de la existencia, a nivel constitucional de derechos, prerrogativas y libertades del contribuyente, que dotaban de contenido el fondo de dichos medios legales. Es decir, los derechos humanos del contribuyente también han sido objeto de evolución en nuestro país.

Para ello, es importante hacer notar que tanto la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857, como la fracción IV del de la vigente, no sufrieron modificación

14. PECES-BARBA, Gregorio. *La universalidad de los derechos humanos*. En Nieto, Rafael (ed.), *La Corte y el sistema interamericano de derechos humanos*, San José, Corte-IDH, 1994, p. 401. Cit por. SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Luis Daniel. Op. Cit. Pág. 140.

15. QUINTANA ROLDÁN, Carlos, y SABIDO PENICHE, Norma. Op. Cit. pág. 22.

16. Sin que lo anterior implique dejar de reconocer que las personas morales también son titulares de derechos fundamentales. Véase *Derechos humanos de los contribuyentes. Personas jurídicas colectivas*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número VI. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México. <http://prodecon.gob.mx/libros/c6/01.html> [Fecha última consulta: 28/04/2013].

17. E incluso antes desde la Constitución de 1857, en sus artículos 101 y 102.

alguna durante el proceso por el que se arribaría a la aceptación de la procedencia del amparo, sino que la negación de dicho recurso, así como su eventual admisión, fueron producto de la interpretación jurisprudencial de dichas disposiciones. Veamos la historia.

En una primera etapa, que se sitúa a finales del siglo XIX, Ignacio L. Vallarta –ministro y presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación–, influenciado por las ideas del presidente de la Corte Suprema de Estados Unidos, John Marshall, dio inicio a la discusión sobre la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal, sosteniendo que el hecho de que las contribuciones fuesen consideradas antieconómicas o que representasen un abuso por parte del gobierno, no permitía plantear dichas irregularidades ante los órganos jurisdiccionales, incluida la Corte, sino que el pueblo tendría que exigir al poder Legislativo, por la vía electoral, que se observaran dichos principios<sup>18</sup>.

Las ideas de Vallarta dejaron una huella duradera que se reflejó en diversas tesis emitidas por la Suprema Corte con posterioridad, señalando por ejemplo que *“los (requisitos de los impuestos) relativos a la proporción y equidad de los que se decreten, deben ser calificados por las respectivas legislaturas, o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustarlos a la Constitución General”*<sup>19</sup>.

No fue sino hasta 1925 cuando la Corte emitió una sentencia que, a contracorriente, vino a modificar el criterio imperante desde las últimas décadas de 1800, al determinar que sí está capacitado para revisar la constitucionalidad de las contribuciones<sup>20</sup>; no menos trascendente es que la resolución de este asunto –identificado como el caso *Maldonado*– estableció que *“si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías”*. Finalmente, concluye con una sentencia categórica que parte de una elemental lógica que por décadas ningún tribunal vislumbró: *“si la Suprema Corte... negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación (un impuesto exorbitante y ruinoso), y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes”*<sup>21</sup>.

18. VELA PEÓN, Antonio Alberto. *De la ruina del causante al mínimo vital o existencial del contribuyente: Una visión del principio de proporcionalidad y equidad tributaria*. México. 2011. Disponible en <http://albertovelap.wordpress.com/> [Fecha última consulta: 28/04/2013]. Carlos Elizondo y Luis Manuel Pérez acotan que es inexacta la idea que se tiene respecto a que Vallarta sostuvo que el juicio de amparo nunca era procedente contra las leyes tributarias, ya que el ministro señalaba que sí era lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos, cuando los atentados del legislador fueran tan graves que traspasaran el límite de sus facultades constitucionales. Sin embargo, la idea de la procedencia, a pesar de ello, se mantuvo arraigada por mucho tiempo. MAYER-SERRA, Elizondo y PÉREZ DE HACHA, Luis Manuel. *Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los Contribuyentes*. En Revista Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Número 14, enero-junio 2006. México, 2006. Pág. 96.

19. [TA]; 5a. Época; Pleno; S.J.F.; Tomo II; Pág. 1136. Registro 811648.

20. [TA]; 5a. Época; Pleno; S.J.F.; Tomo XVII; Pág. 1014. Rubro “IMPUESTOS”. Registro 810759.

21. *Idem*.

Dicha tesis constituye un verdadero parte aguas en la historia de los derechos del contribuyente, al interpretar que conforme al artículo 31 fracción IV Constitucional, no solo era procedente el juicio de amparo en materia tributaria, sino además, se reconocía al pagador de impuestos los derechos a la proporcionalidad y equidad del tributo, en aras de que éste no fuera exorbitante y ruinoso.

Sin embargo, muy a pesar de lo trascendental de dicha tesis, el razonamiento contenido en ella navegó tímidamente y sin un rumbo definido, ya que a esta resolución le siguieron diversas emitidas en años posteriores, que no establecieron un criterio nítido en cuanto a la naturaleza, contenido y alcance de los derechos humanos del contribuyente<sup>22</sup>, lo que incluso ocasionó el retorno de criterios que negaban la procedencia del amparo, y que la citada porción normativa del artículo 31 constitucional no establecía derecho alguno<sup>23</sup>.

Tuvo que ser hasta la década de 1960 cuando la Corte aceptase, en definitiva, la procedencia del juicio de amparo<sup>24</sup>, así como reconociera que la Constitución Federal sí consagra derechos específicos en materia tributaria, a saber, la proporcionalidad y equidad de los tributos, zanjando de una vez por todas cualquier duda sobre los ámbitos protectores del amparo en materia fiscal y de los principios tributarios constitucionales previstos en la fracción IV de su artículo 31.

Como se observa, la plena aceptación de los derechos del contribuyente en esta etapa implicó un lento proceso que tomó casi un siglo de desarrollo, a partir del momento en que fuera abordado por vez primera por el Máximo Tribunal del país. Sin embargo, la tarea de construcción de los derechos humanos del contribuyente estaba lejos de estar concluida, pues una vez superada la controversia sobre la existencia de derechos de los pagadores de impuestos y de su acceso a los medios de defensa por violaciones a los mismos, la labor jurisprudencial se centraría ahora en la delimitación y contenido de esos derechos, pues ahora se planteaba la interrogante de cuáles eran dichos derechos y cuál su contenido.

La respuesta se dio al considerar que los principios imbitos en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, constituían los derechos humanos reconocidos a favor del contribuyente, mismos que se traducían en la proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público<sup>25</sup>.

22. No obstante, Elizondo Mayer-Serra y Luis Manuel Pérez de Acha (Op. Cit. Pág. 99) señalan que en el curso de 1937 a 1940, la Corte se pronunció en sentidos similares a la sentencia dictada en el caso Maldonado. Véanse las tesis [TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo LI; Pág. 333; Rubro "IMPUESTOS, PROPORCIÓN Y EQUIDAD DE". Registro 333175; y [TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo LXV; Pág. 3830; Rubro "IMPUESTOS, FACULTADES DEL PODER JUDICIAL PARA INTERVENIR EN MATERIA DE". Registro 329118.

23. [TA]; 5a. Época; 2a. Sala; S.J.F.; Tomo LXX; Pág. 2278; Rubro "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS". Registro 327651.

24. [J]; 6a. Época; Pleno; Ap. 2000; Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Pág. 290; Rubro "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS". Registro 900244. [J]; 6a. Época; Pleno; Ap. 1995; Tomo I, Parte HO; Pág. 357; Rubro "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS". Registro 389838.

25. RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Derechos humanos de los contribuyentes*. En Revista Puntos Finos. Dofiscal Editores, junio 2012. México, 2012, pág.58.

Sin embargo, dicha tarea de connotación y delimitación, de acuerdo con especialistas, no fue ni ha sido nada fácil, ya que se parte de bases jurídicas endebles en la Constitución, y de una falta de delimitación de dichos principios en la legislación secundaria, lo que se ha traducido en una falta de uniformidad, sistematización y consistencia de criterios, una diversidad de interpretaciones y una divergente y contradictoria resolución de asuntos que versan sobre situaciones análogas o similares, lo que sin duda refleja la falta de una dogmática tributaria jurisprudencial<sup>26</sup>. Empero, comparado con el enorme lapso de tiempo que en una primera etapa implicó el reconocimiento de los derechos del contribuyente, el proceso de conceptualización y dotación de contenido ha sido relativamente rápido, aunque –se insiste– no en forma uniforme o estable. Así, hoy se puede considerar que la capacidad contributiva y la equidad –los principios de justicia tributaria sobre los que la doctrina y los tribunales han puesto especial énfasis– han evolucionado desde el concepto de un impuesto exorbitante y ruinoso, a la capacidad contributiva del causante y a la igualdad de los sujetos pasivos del impuesto<sup>27</sup>.

En esa medida, lo que en un inicio se consideró como el derecho de los causantes a que los impuestos no fuesen ruinosos o exorbitantes, a efecto de lograr un *impuesto justo*<sup>28</sup>, evolucionó a los conceptos de proporcionalidad y equidad de los tributos, llegándose a identificar en la actualidad el primero de dichos principios con el concepto de capacidad económica, entendido como la potencialidad real de contribuir al gasto público, lo que significa que los contribuyentes deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada<sup>29</sup>. Por su parte, la equidad tributaria, si bien en un inicio se circunscribió dentro del derecho fundamental de igualdad previsto por la Constitución<sup>30</sup>, después se arribó al criterio de que para ser equitativas, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación<sup>31</sup>; esto es, un trato igual a los iguales y diferente a los desiguales<sup>32</sup>.

Finalmente, en una novedosa reinterpretación de los tradicionales principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en el año 2007 la Corte sentó un importante precedente en cuanto al contenido y alcance de dichos principios, mediante la introducción del concepto del *mínimo vital*, derecho que irradia y trasciende a todo el entramado de derechos y libertades fundamentales, al implicar que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo<sup>33</sup>, así como la determinación de un mínimo de subsistencia digna

26. RÍOS GRANADOS, Gabriela. Op.cit. pág. 59. ELIZONDO MEYER-SERRA, Carlos y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. Op. Cit. pág. 103. VELA PEÓN, Antonio Alberto. Op. Cit. pág. 5.

27. GARCÍA BUENO, Marco César y RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: La capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*. en *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, T. XII, Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica. Instituto de Investigaciones jurídicas, México, 2008, pág. 461.

28. VELA PEÓN, Antonio Alberto. Op. Cit. pág. 14.

29. [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, Mayo de 2003; Pág. 144; Rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES". Registro 184291.

30. VELA PEÓN, Antonio Alberto. Op. Cit. pág. 8.

31. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, 20ª edición, México, 2010, pág. 270.

32. GARCÍA BUENO, Marco César y RÍOS GRANADOS, Gabriela. Op. Cit. pág. 457.

33. [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; Pág. 547; Rubro "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA". Registro 168160.

y autónoma protegido constitucionalmente, no solo en su artículo 31 fracción IV, sino en por lo menos media docena más de artículos constitucionales<sup>34</sup>.

En consecuencia, el contenido del derecho al mínimo vital como derecho de todo contribuyente, se erige como un límite a la actuación estatal en relación al establecimiento y recaudación de los tributos<sup>35</sup>, y en nuestra opinión constituye la más alta expresión del respeto a los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, y a todos los derechos humanos del contribuyente. El reconocimiento de la vigencia de dicho principio marca un nuevo hito en materia de protección de los derechos humanos del contribuyente, pues identifica atinadamente la interdependencia e indivisibilidad de los derechos del contribuyente, con todos los demás derechos que como persona posee en otros ámbitos de su vida.

En virtud de lo anterior, hoy se habla de que los contribuyentes deben concurrir a las cargas con arreglo a su capacidad contributiva en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo<sup>36</sup>, debiéndose tomar en cuenta las condiciones personales y familiares del sujeto, y procediéndose a la individualización del tributo permitiendo que a éste se le disminuya, de su base gravable, la riqueza no imponible, necesaria para producir el ingreso y para satisfacer las necesidades primarias del contribuyente<sup>37</sup>.

En síntesis, tal como ha ocurrido en el caso de los derechos humanos en general, en nuestro país se ha observado un cambio radical en el reconocimiento de los derechos humanos de los contribuyentes, pues del cuestionamiento y denegación del acceso de los causantes a los medios de defensa –al carecer de derechos que salvaguardar-, se pasó a aceptar la afectación a los derechos de los contribuyentes mediante el establecimiento de impuestos ruinosos, exorbitantes y antieconómicos, para después buscar dotar de contenido a la proporcionalidad y equidad tributarias –mediante la capacidad contributiva y la igualdad-, y finalmente arribar al reconocimiento del derecho al mínimo vital, siendo la proporcionalidad y equidad tributarias una de sus muchas facetas. Todo ello, en aras de controlar y racionalizar el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, pero también –y sobre todo-, garantizar a los gobernados el respeto a una vida digna, base fundamental de todo derecho humano.

#### **IV. Reforma Constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y su repercusión en el ámbito de los derechos humanos del contribuyente**

No obstante el cambio trascendental en materia de derechos del contribuyente ocurrido el siglo pasado, y muy a pesar de la aceptación y reconocimiento de la existencia de los derechos humanos del contribuyente, éstos han sido testigos de los múltiples y cada vez más constantes abusos no solo en la formulación, sino también en la recaudación de impuestos<sup>38</sup>. Aunado a ello, a consecuencia de la falta

34. [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 793; Rubro "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO". Registro 172545.

35. [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, Mayo de 2007; Pág. 792; Rubro "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO". Registro 172546.

36. VELA PEÓN, Antonio Alberto. Op. Cit. pág. 16.

37. GARCÍA BUENO, Marco César y RÍOS GRANADOS, Gabriela. Op. Cit. pág. 456.

38. ELIZONDO MEYER-SERRA, Carlos y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. Op. Cit. pág. 125. Los autores señalan que los contribuyentes se enfrentan a una autoridad frecuentemente discrecional, autoritaria e ineficiente, y que el gobierno es una autoridad discrecional y

de consistencia de los criterios jurisdiccionales en materia tributaria, los tribunales –incluso la propia Corte– en muchos casos han convalidado la injusticia o inequidad de las leyes y de la actuación de las autoridades<sup>39</sup>.

Las violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes no se circunscriben solo a la proporcionalidad y equidad tributarias, sino también a los derechos –y sus garantías– de legalidad, audiencia, seguridad jurídica, libertad de trabajo y mínimo vital, todos reconocidos por la Carta Magna<sup>40</sup>. Y aun cuando desde la década de los 60 se aceptó la procedencia de los medios de defensa en materia tributaria (el juicio de amparo), en muchos casos esas violaciones han quedado firmes ante la falta de impugnación de los afectados, ya que la complejidad y el tecnicismo del juicio de amparo, así como sus elevados costos<sup>41</sup> implican que la justicia fiscal solo esté al alcance de unos cuantos, los contribuyentes que cuentan con suficientes recursos para hacer frente a un oneroso litigio.

A esto se añade que, a pesar de que desde la propia Constitución de 1824 se estableciera la facultad del Estado para establecer contribuciones<sup>42</sup>, los causantes no contaban con ninguna instancia u organismo al cual acudir para hacer frente a obligaciones fiscales que el Estado estableciera injustamente, amén de la denegación de los medios de defensa para tutelar sus derechos afectados, que imperó durante mucho tiempo. No fue sino hasta el año 2004 cuando en una ley secundaria –el Código Fiscal de la Federación–, se estableció la figura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), como un organismo de asesoría, representación y defensa del contribuyente frente a los excesos de la autoridad, mismo que tuvo que sufrir un penoso proceso de creación, debido a la franca oposición del gobierno en su conformación y a su intento por influir en su estructura orgánica y nombramientos, situación por demás lamentable, pero que culminó en septiembre de 2006 con la publicación de su ley orgánica<sup>43</sup>. Sin embargo, fue hasta el 2011 cuando finalmente el *ombudsman* fiscal entró en funciones como una vía de acceso a servicios de calidad

abusiva ante la cual tienen poca protección.

39. Múltiples casos de lesión o negación de los derechos humanos podemos encontrar hoy en día, no solo en cuanto al contenido de las leyes fiscales, sino también en la actuación de las autoridades en la recaudación impositiva. Ejemplo de las primeras tenemos los extintos impuestos Sustitutivo del crédito al Salario y a la Venta de bienes y servicios Suntuarios, que por cierto fueron declarados inconstitucionales, así como el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que fue declarado constitucional, los denominados fines extrafiscales de los impuestos, entre otros. Por lo que hace a los segundos, los casos abundan y se encuentran ampliamente documentados en diversos trabajos elaborados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en particular en su cuaderno *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, disponible en su página de internet. RÍOS GRANADOS, Gabriela. Op. Cit. págs. 59 y 60. VELA PEÓN, Antonio Alberto. Op. Cit. pág. 6. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número I. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México. Pág. 2.

40. En mi tesis de licenciatura abordé el tema de los embargos de cuentas bancarias del contribuyente que se destinan a cubrir el pago de salarios de los empleados con quienes el contribuyente tiene una relación laboral. En ella, argumento que con el procedimiento de inmovilización de depósitos bancarios –previsto por el Código Fiscal de la Federación– se afectan los derechos constitucionales de libertad de trabajo, inembargabilidad del salario y del producto del trabajo, preferencia de créditos laborales y mínimo vital de los trabajadores, así como muchas veces las garantías de legalidad, seguridad jurídica y audiencia previa de aquellos y de sus patrones (en este caso los contribuyentes). Esto es, las afectaciones que provocan las leyes y procedimientos fiscales no se circunscriben sólo a violaciones de los principios de justicia tributaria, sino a muchos otros más derechos protegidos por la Constitución, las leyes secundarias o los tratados internacionales. Cfr. TORRES DOMÍNGUEZ, Guillermo. *Inconstitucionalidad del embargo de cuentas bancarias del contribuyente que se destinan al pago del salario*. Tesis Licenciatura. Derecho. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Universidad Regional del Sureste. México, 2012.

41. ELIZONDO MEYER-SERRA, Carlos. *La industria del amparo fiscal*. En Revista Política y Gobierno. División de Estudios Políticos del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE). Vol. XVI, núm. 2, segundo semestre de 2009, México, 2009, pág. 362.

42. Así lo señalaba la fracción VIII de su artículo 50.

43. MORA BELTRÁN, Armando. *Por fin la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. En revista Puntos Fijos. Dofiscal editores, No. 191, Junio 2011. México, 2011, págs. 31 a 34. ROMERO CERVANTES, Hugo. Elección de la Procuradora de la Defensa del Contribuyente. En revista Puntos Fijos. Dofiscal editores, No. 190, Mayo 2011. México, 2011, págs. 137 y 138.

para aquellos causantes de bajos recursos económicos, a quienes no les fuese posible pagar los servicios profesionales de asesoría y representación en materia fiscal.

Con estos antecedentes, se pone de manifiesto que, a pesar de existir la obligación de los mexicanos de pagar impuestos prácticamente desde la conformación de nuestro país como nación independiente, es lamentable que solo hasta entrado el siglo XXI se estableciese un organismo que, a manera de contrapeso, garantizara el acceso a la justicia fiscal para el grueso de la población y, con ello, a la protección, promoción y defensa de los derechos humanos de los contribuyentes<sup>44</sup>.

Esta situación de parco reconocimiento práctico e incluso legal de los derechos humanos de los contribuyentes por parte de todo el aparato del Estado –administración pública, cuerpo legislativo y juzgadores- adquiere relevancia al poner de manifiesto el trascendental cambio al sistema constitucional de protección y garantía de los derechos humanos en México, que tiene lugar a partir del año 2011.

Dicho cambio se produce con la entrada en vigor, el 11 de junio de 2011<sup>45</sup>, de una serie de modificaciones a diversos artículos de la Constitución –11 en total- así como a la denominación del Capítulo I de su Título Primero, por virtud de las cuales nuestra Ley Suprema reconoce plenamente los derechos humanos de todas las personas que se encuentren en territorio mexicano.

A primera vista, pareciera que dicha reforma constitucional implica un simple cambio a la nomenclatura de una parte de la Constitución y el intercambio del término *garantías individuales* por el de derechos humanos; sin embargo, bajo un análisis más detenido, nos atrevemos a afirmar que sus alcances jurídicos son mayúsculos. Tan es así, que en opinión de diversos especialistas, las reformas Constitucionales de junio de 2011 en materia de derechos humanos, constituyen un punto de inflexión en la protección de los referidos derechos fundamentales en nuestro país, que han cambiado el rostro constitucional de los derechos humanos en México<sup>46</sup> y que tendrán un impacto profundo en las concepciones de los derechos fundamentales, toda vez que las modificaciones que aporta al constitucionalismo mexicano no son solamente de *forma*, sino que afectan al núcleo central de comprensión de lo que son los derechos<sup>47</sup>.

En efecto, dicha enmienda a la Ley Suprema no es una simple “modernización” de los términos empleados en su texto, sino que conlleva la vigencia de un nuevo esquema de reconocimiento, protección y garantía de los derechos fundamentales de todas las personas, con las concomitantes obligaciones para todo el Estado mexicano.

44. Casi contemporánea a la creación de la Prodecon, en el año 2005 se reconocieron, en forma por demás mesurada, los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, mediante la expedición de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, justamente a propuesta de la actual Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Rosalía Ladrón de Guevara.

45. Artículo Primero Transitorio del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de 10 de junio de 2011. Diario Oficial de la Federación. www.dof.gob.mx [fecha última consulta: 07/05/2013].

46. CABALLERO OCHOA, José Luis. *La cláusula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1º, segundo párrafo de la Constitución)*. En *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. Op. Cit. Pág. 103.

47. CARBONELL, Miguel. *Las obligaciones del Estado en el artículo 1º de la Constitución Mexicana*. En *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. Op. cit. pág. 63.

Es decir, tal como lo señalan los especialistas, la reforma implica una nueva apreciación de los derechos fundamentales de los mexicanos, un nuevo enfoque de la comprensión, magnitud y contenido de la dignidad humana y de su reconocimiento por parte del orden jurídico, una nueva mirada bajo la cual se deben encausar las relaciones entre gobernantes y gobernados, un nuevo orden al cual han de supeditarse los actos de autoridad; en suma, una nueva perspectiva con la que todos los operadores jurídicos deben comprender y concebir los derechos de los individuos y de sus garantías. Esta nueva perspectiva inunda a todo el sistema de derechos humanos y a todas las relaciones establecidas entre el Estado y los gobernados, no siendo las relaciones tributarias la excepción.

En materia tributaria, la reforma constitucional constituye un salto cualitativo en la evolución de los derechos humanos del contribuyente, pudiendo reconocerla como una nueva etapa en su desarrollo y reconocimiento por parte del Estado, y que implica una nueva actitud y tratamiento de los mismos por parte de autoridades y gobernantes.

Para analizar las implicaciones que en materia tributaria conlleva la nueva visión de los derechos humanos a partir de la reforma constitucional, partamos de lo establecido por el artículo primero de la Carta Magna, el más trascendente de la enmienda, mismo que dice, en lo conducente, lo siguiente:

**Artículo 1o.** *En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*

*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*

*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.*

- A.** Una primera aproximación que se puede formular para comprender y dimensionar la magnitud de las adiciones y modificaciones efectuadas, consiste en la inclusión del concepto “derechos humanos” a nivel constitucional, lo cual implica el reconocimiento a la generalidad y universalidad de los mismos, la ampliación de los derechos de los cuales el contribuyente es titular, y un nuevo bloque de defensa de los mismos.

En esa medida, la reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene profundas implicaciones en el ámbito tributario, al partir de la concepción de que los derechos humanos, al estar fundados en la dignidad humana, le corresponden a *todos* los individuos, no siendo admisible reconocérselos a determinada clase o grupo de personas, y negárselos a otros; concomitantemente, la existencia de los derechos humanos de los contribuyentes es innegable. Así, si existía alguna incertidumbre respecto de la existencia de prerrogativas fundamentales de los contribuyentes, con la nueva redacción del artículo primero constitucional no se deja lugar a dudas: todas las personas, por el hecho de serlo, tienen derechos humanos. Los contribuyentes, en cuanto personas, tienen los mismos derechos, libertades y garantías que cualquier otro individuo; incluso, por su particular posición frente a la autoridad –como lo expondremos más adelante- se podría válidamente afirmar que tienen mayor legitimidad para exigir el reconocimiento, protección y respeto de los mismos, así como el cumplimiento de las prestaciones que dichos derechos deriven.

Con el pleno reconocimiento constitucional de los derechos humanos del contribuyente, los pagadores de impuestos ven ampliado su ámbito de protección, mediante la conformación de un bloque de derechos contenidos no solamente en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sino también todos aquellos reconocidos en la totalidad del marco normativo, desde los previstos en los convenios internacionales, hasta los comprendidos en el más minucioso reglamento o disposición administrativa de carácter general, pasando por los alojados en otros artículos constitucionales, así como en las leyes secundarias.

De esta forma, se puede válidamente afirmar que, a partir de la reforma de 2011, los derechos humanos de los contribuyentes no solo se circunscriben a la proporcionalidad y equidad de los tributos, sino a un amplio conjunto de derechos que, entrelazados bajo el principio de interdependencia –reconocido por el propio artículo primero constitucional- conforman un ámbito de protección a la dignidad y subsistencia de los causantes.

Así, dentro de esos derechos no solamente encontramos a los de proporcionalidad y equidad de los tributos, sino a partir de ahora, la plena vigencia y exigibilidad de muchos otros, previstos no solo en instrumentos internacionales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículos 8º, 21, 24 y 25) o la Declaración Universal de Derechos Humanos (artículos 7º, 8º, 10, 12 y 17), sino también en los demás ordenamientos jurídicos nacionales vigentes (como la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente), entre los cuales podemos encontrar los derechos a la simplificación administrativa, transparencia fiscal, presunción de la buena fe del contribuyente, a ser oído previamente a la determinación de contribuciones, a la inviolabilidad del domicilio, el debido proceso y acceso a la justicia tributaria, derecho a la propiedad privada, además de los tradicionales derechos y garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Con la incorporación de dichos derechos al ámbito tributario, el contribuyente ve ampliado el conjunto de prerrogativas y garantías de las que es titular, con el consiguiente robustecimiento del ámbito de protección constitucional de su persona, familia y posesiones, en la medida en que, con base en ellos, el causante podrá esgrimir nuevas violaciones que contribuyan a dar más solidez y eficacia a los argumentos vertidos en sus medios de defensa; mismos derechos que a pesar de haber sido objeto cotidiano de lesión por parte de la autoridad, con anterioridad a la enmienda constitucional no podía hacer valer su afectación, al no estar reconocidos y amparados por la Ley Suprema, y por tanto, excluidos de su esfera de protección. Finalmente, con el reconocimiento pleno de los derechos humanos por parte de la Constitución, se reestructura por completo el orden jurídico nacional, al instituirse, bajo el principio pro persona y de interpretación conforme, un bloque de convencionalidad bajo el cual se establece una paridad de las normas relativas a los derechos humanos, en la medida en que las autoridades deberán preferir aquellas normas convencionales, constitucionales o infraconstitucionales que favorezcan en mayor medida los derechos de los contribuyentes, independientemente de su jerarquía normativa. Con ello, se busca la constante progresividad de las prerrogativas, libertades y garantías fundamentales de los gobernados.

**B.** Sin negar la importancia y trascendencia de la inclusión de los derechos y garantías antes citados en el conjunto de derechos del contribuyente, y que tienen la característica de adscribirse directamente a la obligación tributaria sustantiva de pagar contribuciones<sup>48</sup>, desde nuestro particular punto de vista es factible afirmar que, a partir de la reforma constitucional, es posible reconocer y exigir una serie de derechos adicionales que, si bien se encuentran enunciados en la Constitución, su exigibilidad se hallaba acotada al no ser plenamente exigibles al Estado, por considerarse enunciados en la Ley Suprema como derechos meramente programáticos<sup>49</sup>. La legitimación de los contribuyentes de exigir el reconocimiento y efectividad no solamente de los derechos tributarios sustantivos –proporcionalidad, equidad, legalidad, destino al gasto público–, sino además de una serie de derechos humanos de prestación (los denominados derechos económicos y sociales) respecto de los cuales el Estado obtiene los recursos económicos para su satisfacción precisamente de los contribuyentes, debe comenzar a considerarse válida y viable.

Recordemos que el contribuyente, por mandato constitucional, se encuentra obligado a sufragar los gastos públicos de la Federación, así como del Estado y municipio en que resida; es por dicho mandato que se legitima a la autoridad a establecer y recaudar impuestos y otras contribuciones.

48. Los derechos citados en la parte final del inciso anterior se relacionan directamente con la obligación tributaria sustantiva, en la medida que ésta tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo. (DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, 18ª edición, México, 2000, pág. 455); en consecuencia, todos los referidos derechos se corresponden de manera directa con el pago de las contribuciones.

49. Programático: declaración de lo que se piensa hacer en alguna materia. Diccionario de la Real Academia Española. <http://lema.rae.es/drae/?val=program%C3%A1tico> [Fecha última consulta: 12/04/2013].

Sin embargo, aun cuando la potestad tributaria del Estado puede imponerse coactivamente aun en contra de la voluntad de los gobernados, dicho poder jurídico se circunscribe a una sola finalidad, que implica que las contribuciones que el Estado recaude, sean destinadas a sufragar los gastos públicos. Adicionalmente, dicha potestad tributaria del Estado se ajusta dentro del contexto de una relación jurídica, la cual implica que, así como los contribuyentes deben desprenderse de una parte de sus ingresos y enterarlos al Estado, éste se encuentra obligado a satisfacer sus necesidades sociales básicas<sup>50</sup>.

En esa medida, si el Estado priva a los gobernados de una parte de sus ingresos para satisfacer necesidades colectivas, bajo el principio de beneficio equivalente que establece el artículo 31 constitucional en su fracción IV<sup>51</sup>, así como de la teoría de la necesidad social que tiene cabida en la realidad mexicana<sup>52</sup>, es justo que el Estado a cambio satisfaga las necesidades sociales básicas de sus gobernados y contribuyentes, mismas que son protegidas por diversos artículos de la Ley Suprema, y que se traducen en verdaderos derechos de prestación: derecho a una educación de calidad, a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, a la protección de la salud, a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar, al acceso al agua, a disfrutar de una vivienda digna y decorosa, el acceso a la cultura, a la seguridad social y al mínimo vital, entre muchos otros derechos de avanzada previstos por sus artículos 3º, 4º, 5º, 25, 27 y 123. Asimismo, dichos derechos se reconocen, entre otros, en diversos artículos de la Declaración Universal de Derechos Humanos (24, 25, 26 y 27), del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (7º, 9º, 11, 12, 13 y 15) y del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (9º a 14).

Por ello, si bien es cierto que la crítica tradicional esgrimida a los derechos sociales de prestación se basa en las dificultades que presenta su eficacia jurídica, pues para garantizar efectivamente estos derechos, sería preciso que el Estado contase con medios económicos ilimitados o muy abundantes, lo cierto es que dentro del universo de los derechos económicos y sociales, es factible ponderar algunos como derechos *fundamentales*, en la medida que garantizan necesidades básicas o un nivel de vida adecuado para los individuos<sup>53</sup>. Bajo esta premisa, los derechos enunciados en el párrafo anterior, protegidos a nivel constitucional, participan de la característica de ser esenciales o fundamentales para la subsistencia digna de la persona, de ahí que sea plenamente factible su exigibilidad al Estado por parte de los gobernados.

Ahora bien, si como señala el artículo 1º Constitucional, toda persona, por el hecho de encontrarse en México, tiene derecho a la satisfacción de esas necesidades básicas

50. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. págs. 11 y 12.

51. *Ibidem*, pág. 263.

52. Así lo reconocen Emilio Margáin Manautou (Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, 16ª edición, México, 2003, págs.125 y 126) y Raúl Rodríguez Lobato (Derecho fiscal. Ed. Oxford, 2ª edición, México, 2010, pág. 110).

53. CARMONA CUENCA, Encarna. Op. Cit. pág. 177 y sig.

(salud, vivienda, educación, cultura, alimentación); con justa razón, aquellos quienes con su aportación contribuyen la realización efectiva de dichas prestaciones tienen mayor legitimidad para exigir la satisfacción de esas mínimas necesidades. Esto es, los contribuyentes, en la medida en que sufragan los gastos que permiten la materialización de dichos derechos por parte del Estado, con mayor motivo deben ser quienes se beneficien de los mismos. Como señala Adolfo Arrijo Vizcaíno, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos, y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones<sup>54</sup>.

Estamos consientes de que esta nueva perspectiva de los derechos de los contribuyentes es debatible, pero no por ello deja de ser menos válida, y cobra mayor peso por el hecho de ser los derechos humanos plenamente exigibles al Estado Mexicano en su conjunto, por disposición del nuevo artículo primero Constitucional. En todo caso, las autoridades de nuestro país, deben efectuar un ejercicio de ponderación para garantizar la plena satisfacción de *derechos clave* que incidan en el avance de otros derechos<sup>55</sup>. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de todos los gobernados de contribuir correcta y oportunamente al sostenimiento de los gastos públicos y, en esa medida, a la concreción material y efectiva de dichos derechos. Tal como afirma Simon Kuznets, *“el valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos, es equivalente al importe de los impuestos que pagan”*<sup>56</sup>.

Solo como nota final, recordemos que el artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, ratificado por México<sup>57</sup>, establece la obligación de los Estados firmantes, de destinar el máximo de recursos de que disponga, para el logro y la plena *efectividad* de los derechos reconocidos en dicho pacto. Sobra decir que, al igual que la Constitución Mexicana, el citado convenio internacional reconoce, entre otros, los derechos a la alimentación, vivienda, salud, educación, cultura, entre otros. Con esto se pone de manifiesto que los derechos reconocidos en la Constitución, no deben tomarse como simples enunciados retóricos, sino como verdaderos derechos fundamentales a los que todos, incluyendo los contribuyentes, deben tener acceso eficaz.

En esta medida, se puede afirmar que, a partir de la reforma constitucional, los derechos humanos del contribuyente se pueden encontrar dentro de las tres generaciones de derechos, desde el derecho a la vida y la propiedad privada, hasta a un mínimo vital, la salud, educación, vivienda, medio ambiente sano, entre otros.

54. ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. pág. 263.

55. SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Luis Daniel. Op. Cit. Pág. 158.

56. KUZNETS, Simon. *National income and its Composition*. New York, 1941, pág. 426. Cit. por ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. pág. 12.

57. Convenio ratificado por el Senado de la República el 18 de diciembre 1980, en vigor desde el 23 de junio de 1981.

- C. Además del establecimiento y reconocimiento de nuevos derechos para los contribuyentes, tanto a nivel convencional, constitucional e infraconstitucional, y de la novedosa legitimación de los contribuyentes para exigir su verdadera concreción, otro aspecto de suma importancia que se puede rescatar del nuevo texto constitucional, consiste en la obligatoriedad del respeto, protección y garantía de los derechos humanos por parte de todas las autoridades mexicanas.

En esa medida, el mandato constitucional constituye un deber, y no puede ser nunca optativo o facultativo para el intérprete de la norma en materia de derechos humanos<sup>58</sup>.

La disposición contenida en el párrafo tercero del artículo primero constitucional, implica a su vez dos consecuencias: una sustancial, consistente en la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, y otra subjetiva, consistente en la observancia de dicha obligación por parte de todas las autoridades estatales, de todos los niveles y poderes de gobierno.

Así, el velar por los derechos humanos por parte de las autoridades se traduce en abstenerse de cualquier acto que viole la integridad de los individuos, grupos sociales o ponga en riesgo sus libertades y derechos; adoptar medidas reactivas y preventivas destinadas a evitar la violación de los derechos humanos, y establecer medidas activas y acciones positivas para el disfrute de dichos derechos cuando los sujetos titulares de los mismos no puedan hacerlo por sí mismos<sup>59</sup>.

Las autoridades fiscales, así como el resto de las involucradas en el proceso de formación e interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias, deberán determinar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de las medidas, disposiciones o actos que emitan o resuelvan, para lograr la finalidad tributaria pretendida, pero sin menoscabo de los derechos inherentes a sus destinatarios (los contribuyentes), ponderando ante todo su dignidad y subsistencia.

Por otra parte, la reforma constitucional es tajante al señalar que esas obligaciones de promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos les corresponden a todas las autoridades estatales, de cualquier nivel y poder de gobierno; ello se ve corroborado con el principio de supremacía constitucional contenido en el artículo 133 de la Ley Fundamental, por lo que, en virtud de que la Constitución obliga a todas las autoridades, la distribución de facultades y competencias no puede servirles como excusa para desentenderse de las obligaciones que los derechos les originan<sup>60</sup>.

58. FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. *Interpretación conforme y control difuso de la convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano*. En *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. Op. cit. pág. 363.

59. CARBONELL, Miguel. *Las obligaciones del Estado en el artículo 1º de la Constitución Mexicana*. En *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. Op. cit. pág. 75.

60. *Ibidem*. pág. 67.

Bajo esas consideraciones, no le es dable a la autoridad fiscal en el ejercicio de su potestad tributaria, así como tampoco al legislador ordinario en el proceso de creación de leyes fiscales, y al juzgador en la aplicación de dichas leyes, desconocer los derechos humanos del contribuyente contenidos no solo en la Constitución, sino en los convenios internacionales y en las demás disposiciones legales vigentes.

En esa medida, frente a una lesión a cualquiera de los derechos contenidos en los ordenamientos señalados, el contribuyente estará legitimado a buscar la protección jurisdiccional de dichos derechos, que hasta la fecha se encontraba prácticamente vedada en nuestro sistema jurídico.

La trascendencia de esta obligación de promoción, respeto y garantía de los derechos humanos por parte de todas las autoridades, así como el contexto del cumplimiento de la resolución del caso Rosendo Radilla Pacheco v. Estados Unidos Mexicanos<sup>61</sup>, motivó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a abandonar su anacrónico criterio de control concentrado de la constitucionalidad de los actos de autoridad, para determinar que todos los jueces del país puedan desaplicar normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidas en la Constitución y en los tratados, y cuando sea el caso y sean competentes para ello, declarar la expulsión de las citadas normas del orden jurídico, lo que se traduce en un control *ex officio* de la convencionalidad y constitucionalidad<sup>62</sup>. Esto es, las autoridades jurisdiccionales, en el ámbito de su competencia, están obligadas a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior, obligación que también se entiende exigible a las demás autoridades, incluyendo las administrativas y fiscales.

Pero a partir de la enmienda constitucional no solo cobra relevancia la justiciabilidad de los derechos humanos de los contribuyentes, sino también su protección no jurisdiccional a través de organismos que, como la Prodecon, asesoran y defienden legalmente a los causantes, erigiéndose como verdaderos instrumentos de promoción y protección de sus derechos, con el fin de garantizar el respeto y la equidad en las relaciones tributarias, previniendo eventuales violaciones a los derechos de los pagadores de impuestos<sup>63</sup>.

**D.** Un punto más que añade la reforma constitucional de 2011 y que viene a servir de verdadero anclaje de las anteriores implicaciones, consiste en el establecimiento de la interpretación de los derechos humanos más favorable a la persona (principio *pro homine* o *pro personae*). Sin dicha disposición, establecida en el párrafo segundo del artículo primero constitucional, el reconocimiento de los derechos fundamentales que implica la reforma, perdería su teleología: la constante construcción de los derechos humanos.

61. Expediente Varios 912/2010, resuelto el 14 de julio de 2011, y publicada su resolución en el Diario Oficial de la Federación el 4 de octubre de 2011.

62. [TA]; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 535; Rubro "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD". Registro 160589.

63. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. *Derechos humanos de los contribuyentes*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número I. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México. Págs. 11 y 13.

Humberto Nogueira Alcalá señala que el Estado constitucional y democrático de derecho implica que todo el Estado y sus diferentes organismos e instituciones se constituyen en función de la dignidad de la persona, el pleno desarrollo de sus derechos fundamentales y el bien común. Asimismo, que en un Estado de derecho siempre debe aceptarse la posición preferente de los derechos sobre el poder (*preferred rights position*). La persona es el objetivo y la finalidad de toda la actuación estatal, estando el poder público al servicio de la dignidad y de los derechos humanos de la persona humana, aspectos esenciales que integran el bien común como fin y tarea de los órganos estatales<sup>64</sup>.

Como podemos observar, la interpretación jurídica a la luz del principio *pro homine* o *pro personae*, implica la búsqueda del mayor beneficio para la persona, pues debe acudir a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, por el contrario, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

En esa medida, tal como ya lo ha dispuesto el más Alto Tribunal del país, el principio *pro persona* es de aplicación obligatoria para todas las autoridades, en virtud de preverse no solo atendiendo a lo dispuesto por los artículos 1º párrafo segundo y 133 de la Constitución, sino también en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>65</sup>; por consiguiente, la autoridad fiscal está obligada a atender a criterios de favorabilidad del individuo, en caso de que exista una diferencia entre el alcance o la protección reconocida en las normas de estas distintas fuentes, debiendo prevalecer aquella que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción. Dicha postura se contrapone diametralmente con la actuación eminentemente recaudatoria de las autoridades tributarias, en el ejercicio de sus facultades así como en lo referente a la interpretación de las disposiciones fiscales, en donde buscan ante todo el mayor beneficio o utilidad económica para la autoridad, aun frente al menoscabo de los derechos del contribuyente, haciendo de la recaudación un fin en sí mismo, y olvidando por completo que la finalidad de la relación tributaria es sufragar los gastos públicos, y no recaudar por recaudar.

Si en otras ramas del derecho existen reglas de hermenéutica similares al principio *pro homine*, tales como la civilista del *favor debitoris*, la penalista del *in dubio pro reo*, la laboral *in dubio pro operario*, mucho más sentido tiene el principio de la interpretación que favorezca a las personas la protección más amplia, cuando de lo que se trata no es de estar en desventaja frente a otro particular, sino de la desigualdad existente entre un individuo y el propio Estado, para hacer valer nada más y nada menos que sus derechos humanos fundamentales<sup>66</sup>.

Aun cuando este nuevo enfoque bajo el cual deben observarse los derechos humanos apenas comienza, pues como lo señalaremos en el siguiente inciso, para lograr la efectividad de los mismos, su accionar le corresponde a los contribuyentes; a estas

64. NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. *Teoría y Dogmática de los Derechos fundamentales*. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003, págs. 73 y 74.

65. [TA]; 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXI, Febrero de 2005; Pág. 1744. Rubro "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA". Registro 179233.

66. HENDERSON, Humberto. *Los tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: la importancia del principio pro homine*. En Revista IIDH. Instituto Interamericano de Derechos Humanos. Número 39, San José, 2004, págs. 91 y 92.

fechas ya es posible comenzar a vislumbrar algunas resoluciones jurisdiccionales que ejemplifican la nueva perspectiva bajo la que deben abordarse los derechos de los contribuyentes, anteponiendo una interpretación amplia de la protección constitucional de los derechos humanos, así como la adscripción de derechos como el mínimo vital de los contribuyentes; tal es el caso de los asuntos que en fechas recientes resolvió la Corte declarando la inconstitucionalidad de la fracción III del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación (relativo al aseguramiento precautorio) por ser violatorio del derecho de seguridad jurídica, en función de no ser proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello<sup>67</sup>; así como del artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por desconocer los derechos a efectuar deducciones a quienes perciben ingresos menores a \$100,000.00, con el consecuente desconocimiento del derecho a la equidad tributaria<sup>68</sup>.

**E.** Finalmente, se hace énfasis en que, no obstante que por mandato constitucional los destinatarios de las nuevas obligaciones en materia de derechos humanos lo son todas las autoridades mexicanas dentro del ámbito de sus competencias, en función de que de ellas depende la formulación, ejecución y aplicación concreta del derecho aplicable; también es cierto que los sujetos titulares de dichos derechos deben desempeñar un rol fundamental en la plena eficacia y efectividad de los cambios constitucionales en materia de derechos humanos.

Se reafirma que con la reforma constitucional de junio de 2011 se inaugura una nueva etapa en la evolución de los derechos humanos en nuestro país, correspondiendo a las aspiraciones del derecho a la búsqueda constante del bien común y la justicia, a la ampliación de su ámbito de acción y protección, así como a la mejora constante de sus normas.

De igual forma, se confirma que los derechos humanos del contribuyente vislumbran un nuevo horizonte enmarcado por un acrecentamiento de su esfera de derechos, el mayor y mejor fundamento en la defensa de los mismos, su interpretación más favorable o benéfica, la obligación de su observancia por la autoridad, y un mayor ámbito de protección a la subsistencia digna del causante; en suma, el reconocimiento pleno de que, en cuanto persona, el contribuyente también tiene derechos.

Sin embargo, la nueva perspectiva bajo la cual debe apreciarse el panorama de derechos humanos, queda incompleta si los propios titulares de los derechos reconocidos por la Carta Magna no desarrollan un papel activo dentro de dicho contexto.

Sin menoscabo de su obligación constitucional y de solidaridad social de contribuir al gasto público, los contribuyentes se encuentran obligados a conocer y hacer valer sus derechos frente a las autoridades fiscales, así como vigilar su observancia por parte de las mismas. Frente a la falta de un rol activo y una participación efectiva de

67. [J]; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 1; Pág. 7; Rubro "ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA". Registro 2002711

68. IDConline. *Amparan a pequeños ahorradores*. Fecha de publicación: 17 de abril de 2013. <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2013/04/17/amparan-apequenos-ahorradores> [fecha última consulta: 15/05/2013].

los pagadores de impuestos, la reforma no trascenderá más allá de los postulados dogmáticos de la Constitución, por más protectores y trascendentes que ellos sean. El que el reconocimiento de los derechos humanos no se convierta en letra muerta, implica la activa participación de sus titulares, pues la pasividad solo llevará a la limitada efectividad de lo estatuido a partir de la enmienda constitucional.

Para ello, se debe partir de la conciencia de que la reforma en materia de derechos humanos no deviene de una concesión generosa del Estado, sino que es producto del momento social en que se encuentra nuestro país, de la verdadera lucha por el reconocimiento de los derechos a la proporcionalidad, equidad y legalidad en materia tributaria, de la aceptación de los medios de defensa frente a sus violaciones, de la exigencia de transparencia y uso correcto de las contribuciones, y de la vigencia de una verdadera democracia.

Si bien es cierto que los contribuyentes deben cumplir en tiempo y forma con el deber de sufragar los gastos públicos, también lo es que, al cumplimiento de esas obligaciones le corresponde la exigencia de la observancia y respeto de sus derechos, debiendo actuar en consecuencia frente a las violaciones que la autoridad cometa derivado de su potestad tributaria. Solo con base en ello, se irán conformando antecedentes, criterios, experiencias y prácticas que delimitarán, nutrirán, darán contenido y alcance a lo establecido por la reforma constitucional. Si, como lo señalamos en el apartado anterior, las autoridades jurisdiccionales tuvieron la difícil tarea de dar contenido a los principios de justicia tributaria –al aceptarse la procedencia del juicio de amparo–, también ahora los juzgadores tienen frente a sí el reto de dotar de contenido, efectividad y eficacia a las nuevas obligaciones constitucionales en materia de derechos humanos, lo cual solo le logrará en la medida del impulso de los propios causantes; sin que pueda esgrimirse la falta de conocimiento o de recursos para la promoción de medios de defensa, pues con la existencia y constante crecimiento de la Prodecon, se puede garantizar el derecho de acceso a la justicia en materia tributaria.

El camino para lograr la plena concreción de los derechos humanos en materia tributaria en nuestro país, y materializar la transcendencia de los cambios que implicó la reforma constitucional en dicha materia, es una tarea cotidiana que se arroja como obligación no solo para las autoridades, sino también como un deber del contribuyente, pues es él el primer interesado en luchar por su plena efectividad. No es admisible desplazar la obligación de su observancia y puesta en práctica solamente a las autoridades fiscales y al Estado en su conjunto, sino que es una labor y responsabilidad compartida que deben asumir activamente los pagadores de impuestos.

La nueva perspectiva de los derechos humanos es una realidad constitucional en nuestro país; su eficacia y plenitud, queda en manos de nosotros.

## V. Conclusiones

1. La noción y concepción de los derechos humanos ha evolucionado paulatinamente con el paso del tiempo, ampliando su protección y contenido.

2. En nuestro país, los derechos humanos referidos a los contribuyentes, no fueron objeto de reconocimiento y protección sino hasta fechas relativamente recientes. No obstante, aun frente al reconocimiento de su existencia y de la procedencia de medios de defensa para lograr su protección, la práctica cotidiana de las autoridades, así como la formulación de las leyes impositivas y su interpretación jurisdiccional, han mermado la plena efectividad de esos derechos fundamentales.
3. Sin embargo, a partir de junio de 2011, de la mano de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, se inaugura una nueva etapa en el reconocimiento y protección de los derechos humanos en general, y de los derechos humanos de los contribuyentes en concreto. Esta reforma implica el reconocimiento de un amplio conjunto de derechos para los pagadores de impuestos, mayores herramientas y fundamentación de su defensa, una nueva legitimación para exigir la plena satisfacción de derechos humanos de prestación que garantizan su subsistencia digna, un nuevo orden jurídico bajo el principio pro persona, y la obligación de todas las autoridades que intervienen en la materia tributaria para promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos a nivel convencional, constitucional o infraconstitucional.
4. En esa medida, la reforma constitucional representa una nueva perspectiva bajo la cual deben observarse los derechos humanos de los contribuyentes, y que debe implicar una nueva actuación por parte de la autoridad fiscal y un nuevo desenvolvimiento de las relaciones jurídico tributarias.
5. Sin embargo, aun cuando las bases para dicha nueva perspectiva están puestas a nivel constitucional y las autoridades tributarias son las obligadas a acatar dichas disposiciones, su plena eficacia y efectividad quedará supeditada al papel activo de los contribuyentes, titulares de dichos derechos, pues sin su participación no se podrá vislumbrar a plenitud la magnitud y trascendencia de dichos cambios constitucionales. Lo anterior, sin menoscabo del cumplimiento de su obligación –también constitucional de contribuir a los gastos públicos.

## VI. Fuentes de Consulta

- Arrija Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, 20ª edición, México, 2010.
- Burgoa, Ignacio. *Las Garantías individuales*. Ed. Porrúa, 40ª edición, México, 2008.
- Carbonell, Miguel. *Los Derechos Fundamentales en México*. Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2009.
- ----- y Salazar, Pedro. Coordinadores. *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2011.

- Carmona Cuenca, Encarna. *Los derechos sociales de prestación y el derecho al mínimo vital*, en Revista Nuevas Políticas Públicas. Anuario Multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas. Instituto Andaluz de Administración Pública. Núm. 2. España, 2006.
- De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, 18ª edición, México, 2000. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo IV. Universidad Nacional Autónoma de México. Ed. Porrúa, México, 1982.
- ----- . *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, T. XII. Ministerio Público, contenciosos administrativo y actualidad jurídica. México, 2008.
- Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, 16ª edición, México, 2003.
- Nogueira Alcalá, Humberto. *Teoría y Dogmática de los Derechos fundamentales*. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003.
- PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE. *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número I. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Ed. Oxford, 2ª edición, México, 2010.
- Quintana Roldán, Carlos y Sabido Peniche, Norma. *Derechos Humanos*. Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2004.

### Revistas

- Boletín Jurídico. Despacho Emilio Margáin y Asociados, S.C. Año 35, número 415, octubre de 2012. México, 2012.
- Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Número 14, enero-junio 2006. México, 2006.
- Revista IIDH. Instituto Interamericano de Derechos Humanos. Número 39. San José, 2004.
- Revista Política y Gobierno. División de Estudios Políticos del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE). Vol. XVI, núm. 2, segundo semestre de 2009. México, 2009.
- Puntos Finos. Dofiscal Editores. México. Núms. 190, mayo 2011; 191, junio 2011 y junio 2012.

### Marco normativo

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.
- Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

#### **Páginas de internet**

- Blog de Alberto Vela Peón. <http://albertovelap.wordpress.com/>
- IDOnline. [www.idconline.com.mx](http://www.idconline.com.mx)
- Diario Oficial de la Federación. [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx)
- Dofiscal Editores, S.A. de C.V. <http://www.dofiscal.net/>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. [www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)
- Real Academia Española. [www.rae.es](http://www.rae.es)
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

# Inteligencia emocional aplicada a la nueva cultura contributiva como herramienta para el desarrollo de la moral tributaria en México

Alicia Rodríguez Arce

*Sumario: I. Introducción.- II. Perspectiva del contribuyente en el cumplimiento de su obligación tributaria.- III. Alcances del término moral tributaria.- IV. Bases determinantes de la moral tributaria.- V. ¿Qué es la Inteligencia Emocional?- VI. Inteligencia Emocional aplicada a la nueva cultura contributiva.- VII. Sensibilización institucional en la generación de una nueva cultura contributiva.- VIII. Conclusiones.- IX. Bibliografía.*

## I. Introducción

El presente ensayo tiene como finalidad correlacionar la moral tributaria con las habilidades inter e intrapersonales que conforman la Inteligencia Emocional del individuo, de tal forma que ésta pueda ser aplicada a la nueva cultura contributiva como una herramienta que -de implementarse desde el ámbito educativo, social y al interior del propio sistema tributario- pueda formar parte del desarrollo de la moral tributaria en nuestro país.

La primera parte del ensayo retomará conceptualizaciones relacionadas con el término moral tributaria y las bases que estimo la conforman, para posteriormente desarrollar los alcances de la Inteligencia Emocional, ejemplificando cómo puede ser factible aplicarla a la moral tributaria.

Finalmente, a manera de reflexión se desarrollará la sensibilización institucional en la generación de una nueva cultura contributiva, en la que se retomará la postura del Servicio de Administración Tributaria y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

## II. Perspectiva del contribuyente en el cumplimiento de su obligación tributaria

Para que podamos hablar de moral tributaria y los efectos que ésta tiene en el sistema tributario en México, considero primeramente que debemos comprender cómo es que el contribuyente conceptualiza sus obligaciones tributarias, esto es, el cómo, el para qué, así como la imagen que tiene del sistema tributario.

Lo anterior, resulta relevante en virtud de que compete a los sistemas tributarios de

cada país generar un entorno en el que el contribuyente se sienta motivado para cumplir de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias, por lo cual es necesario que dichos sistemas tengan plena conciencia de los factores motivacionales base de dicho cumplimiento.

### ***1.1 Contexto coercitivo y voluntario de la obligación tributaria***

Nuestra Constitución Política<sup>1</sup> señala como una obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, advertimos que existe una doble responsabilidad, tanto del gobernado respecto al cumplimiento en el pago de las contribuciones -mismo que debe ser proporcional y equitativo- como del Estado para satisfacer el gasto público a través de la recaudación de dicho pago, y es en donde surge el primer cuestionamiento, *¿es realmente el contexto coercitivo de esta disposición lo que genera el pago de contribuciones?*

Sobre el particular, considero que si bien pareciera que la disposición por el sólo hecho de señalar la palabra “obligación” tiene un contexto coercitivo, no debemos perder de vista que también existe un objetivo, esto es, contribuir para el gasto público, entendiendo la palabra contribuir, conforme al Diccionario de la Real Academia Española, como el hecho de concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin o bien ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin, lo que desde mi punto de vista significa que el particular debiere cumplir por su propia voluntad y oportunamente en el pago de sus contribuciones pero considerando que es el Estado quien intercede por él para darle un buen uso a dicha contribución para lograr un fin común, lo que, en consecuencia, genera la obligación para la autoridad de transparentar y administrar eficientemente los recursos que recibe.

Bajo ese contexto, considero que actualmente en nuestro país aún persiste el temor por parte del contribuyente de ser reprendido si no paga sus contribuciones, de no sentirse capaz de exigir al Estado que éstas sean efectivamente destinadas al gasto público, y más allá de eso a generar condiciones tendientes a evadir el cumplimiento de su obligación, lo que estimo queda lejos del objetivo señalado en nuestra Constitución, es entonces cuando surge un segundo cuestionamiento, *¿qué se necesita para que el contribuyente concientice el valor que representa que pague sus contribuciones de forma voluntaria?*

La respuesta a la pregunta que antecede necesariamente está correlacionada con la conciencia tanto del propio contribuyente como de las instituciones respecto

<sup>1</sup>. Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

a su responsabilidad y compromiso en la consecución del objetivo de la norma constitucional, lo que debiera ser el cimiento de una sociedad organizada, cumplida, democrática y justa, en ese sentido el contribuyente al hacer conciencia de sus derechos y obligaciones a su vez tiene que identificar el actuar del Estado por medio de su sistema tributario, esto es, si realmente está destinando los recursos que percibe al gasto público de forma responsable y transparente.

Con base en lo anterior, estimo que en buena medida la forma como el contribuyente percibe los servicios de administración tributaria es determinante en la cultura del pago voluntario de contribuciones, para lo cual requiere de diversos factores tales como:

- La apertura del propio Estado, con características de tolerancia y adecuación al cambio.
- Diálogo permanente entre el contribuyente y la autoridad.
- Que existan mecanismos por parte del Estado que le permitan identificar áreas de oportunidad y planes estratégicos, en los que puedan existir metodologías de cumplimiento, evaluación y mejora respecto a su responsabilidad legal respecto al destino de los recursos de que se allega.

Lo antes mencionado, generará una mayor confianza no sólo en el contribuyente como individuo, sino en general como sociedad, es por ello que se requiere realmente de un cambio orientado hacia una nueva cultura contributiva ya que para todos es claro que en el día a día la realidad es otra en virtud de que si bien puede existir la firme convicción de modificar la imagen del sistema tributario en México, también lo es que éste se enfrenta a aspectos de desconfianza por parte del contribuyente originados por las prácticas de corrupción, manipulación del poder, el peculado e intereses personales del servidor público, entre otros, lo que conlleva a que dicho sistema se vea obligado a modificar al interior su estructura, seleccionando y reteniendo a los mejores funcionarios públicos, del nivel que sea, generando una cultura de capacidad, honestidad y compromiso.

Ahora bien, dentro del contexto coercitivo del cumplimiento de la obligación tributaria se estima necesario que el sistema tributario en México haga conciencia de la forma como la autoridad se dirige al contribuyente, *¿existe realmente una comunicación o diálogo efectivo entre el Estado y el particular o se impone bajo el poder que las leyes le otorgan?*

Pueden existir diferentes puntos de vista respecto al cuestionamiento antes señalado, no obstante, desde mi percepción como contribuyente, abogada de profesión y estudiante de psicología, es que el simple hecho de que exista una comunicación efectiva en cualquier nivel de interacción, llámese familiar, laboral o social, tiene un

resultado más favorecedor que si evadimos o simplemente no nos ponemos en el lugar del otro, es por ello que a continuación propongo una herramienta que puede ser utilizada como mecanismo de acercamiento entre la autoridad fiscal en México y el contribuyente, orientado al cumplimiento voluntario en el pago de contribuciones.

## ***1.2 Comunicación efectiva y asertividad como mecanismo de acercamiento entre el sistema tributario y el contribuyente***

*“Procure primero comprender y después ser comprendido”  
(Covey, 2001, p.113)*

En el numeral anterior, he comentado el escenario ideal que, desde mi punto de vista, debe darse para el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente en el pago de contribuciones, sin embargo, hablando de cumplimiento coercitivo *¿quién no ha escuchado hablar del término “terrorismo fiscal”?*, *¿quién no, al escuchar hablar de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o del Servicio de Administración Tributaria los asocian con la referencia “Lolita” o “Dolores”?*

Efectivamente, esto es una realidad respecto a la imagen negativa que el contribuyente tiene del sistema tributario en nuestro país, la parte oscura con ánimo intimidatorio, de amenaza, temor y coercitividad a la que el particular se enfrenta para cumplir con su obligación tributaria, tema que estimo debe ser erradicado como parte de la nueva cultura contributiva.

En ese orden de ideas, considero que para hacer frente a la imagen negativa que hoy en día sigue teniendo el sistema tributario es necesario tratar temas como la comunicación efectiva y la asertividad que genere un mejor diálogo entre el Estado y los particulares.

La comunicación efectiva, como lo señala Stephen Covey (1995), es un hábito de la gente altamente efectiva, en esencia es el respeto hacia los demás la base de las relaciones humanas efectivas y que conduce al logro de acuerdos *ganar/ganar*, hay que procurar primero comprender ya que normalmente no escuchamos con la intención de contestar, nos preparamos sólo para hablar pero no para practicar la escucha empática a efecto de tratar de identificar las necesidades de los demás, en ese sentido, si bien existe una norma que obliga al mexicano a cumplir con sus obligaciones tributarias *¿realmente el sistema tributario ha identificado por tipo de contribuyente su preocupaciones, sus necesidades?*, es difícil contestar considerando que el Estado debe allegarse de recursos; sin embargo, si el objetivo es generar una nueva cultura contributiva estimo debe ser desde el inicio, desde cómo se ve el Estado frente al contribuyente.

Bajo ese contexto, leyendo a la autora Louise Hay (2011) en uno de sus libros de

desarrollo humano, identifiqué la conveniencia del individuo de eliminar de su forma de expresarse las referencias *"tengo que"* o *"debería de"* en virtud de que para la autora con ello se liberan presiones que el propio ser humano se ha impuesto y que en lugar de dichas expresiones se sustituya por *"elijo hacer"* ya que produce una perspectiva muy diferente a la obligación intrínseca que conlleva los verbos primeramente mencionados, de igual forma señala que la expresión *"no olvides"* también en el poder de la palabra hablada normalmente es un término que genera ese efecto *olvidar* en lugar de recordar hacer determinado acto, en su lugar, señala que se puede iniciar por usar la frase *"por favor recuerda"*.

Derivado de lo anterior, es como a manera de propuesta, considero cabría la posibilidad de valorar que los mensajes dirigidos al contribuyente por parte del Servicio de Administración Tributaria puedan ser orientados a que el particular desde que lee una carta invitación, escuche o lea cualquier tipo de publicidad, lo inviten a que concientice de que tiene el poder de cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias sin que ello connote una obligación coercitiva (utilizar frases como *"tienes que"* o *"debes de"*) que lo hagan desmotivarse, decir *"no me queda de otra"*, *"para qué cumplo"*, *"que otros lo hagan"*, *"no sirve de nada cumplir, todo sigue igual"*, un tema de comunicación que sin duda, puede ser mayormente explotado.

### **III. Alcances del término moral tributaria**

Una vez comentados los factores que invitan al contribuyente a estar motivado para dar cumplimiento voluntario en el pago de contribuciones, así como el esquema coercitivo que a su vez intimida dicho cumplimiento, es conveniente hablar del término moral tributaria como uno de los ejes centrales del presente ensayo.

Por moral tributaria, podemos entender la conciencia del contribuyente traducida en la motivación interna para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de manera voluntaria y el cuidado de los funcionarios públicos en la inversión y el gasto público de forma eficiente, equitativa, responsable y transparente.

Lo anterior, conlleva desde mi punto de vista a no sólo ver la moral tributaria por lo que respecta al contribuyente sino también al Estado, como ente regulador de la obligación tributaria, esto es, debe de existir una relación contribuyente-sistema tributario en la que ambos tengan esa motivación interna que los orienta, por un lado, a pagar tributos de forma voluntaria (contribuyente) y a direccionar dichos tributos (sistema tributario) al gasto público de forma comprometida y transparente, esto último partiendo de la base de que dicho sistema está a su vez conformado por servidores públicos que de igual forma deben contar con valores y bases suficientes para desarrollar de forma ética sus atribuciones.

Al respecto, señala la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el Número III de la Serie de Cuadernos de la Defensa del Contribuyente, denominado Ética del

contribuyente, lo siguiente:

*“El ser humano como ser social por naturaleza, utiliza su inteligencia y su voluntad para realizar todas sus actividades; aunque muchas veces, la superficialidad, el hedonismo, la ignorancia y la indiferencia, no le permiten ser plenamente consciente de los actos que realiza por costumbre, evitando la reflexión que le permita juzgar y valorar todos los actos de su propia vida”.*

Es así, que identificamos tres puntos clave en la referencia moral tributaria: conciencia, inteligencia y voluntad, *¿qué tienen en común?* todos tienen que ver con el aspecto interno de la persona y por ende no se puede ejercer coerción o fuerza a que ésta tenga determinada moral tributaria, sin embargo ello no obsta para que el Estado pueda generar un entorno apto que incentive o *mueva* al contribuyente a cumplir de forma voluntaria con sus obligaciones, tal como estimo se pretende hoy en día con la nueva cultura contributiva, responsabilidad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y del Servicio de Administración Tributaria.

Bajo ese contexto, como se señaló en el numeral II.1 del presente ensayo, existen diversos factores tendientes a generar un mayor cumplimiento voluntario por parte del particular, por lo que considero que tener conocimiento del grado de moral tributaria en un contribuyente representa, a su vez, la forma como el sistema tributario debe tratarlo, ya que como hemos visto la moral tributaria atiende al aspecto interno de la persona por lo que no debiera tratarse a todos de la misma forma.

A mayor abundamiento, considero que no es lo mismo un contribuyente que evita el pago de un tributo por medio de la elusión fiscal en la que tiene la plena conciencia, voluntad e inteligencia para planificar su acto (moral tributaria baja), que aquél que habitualmente cumple con sus obligaciones, concientiza su acto voluntario (moral tributaria alta) y que excepcionalmente pueda ser requerido por alguna inconsistencia en el cumplimiento de su obligación.

Es así, que si bien al contribuyente no se le puede obligar a que tenga una moral tributaria ejemplar o elevada -ya que como comenté es un factor interno-, sí lo es el hecho de que se le den los elementos o las bases tendientes a generar un ambiente colaborativo que construya o reconstruya la confianza en el Estado, en el que se rompa la idea de amenaza o temor en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En ese sentido, a continuación señalo lo que considero pueden ser esas bases determinantes de la moral tributaria.

#### **IV. Bases determinantes de la moral tributaria**

Los Compromisos éticos del contribuyente, formulados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señalan:

*“Uno. El contribuyente debe obrar de acuerdo con los principios éticos y morales de la recta razón.*

**Dos.** *El contribuyente tiene la obligación moral de informarse sobre sus responsabilidades fiscales, sus obligaciones y derechos.*

**Tres.** *El contribuyente tiene el derecho de conocer el destino de sus aportaciones, de manera clara y transparente, pero con la conciencia de que no le corresponde en lo personal una contraprestación específica.*

**Cuatro.** *El contribuyente cumplido debe reconocer que su participación lo hace solidario con su comunidad.*

**Cinco.** *El contribuyente honesto es coautor del bien común.*

**Seis.** *El contribuyente justo es partícipe de la distribución de la riqueza en México, y colabora en el desarrollo integral del pueblo mexicano."*

De lo anterior, se desprenden elementos generadores de un ambiente de motivación para el contribuyente tendientes a su compromiso en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, sin embargo, dicho cumplimiento necesariamente debe verse influenciado por una actuación de la autoridad que le genere confianza y credibilidad para llevar a cabo dicho acto.

#### ***IV. 1 Destino de recursos al gasto público***

En primera instancia destaco el contenido del compromiso número tres antes transcrito. Dicho compromiso es el ejemplo claro en el que el cumplimiento adecuado, responsable, transparente y eficiente de la inversión de los recursos percibidos por parte del Estado destinados al gasto público repercute en la moral tributaria en su dualidad, contribuyente-autoridad. Esto es, la confianza del contribuyente incrementa su compromiso de pago voluntario pero en esa dualidad también se consolida y legitima el sistema tributario, en caso contrario, existe desconfianza y, en consecuencia, mecanismos de evasión y elusión fiscales.

En ese orden de ideas, la confianza del contribuyente es factor clave de la moral tributaria misma que se fundamenta en cómo éste percibe el desempeño eficaz, transparente y responsable del Estado en el cumplimiento del ejercicio de sus atribuciones relativas al destino de los recursos al gasto público.

#### ***IV.2 Estabilidad económica y social***

*¿Cuántas veces hemos escuchado hablar de si la crisis en Estados Unidos de América afectará la economía de nuestro país, que si los índices de violencia desestabilizan el orden social, que si la corrupción es inevitable?, una diversidad de inquietudes, dudas respecto al ámbito económico y de seguridad y que las autoridades competentes en*

su momento se han encargado de desvirtuar, *¿la razón?*, desde mi punto de vista a nadie de nosotros como mexicanos nos gusta sentir y ver un Estado sin fuerza, débil y que pierde el control en el manejo económico y social, ya hemos tenido experiencias en sexenios anteriores de devaluaciones que dañaron seriamente la economía de México, lo que trae como consecuencia la generación de desconfianza en la autoridad, y particularmente en el caso que nos ocupa la tendencia a un incremento de evasiones fiscales, ante la lógica de la afectación económica generada y falta de credibilidad en las instituciones.

Es por ello que la estabilidad económica y social, incluido el aspecto de generación y mantenimiento de empleo, son elementos necesarios para generar un escenario ideal para incrementar la confianza en el sistema tributario, por lo que considero es una base de la moral tributaria.

#### ***IV. 3 La educación y cultura contributiva***

El sector educativo sin duda, estimo es una base de la moral tributaria, fundamentado en el compromiso por parte del Estado de exponer sus estrategias, planes y objetivos que en materia económica se han proyectado, derivado, entre otros supuestos, del cumplimiento voluntario en el pago de contribuciones, para ello es importante determinar a quién se dirige dicha exposición, ejemplo de ello, el Servicio de Administración Tributaria edita la historieta en materia de civismo fiscal, "*La Familia Buenapaga Crece con México*" expone en de forma sencilla a cierto sector de la población -que desde mi perspectiva no está familiarizado con la cultura contributiva- de la importancia que reviste el cumplir oportunamente con sus obligaciones tributarias, ello, evidentemente influye en la conciencia social, sin embargo, considero es sólo una parte de la educación que México necesita orientada a la nueva cultura contributiva.

Lo anterior es así, en virtud de que si bien se hace un esfuerzo por transmitir el mensaje de la importancia en el pago de contribuciones, también lo es que, como en su momento lo mencioné, pueden existir diversos tipos de contribuyentes con determinada moral tributaria (alta o baja) por lo que la estrategia educativa debe de ir más allá, de fondo, la educación básica, la orientada al sector más joven de la población (contribuyentes en potencia) puede ser determinante en el futuro de nuestro país, es por ello que el tema central que nos ocupa deviene de la propuesta de establecer condiciones para que, a través de herramientas como el conocimiento de la Inteligencia Emocional a nivel educativo, pueda, de manera general, explotarse esa capacidad que los mexicanos tenemos de ser partícipes en la construcción de una mejor sociedad, no sólo limitada a una conciencia tributaria si no de empatía, de asertividad, de ponerse en el lugar del otro, de exponer lo que pensamos pero al mismo tiempo respetando lo que piensan los demás.

## V. ¿Qué es la Inteligencia Emocional?

*“Cualquiera puede ponerse furioso... eso es fácil. Pero estar furioso con la persona correcta, en la intensidad correcta, en el momento correcto, por el motivo correcto, y de la forma correcta... eso no es fácil”*  
ARISTÓTELES, *Ética a Nicómaco*

La referencia Inteligencia Emocional podemos definirla como la capacidad del ser humano de sentir, entender, controlar y modificar estados emocionales en uno mismo y en los demás. La Inteligencia Emocional no es evitar las emociones, sino exponerlas, dirigir las y equilibrarlas.

En la actualidad a nivel mundial la Inteligencia Emocional ha sido una herramienta para el desarrollo de habilidades en materia de liderazgo y en el sector educativo. Su antecedente más cercano es la teoría de las inteligencias múltiples del Dr. Howard Gardner (1985), de la Universidad de Harvard, quien plantea que las personas tenemos siete tipos de inteligencia que nos relacionan con el mundo, y dentro de las cuales señalaremos dos de ellas que para efecto del presente ensayo son las que nos interesan: **(i)** la inteligencia interpersonal y **(ii)** la inteligencia intrapersonal<sup>2</sup>, a saber:

La Inteligencia Interpersonal *“se construye a partir de una capacidad nuclear para sentir distinciones entre los demás: en particular, contrastes en sus estados de ánimo, temperamentos, motivaciones e intenciones. En formas más avanzadas, esta inteligencia permite a un adulto hábil leer las intenciones y deseos de los demás, aunque se hayan ocultado...”*

La Inteligencia Intrapersonal es *“el conocimiento de los aspectos internos de una persona: el acceso a la propia vida emocional, a la propia gama de sentimientos, la capacidad de efectuar discriminaciones entre las emociones y finalmente ponerles un nombre y recurrir a ellas como un medio de interpretar y orientar la propia conducta...”*

Posteriormente los psicólogos norteamericanos Peter Salovey y John Mayer (1990), le dieron nombre a lo que Gardner había analizado, denominándolo Inteligencia Emocional.

En la actualidad es a través del trabajo de Daniel Goleman -quien dirigió la sección de temas de comportamiento y neurociencia del New York Times y profesor de la Universidad de Harvard donde obtuvo el doctorado de psicología, que a nivel mundial se conoce el término a través de su libro *“La Inteligencia Emocional”* (1995), en el que expone a fondo la naturaleza de ésta, su aplicación y la educación de las emociones,

2. Artículo: ¿Qué hace un líder?, Goleman, Daniel (2004). Versión digital extraída de la página <http://www.cpii.org.ar/resourcenter/data/que%20hace%20a%20un%20lider-%20goleman.pdf>

aseverando que dicha inteligencia es más importante que el coeficiente intelectual, por lo que denota un cambio revolucionario en áreas relacionadas con el estudio de la conducta humana, como la psicología, la educación y la sociología. Es en ese sentido, retomando la teoría de las inteligencias múltiples de Gardner es como se determina que la Inteligencia Emocional está conformada por las habilidades intra e interpersonales.

### V.1 Habilidades intrapersonales

En el numeral que antecede señalé lo que para Gardner es la inteligencia intrapersonal, referente al conocimiento de los aspectos internos de una persona, en ese sentido Goleman (2004) en su artículo *¿Qué hace un líder?* señala de forma práctica que el autoconocimiento, la autorregulación y la motivación forman parte de las aptitudes o habilidades de la inteligencia intrapersonal que a su vez conforma la Inteligencia Emocional, cuyas características son las siguientes:

Habilidad	Definición	Características
Autoconciencia	Aptitud para reconocer y entender los estados de ánimo, emociones e impulsos propios, así como su efecto sobre los demás.	Confianza en sí mismo. Valoración realista de sí mismo. Capacidad de reírse de sí mismo.
Autorregulación	Capacidad para controlar o redirigir los impulsos negativos o el mal humor.  Propensión a no tomar decisiones apresuradas, a pensar antes de actuar.	Confiabilidad e integridad. Comodidad con la ambigüedad. Apertura al cambio.
Motivación	Pasión por trabajar por razones que van más allá del dinero o el estatus.  Tendencia a luchar por los objetivos con energía y persistencia.	Fuerte orientación al logro. Optimismo, incluso frente a la adversidad. Compromiso con la organización.

## V. 2 Habilidades interpersonales

Con el mismo esquema señalado en el numeral que antecede, Goleman hace alusión a la empatía (conciencia social) y a las habilidades sociales como parte de la Inteligencia Emocional, a partir de la inteligencia interpersonal de Gardner:

Habilidad	Definición	Características
Empatía	Aptitud para entender el “maquillaje emocional” de otras personas. Habilidad para tratar a las personas en función de sus reacciones emocionales.	Destreza en formar y retener el talento. Sensibilidad intercultural. Servicio a clientes y consumidores.
Habilidades sociales	Competencia en el manejo de relaciones y la creación de redes sociales. Capacidad para encontrar puntos comunes y estrechar lazos.	Eficacia en liderar cambios. Capacidad de persuasión. Pericia en crear y liderar equipos.

Bajo ese orden de ideas, una vez analizado el contexto en general de los alcances de la Inteligencia Emocional y la repercusión que tiene en la conducta del ser humano, en el apartado siguiente desarrollaré cómo es que considero que la Inteligencia Emocional puede ser una herramienta en la instrumentación de una nueva cultura contributiva, particularmente cuando en la actualidad México vive una situación de inseguridad, del inicio de un cambio de poder en el que el Estado tiene la obligación de garantizar el mejoramiento del sistema tributario, generando un mejor ambiente de credibilidad y confianza en las instituciones, particularmente en la transparencia en la rendición de cuentas y acercamiento empático con el contribuyente.

## VI. Inteligencia Emocional aplicada a la nueva cultura contributiva

En el apartado IV.3 del presente ensayo mencioné la emisión por parte del Servicio de Administración Tributaria de la historieta denominada “*La Familia Buenapaga Crece con México*”, en la que en su contraportada, el citado órgano desconcentrado propone como parte de las acciones del Programa Nacional *PARTicipa con Civismo*, lo siguiente:

- *“Crear una cultura fiscal en la sociedad.*
- *Ayudar a comprender la importancia del pago de impuestos para el beneficio social.*
- *Cambiar la percepción ciudadana para fomentar la cooperación a favor del bien común, a través del pago de las contribuciones.*
- *Promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.*
- *Aumentar el número de ciudadanos que cumplen sus obligaciones.”*

Asimismo, en la parte final de dicho folleto el Servicio de Administración Tributaria señala diversos puntos que considera necesarios *Para ser un buen ciudadano*, entre ellos destaco los siguientes:

“...

2. *Preocuparte por ti mismo, tu familia, las otras personas y tu comunidad*

...

7. *Respetar a todas las personas que son y piensan diferente a ti”*

De lo antes señalado podemos advertir primeramente que la autoridad fiscal enfoca determinados objetivos como parte de una cultura en el pago de impuestos, ejercicio que sin duda es relevante; sin embargo, estimo que concientizar a la sociedad respecto a la importancia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias debe considerar aspectos de fondo, desde la educación misma y a su vez el firme compromiso de que no sólo es tratar de hacer comprender la importancia del pago de impuestos para el beneficio social, sino que también existe una responsabilidad al interior del sistema tributario, esto es, que quienes trabajan en él de igual forma requieren garantizar esa motivación que sustenta la base para que el contribuyente concientice de la importancia en el pago voluntario de las obligaciones tributarias.

Bajo ese orden de ideas, una vez contextualizado qué se entiende por moral tributaria e Inteligencia Emocional, a continuación se desarrolla por tipo de habilidad la correlación que existe entre ambos rubros y que pueden auxiliar o ser herramienta en la aplicación de la nueva cultura contributiva en México.

### **VI.1 El autoconocimiento**

Para Goleman, el autoconocimiento es el ingrediente primordial de la inteligencia emocional, significa tener una plena comprensión de las emociones, fortalezas, debilidades, necesidades y motivaciones propias, quienes poseen fuerte grado de autoconciencia no son ni extremadamente críticas ni confiadas en exceso, son honestas consigo mismas y con los demás.

*Quien carece de autoconocimiento tiende a tomar decisiones que pasan a llevar valores ocultos y en consecuencia generan dilemas internos (Goleman, 2004), y es esto precisamente es lo que me da la pauta a considerar que esta habilidad tiene una evidente relación con la moral tributaria partiendo de la base de que se requiere tener aptitud para identificar y comprender nuestras fortalezas y debilidades, es así, que en la relación tributaria el contribuyente internamente concientiza el deber o no de cumplir con su obligación, así como las consecuencias que se generarían con su conducta (Vgr. contribuyente cumplido o evasor fiscal), por lo que en un escenario en el que éste desarrolle sus habilidades de Inteligencia Emocional, reconocerá el efecto positivo que conlleva su cumplimiento voluntario, orientado a un fin común que beneficia a toda una sociedad.*

En ese mismo contexto, si bien el autoconocimiento tiene una naturaleza interna en cada uno de nosotros, también lo es que se requiere de un escenario apropiado para dirigir una conducta emocionalmente adecuada, por lo que, en el caso que nos ocupa la actuación del sistema tributario representa ese escenario en el que a su vez la autoridad fiscal debe estar emocionalmente preparada para atender los requerimientos del contribuyente que lo motiven a cumplir voluntariamente.

En ese sentido, de forma ejemplificativa, *¿qué es lo que hace que el funcionario público desarrolle su habilidad de autoconocimiento?* para mí, su ética como servidor público, como alguien que tiene “puesta la camiseta” de que forma parte de un sistema, ese sentido de institucionalidad, es lo que hace que éste tenga conciencia de que con su conducta genera ese escenario en el que se logre un objetivo de *ganar/ganar*, por el contrario, el funcionario público que carece de autoconocimiento es altamente propenso a generar actos de corrupción, en el que como bien dice Goleman *“tiende a tomar decisiones que pasan a llevar valores ocultos y en consecuencia generan dilemas internos”*.

Por lo anterior, invito a la reflexión de que en la medida en la que de fondo la autoridad fiscal concientice un cambio de actitud, de formación de valores y conductas al interior de la misma, así como el enorme esfuerzo presupuestario que implica el fomentar a nivel educativo el significado de la cultura contributiva y sus alcances, es como en esa dualidad contribuyente-autoridad se puede desarrollar la habilidad de autoconocimiento y así poder hablar de que en México prevalece un nivel alto de moral tributaria.

## **VI.2 La autorregulación**

Hace algunos años, acudí a la autoridad fiscal a realizar un trámite relativamente sencillo, me considero un contribuyente cumplido, programé mi cita, pregunté qué papeles tenía que llevar, acudí con todo el interés de salir con mi trámite en mano, lo que al cabo de unos cuantos minutos no fue así, *¿la razón?* falta de papeles (se supone que llevaba todo lo que me habían señalado), en fin, tenía que sacar otra cita, misma que programé, nuevamente un permiso en mi trabajo, levantarme temprano, buscar

lugar de estacionamiento pero segura de que esta vez lo lograría... ahora le faltó una copia y qué cree tiene que sacar otra cita, contenida en mis emociones volví a sacar otra cita, la tercera... ahora mi dispositivo electrónico "falló", no hubo autorregulación y coloquialmente "exploté" argumenté que era un contribuyente cumplido y que quería hablar con el Administrador Local en turno, el resultado "*no hace falta que lo haga*" y en cinco minutos salí con mi trámite en mano.

Del relato anterior se desprenden dos habilidades no puestas en práctica, por mi parte la autorregulación y por la autoridad, la empatía, que más adelante expondré. En ese sentido, *¿qué sucede cuando no controlamos la autorregulación?* de acuerdo con Goleman, se genera un impulso emocional que nos libera de ser prisioneros de nuestros sentimientos, en mí caso ante una situación negativa mi comportamiento fue impulsivo y sólo así obtuve un beneficio que fue ser atendido y llevar a cabo mi trámite, pero *¿qué necesidad había por parte de la autoridad de generar un escenario poco favorecedor para cumplir con mi obligación tributaria?* considero que ninguna, y así como yo, existen muchos más supuestos, lo que sin duda afecta la moral tributaria al percibir de una forma negativa nuestro sistema tributario, por lo que estimo que se debe actuar de fondo en crear bases de Inteligencia Emocional en la conducta de los servidores públicos que modifiquen esa percepción negativa y, en consecuencia, se genere es escenario ideal para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Lo anterior, sin perder de vista, como ya lo he señalado que el sistema educativo también debe concientizar a la sociedad de la generación de valores para así de manera armónica se puedan desarrollar habilidades intrapersonales.

### ***VI.3 La motivación***

La palabra clave en la motivación, según Goleman, es *lograr*. Hay quienes se motivan por un buen salario, un determinado estatus en la sociedad, o formar parte de una empresa prestigiada, pero a su vez hay quienes les motiva únicamente el deseo interno de lograr el éxito por el sólo hecho de lograrlo.

La pasión por lograr algo es lo que nos motiva, quien tiene una motivación alta suele ser optimista incluso en situaciones poco favorecedoras, en las organizaciones es fundamental la motivación para asumir liderazgo.

Derivado de lo anterior, *¿qué es lo que motiva al contribuyente a cumplir con su obligación tributaria de forma voluntaria?*, al respecto considero que: **(i)** la obligación del Estado de garantizar la eficiencia recaudatoria, traducida en la rendición de cuentas y transparencia en los recursos que percibe para destinarlos al gasto público; **(ii)** el trato al contribuyente atendiendo las habilidades de Inteligencia Emocional por parte de sus servidores públicos, y **(iii)** el cumplimiento de los principios de equidad, legalidad y proporcionalidad tributarias, son el marco ideal para que nosotros, los contribuyentes, estemos motivados en el pago oportuno y voluntario de nuestras obligaciones tributarias.

Para ello, se requiere de un fuerte compromiso por parte de los servidores públicos del sistema tributario en trabajar por razones que van más allá de lo que económicamente puedan percibir o su estatus en la estructura orgánica, pero sobre todo tener un compromiso con la institución y que todo esto se perciba por el contribuyente quien al ver resultados, cifras, el cambio en la conducta de la autoridad y parámetros más justos en el cobro de contribuciones, incrementa su convicción de que mientras mayores logros tengamos como país, será más sencillo generar estabilidad económica, laboral, educativa, social, de seguridad y salud públicas, siendo lo suficientemente consciente de que con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma voluntaria es posible alcanzar las metas antes mencionadas.

#### **VI.4 Empatía**

Retomando el ejemplo señalado en el numeral VI.2, respecto a la conducta de los servidores públicos que me atendieron en mi trámite: *¿qué pasaría si en lugar de “pasar al que sigue” en su larga lista de citas porque un trámite está incompleto, pudiendo ser subsanado en el momento, se detuvieran a entender lo que implica para el Estado (generación de costos) y para el contribuyente (tiempo laboral o personal) no atender su trámite brindando soluciones en lugar de obstaculizar el trámite?* seguramente, la percepción en el servicio al contribuyente poco a poco incrementaría en forma positiva, el sistema tributario tendría elementos para mejorar su credibilidad, en consecuencia, se daría un mejor entorno para incrementar la moral tributaria en su doble sentido, contribuyente-autoridad.

A su vez, si el contribuyente está plenamente convencido de lo que implica el ejercicio recaudatorio y la finalidad del mismo (conciencia social) es altamente probable que su moral tributaria incrementa, pero ello, sin duda, requiere de un gran esfuerzo por parte del Estado quien a través de sus funcionarios públicos debe tener la habilidad de sensibilizarse, sin que ello signifique hacer de lado la obligación constitucional del ciudadano, ante la parte emocional del contribuyente.

A manera de ejemplo, *¿qué sucede cuando existe una catástrofe climatológica, por ejemplo un huracán o un sismo con afectaciones graves en la sociedad y su economía?* el Estado actúa de inmediato emitiendo decretos presidenciales para condonar el pago de impuestos u otorgar beneficios fiscales como el pago a plazos, esto para mí, refiere al ejercicio de la empatía, a la habilidad de tratar al contribuyente en función de sus emociones en un momento crítico, y no sólo a lo que se “debe” por cuestiones económicas o simple percepción del ciudadano hacia el Estado en momento de crisis, por lo que nuevamente se confirma la importancia de la moral y ética tributarias tanto en el desempeño de las funciones del Estado como en el contribuyente respecto al cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

## VI.5 Habilidades sociales

La naturaleza en el comportamiento del mexicano como sabemos tiene una connotación de solidaridad. Implica tener la habilidad de encontrar puntos comunes y estrechar lazos, de acuerdo a lo señalado por Goleman.

Bajo ese contexto, retomo lo señalado en los Compromisos éticos del contribuyente emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en sus numerales cuatro y seis, *“El contribuyente cumplido debe reconocer que su **participación** lo hace **solidario** con su **comunidad**”* y *“El contribuyente justo es partícipe de la distribución de la riqueza de México, y **colabora** en el **desarrollo integral** del pueblo mexicano”*. Por su parte, como ya se señaló, el Servicio de Administración Tributaria en su Programa Nacional PARTICIPA con Civismo menciona que es necesario cambiar la percepción ciudadana para fomentar la **cooperación** a favor del **bien común**.

En ese sentido, el contribuyente no sólo requiere de una inteligencia intrapersonal sino también interpersonal, aquella aptitud de manejar las relaciones con los demás, *“de tener un amplio círculo de conocidos y un don para hallar puntos comunes con personas de todo tipo... Eso no quiere decir que socialicen constantemente; significa que asumen que nada importante se hace solo”* (Goleman, 2004).

Derivado de lo anterior, es como la moral tributaria no sólo necesita del autoconocimiento, la autorregulación, la motivación y la empatía, también se requiere de estar conscientes de que vivimos en una sociedad que necesita de recursos económicos para su desarrollo y bienestar, que somos la parte medular para cumplir con dichas necesidades.

En atención a lo anterior, *¿quién no ha participado en un diálogo o debate en casa, en la oficina, en la escuela, en un medio de comunicación o en cualquier círculo social respecto al pago o no de contribuciones?* la mayoría, y aplicando las habilidades de Inteligencia Emocional, sin duda deberíamos en dicho diálogo o debate: **(i)** ser capaces de exponer lo que sentimos y pensamos ante cierta obligación (automotivación); **(ii)** controlar nuestras emociones si alguno de nuestros interlocutores nos confronta si se debe o no pagar impuestos (autorregulación); **(iii)** exponer nuestro punto de vista respecto a los beneficios sociales, económicos, de salud, educación, entre otros, que en un escenario ideal *mueve* hacia el cumplimiento voluntario en el pago de impuestos (motivación); **(iv)** escuchar y tratar de entender el punto de vista emocional de nuestros interlocutores y a su vez hacer que el de nosotros sea respetado (empatía); sin embargo, conforme a lo que Goleman señala, la habilidad social es la culminación de las demás aptitudes de la Inteligencia Emocional y es la motivación la que contribuye a dicha habilidad social.

Bajo ese orden de ideas, quienes desarrollan la habilidad social suelen ser especialistas en la gestión de equipos y expertas en persuadir a los demás, por lo que normalmente saben cuándo apelar las emociones, y cuándo es mejor apelar a la razón, por lo que

en el ámbito tributario *¿qué importancia reviste el que un contribuyente con una alta moral tributaria persuada a quien tiene un bajo perfil de cultura tributaria?* considero que mucha, como ejemplo, aquél profesionista que conoce al dueño del negocio de la esquina de su casa, o al taxista y a quienes pueda persuadir del beneficio de pagar impuestos, transmitiendo ese sentido de solidaridad que con ello se genera, traducido al servicio que se le da a los mexicanos en el sector salud, o en los servicios de agua o luz que se ocupa a diario.

Es así como mientras más con ocimiento tenga la sociedad en el marco de una nueva cultura tributaria será más fácil que sea el propio ciudadano quien genere acercamiento o un cambio de percepción del sistema tributario entre los individuos con quienes se relacione que tengan obligaciones tributarias y así paulatinamente se incremente esa moral tributaria a la que va dirigida la nueva cultura contributiva, la cual requiere tiempo, pero sobre todo compromiso tanto del contribuyente como del Estado.

Lo mencionado anteriormente no tendría el efecto que se requiere para el logro de un cambio significativo en una nueva cultura contributiva en nuestro país si no existiese la firme convicción de que el ser humano no sólo necesita para su desarrollo personal, laboral o académico de acrecentar su coeficiente intelectual, sino también de desarrollar sus habilidades de Inteligencia Emocional, lo que estimo, de incluirse en etapas tempranas de la educación de los niños y de la enseñanza a nivel social e interno de las propias instituciones encargadas de la regulación de la materia impositiva, puede ayudar notablemente en el objetivo deseado.

## VII. Sensibilización institucional en la generación de una nueva cultura contributiva

El artículo 5, fracción XV de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señala que le corresponde “... *fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que **alienten a éstos a cumplir voluntariamente** con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.*”

Por su parte, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria puede se visualiza:

*“El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones*

tributarias y aduaneras; **de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario**, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. **Su misión:** Administrar los procesos de recaudación de las contribuciones federales, y de entrada / salida de mercancías del territorio nacional, controlando el riesgo y promoviendo el cumplimiento correcto y voluntario de las obligaciones fiscales. **Su visión:** Duplicar la eficiencia recaudatoria, con una excelente percepción del ciudadano."

Sobre el particular, como parte final del presente ensayo, considero oportuno resaltar que México por medio de instituciones como las antes citadas, se ha dado a la enorme tarea y reto de iniciar con ese cambio de cultura contributiva, lo que sin duda generará el efecto deseado si se es persistente y consciente de que ello reflejará mejores condiciones económicas, sociales, laborales, pero sobre todo en el aspecto educativo y de seguridad pública que tanto requiere el país.

Lo anterior, derivado de que mientras más ingresos se recauden y éstos se direccionen realmente a donde deban de ir (gasto público) el país crecerá y existirá mayor confianza en nuestras instituciones.

Asimismo, México requiere de un ambiente social más armónico, solidario, seguro, por lo que estimo que no sale sobrando el que se considere que vale la pena que desde cada uno de nosotros exista un cambio interno, aquél que fortalezca los valores que, como sociedad, requerimos, en donde en un futuro lejos de estar invirtiendo recursos para combatir la inseguridad, éstos se inviertan a otros sectores como el educativo y de desarrollo social, por lo que temas como el que nos ocupa, Inteligencia Emocional, puede ser una herramienta digna a considerar principalmente como parte del sistema educativo de nuestro país y del entrenamiento dirigido a los funcionarios públicos.

## VIII. Conclusiones

- Bajo el contexto político, social y económico que actualmente prevalece en nuestro país se advierte la necesidad de fomentar una nueva cultura contributiva que desde la sociedad misma y el sistema tributario concienticen en la conveniencia del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, así como en la rendición de cuentas y transparencia en el destino de las contribuciones al gasto público, respectivamente.
- Para llevar a cabo lo anterior, se estima necesario que en la dualidad contribuyente-sistema tributario existan las bases suficientes para fomentar una mayor moral tributaria que vaya de la mano necesariamente con los resultados evidentes del direccionamiento de los recursos públicos.
- Es labor tanto del contribuyente como del servidor público generar un ambiente

propicio para el cumplimiento de sus obligaciones; sin embargo, dentro de la denominada nueva cultura contributiva se estima conveniente desarrollar habilidades intra e interpersonales, mismas que conforman la Inteligencia Emocional a efecto de que ésta sea una herramienta para el desarrollo de la moral tributaria.

- Se ha demostrado que la Inteligencia Emocional llega a ser más importante que el coeficiente intelectual o la inteligencia natural de cualquier ser humano, esto es, a través de ella el individuo logra establecer un equilibrio consciente en su autoconocimiento y las relaciones hacia los demás, lo que a través del presente ensayo nos lleva a plantear que en la medida en la que la sociedad misma, en general, y el contribuyente, en lo particular, tengan los mecanismos que los orienten y familiaricen con este concepto, incluidos los funcionarios públicos, será más idóneo el escenario en el que se logre una moral tributaria alta en nuestro país.
- Se estima conveniente valorar la necesidad de que la enseñanza de la Inteligencia Emocional, sea una herramienta que desde niveles educativos básicos hasta los programas de capacitación del servidor público, pasando por el civismo tributario, sea considerada para fomentar el desarrollo de habilidades intra e interpersonales, orientada al autoconocimiento, la autorregulación, la motivación, la empatía y las habilidades sociales, herramienta que no sólo generaría un efecto positivo en la generación de consciencia en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, si no, en general, en cualquier tipo de obligación, lo cual sin duda, replantearía la empatía, solidaridad y asertividad que hoy en día, dada la problemática en materia de seguridad y educación, se necesitan en nuestro país.

## IX. Bibliografía

- R. Covey, Stephen (2001). *Los 7 hábitos de la gente altamente efectiva*. México: Editorial Paidós Mexicana, S.A.
- Hay L. Louise (2011). *El poder está dentro de ti*. México: Editorial Diana, S.A.
- Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número III, Ética del Contribuyente, versión digitalizada extraída de su página de Internet <http://prodecon.gob.mx>, consultada el 10 de abril de 2013.
- *La Moral Tributaria como Factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración Tributaria*, 45ª. Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Quito, Ecuador, 2011.
- Goleman, Daniel (2012), *La Inteligencia Emocional*, México: Editorial Ediciones B.

- Artículo: ¿Qué hace un líder?, Goleman, Daniel (2004), <http://www.cpii.org.ar/resourcenter/data/que%20hace%20a%20un%20lider-%20goleman.pdf>, consultada el 01 de marzo de 2013.
- *El origen de la inteligencia emocional*, versión digital extraída de la página <http://www.inteligencia-emocional.org/articulos/elorigendelainteligencia.htm> consultada el 29 de abril de 2013.
- Publicación "*La Familia Buenapaga Crece con México*", elaborada en el marco del Programa Nacional de Cultura Contributiva del Servicio de Administración Tributaria.

Mención Honorífica, Primer Concurso Nacional de Ensayo:  
“Retos y perspectivas para una nueva cultura contributiva en México”.

# El rompecabezas de la moral y ética contributiva. Una visión desde la democracia, cohesión social y desigualdad en México



Abraham Sánchez Ruíz

“El mundo es un rompecabezas cuyas piezas cada uno de nosotros arma de diferente manera”.  
David Viscott.

*Sumario: I. Introducción.- II. Vínculo entre cultura y moral contributiva con el contexto social, una relación turbiamente olvidada.- III. Estado, Ética y moral Contributiva.- IV. Notas Finales.- V. Bibliografía.- VI. Anexos.*

## I. Introducción

**A**l decidir armar en un juego una imagen clara a partir de pequeñas piezas, donde una embona exactamente con otra, en un lugar específico e intransferible, el sujeto se encuentra en la posibilidad de elegir entre varias estrategias para tal fin. Ya sea agruparlas por los colores, por figuras, por patrones o –de forma más sofisticada– por la secuencia de la cremallera; también, avanzar montando pequeñas secciones –o hasta de forma anárquica– pretender unirlas al azar. Pero, entre todas las opciones conocidas, jamás se debe esperar de cada pieza un acto voluntario de tomar –en orden o de manera milagrosa– su preciso lugar. En las siguientes páginas presentaré una argumentación de los aspectos sociales, de la ética contributiva pretendida por los actores políticos responsables de sistema fiscal, que se ocultan bajo las aspiraciones de configurar una nueva cultura contributiva.

En general, encontrará algunas de las reflexiones necesarias a considerar antes de iniciar, la fabricación artificial, de una moral contributiva ajena a las circunstancias sociales actuales de las naciones, en particular del caso mexicano.

Primero, expongo tres aspectos sociales condicionantes de la ética y moral contributiva: I.- El limitado entramado institucional de las democracias formales. II.- Los efectos de la desigualdad en la participación pública. Y III.- Los efectos de la baja cohesión social en la reproducción de la economía informal. Enseguida, propongo la discusión de la importancia de la ética y moral contributiva desde una visión de Estado. Finalmente, recupero las lecciones sociales más importantes a considerar en las reformas fiscales a modo de conclusión.

## II. Vínculo entre cultura y moral contributiva con el contexto social, una relación turbiamente olvidada

Al constructo extraño y sospechoso de las administraciones públicas, conocido como cultura contributiva –porque esta pequeña dimensión de la vida civil difícilmente logra configurar por sí misma una cultura<sup>1</sup>– constituye el marco general al cual se suele sujetar la moral, dentro del referente de acción permitido por el dictado de la ética de cualquier nación. Pero, cualquier aspecto cultural, moral y ético se alimenta del contexto social. Por tanto, todo intento de reflexionar sobre estos obliga a transitar por algunos de sus factores determinantes y su dinámica.

### 1. Defectos de la Democracia Formal

*“La obra maestra de la injusticia es parecer justo sin serlo”  
Platón*

La moral contributiva –idealizada como adecuada para un Estado, calificada como buena para la cultura contributiva y normada por la ética, es decir, el cumplimiento formal más allá de los requisitos mínimos de la legislación fiscal– es un asunto de democracia dentro de un marco institucional y no sólo de buenas intenciones.

Un país con mayor recaudación fiscal presupone tres posibilidades: a) un Estado con amplio *poder* para obligar al cumplimiento de las obligaciones, independientemente de la voluntad o libertad de los ciudadanos; b) una arraigado hábito para contribuir, incluyente, responsable, así como completamente voluntario por parte de los ciudadanos, fundado en valores, tradición o mera conveniencia; y c) una combinación de ambas. La tercera de estas representa la más lógica, civilizada, eficaz y longeva, pero es resultado de un entramado institucional, activo y legítimo del Estado donde las reglas escritas y no escritas se encuentran en sólido equilibrio. En ese sentido, los regímenes-sistema democráticos funcionan de forma más adecuada en materia fiscal en ambos lados de su rostro: de la recaudación y la distribución.

Las naciones con mayor tradición democrática también suelen poseer una cultura favorable a contribuir y un sistema fiscal poderoso, observado en sus altos índices recaudación (consultar Cuadro 1 en los anexos). Esta convergencia de medios para lograrlo se explica porque gradualmente las administraciones públicas empujaron para obligar a la mayoría de los ciudadanos a cumplir sus obligaciones por medio de una legislación fiscal, de la persuasión ideológica sobre la conveniencia de pagar impuestos y donde se garantizó de forma mínima el derecho civil a la inconformidad

<sup>1</sup>. “El concepto de cultura (...) denota una norma de significados transmitidos históricamente, personificados en símbolos, un sistema de concepciones heredadas expresadas en formas simbólicas por medio de las cuales los hombres se comunican, perpetúan y desarrollan su conocimiento de la vida y sus actitudes con respecto a ésta” (Geertz, 1987:89). Por tanto, el acto de pagar o no impuestos, su significado e intensidad forma parte de la cultura en general no de un reducido ámbito del comportamiento público, ni siquiera constituye de forma autónoma un subsistema cultural, sino un conjunto de hábitos más o menos irregulares.

dentro de un marco institucional. Como lección histórica y social, basta recordar el sistema fiscal de Suiza, Estados Unidos –incluso Alemania– donde su éxito se explica por el tipo de integración federal, donde cada región territorial se añadió de forma autónoma, conservando facultades y generando una memoria institucional sobre lo más útil o conveniente para formar un sistema de recaudación. En México el mismo sistema federal siguió el rumbo opuesto.

Tampoco, se debe olvidar un procedimiento vital donde se acude a las instituciones públicas para acordar las modificaciones o ajustes a los impuestos. Como antecedente sugiero recordar la decisión unilateral de la monarquía absoluta para gravar los impuestos a la riqueza, dando paso a *La Revuelta de los Privilegiados* donde la nobleza se organizó para vetar el ordenamiento, a través del voto estamental, de los impuestos que les perjudicaban directamente. Las consecuencias de rechazar la negociación vía institucional de los múltiples sectores contribuyeron a cuajar los impulsos liberales cristalizados finalmente en 1789 con la Revolución Francesa. Actualmente, en Suiza toda discusión fiscal atraviesa por la consulta popular a través de reglas escritas como el referéndum obligatorio, es bien conocido que el asunto del dinero público atañe a todos los ciudadanos.

En el lado opuesto, los ciudadanos con mayores necesidades demandaban legalmente políticas distributivas, alcanzando eventualmente algunas victorias. Por ejemplo, en el Reino Unido *La Revuelta de los Campesinos* de 1381 –encabezada por Wat Taylor– surgió del descontento por el pago de tributo para los objetivos de la corona, desde el punto de vista de los contribuyentes, ilegítimos o injustos. Para el inicio del movimiento armado se combinaron, desconfianza en la autoridad política, gastos considerados popularmente absurdos en las incursiones militares a Francia de donde salieron derrotados y sobre todo, la proliferación de ideas igualitarias difundidas por los predicadores *lollardos*. Similar contexto ocurre en México con los impopulares altos ingresos de los mandos medios y altos de la función pública. Esta vez las ideas igualitarias provienen de las transiciones democráticas.

Es decir, en Suiza, Estados Unidos, Francia, Alemania y el Reino Unido llevó mucho tiempo y grandes esfuerzos estatales la configuración de comportamientos fiscales morales y éticos, en un contexto progresivamente democrático, a través de procesos sociales más complejos que el simple plano axiológico. Ahí las instituciones, más allá de las estrictamente electorales, condujeron las demandas, necesidades y conflictos de los ciudadanos con diferentes intereses a buen término, pues se trataba de una forma más amplia de organización social y de integración de las autoridades<sup>2</sup>. En las democracias antiguas el pago de impuestos implicó un costo alto en sangre, en las democracias actuales, de las cuales participa nuestro país, el precio es tan minúsculo como la eficacia para recabar impuestos. En el primer caso la sangre –aunque bien

2. Charles Tilly (2005) o Barrington Moore (2002) explicaron, desde la sociología histórica, cómo las democracias antiguas o de mayor prestigio provienen de eventos más complejos y violentos que las meras reformas electorales predominantes de nuestra época

debió evitarse– abrió caminos institucionales para participar, en México los votos resultan insuficientes para influir en las decisiones de las autoridades, irónicamente elegidas libremente. Para eso es inútil el simple voto de nuestra débil democracia.

Por tanto, las naciones con una larga tradición democrática son más eficaces para recaudar, distribuir y cuya moral contributiva, se corresponde a lo éticamente esperado, en un marco cultural favorable a la contribución. Un segundo grupo de naciones democráticas, estrictamente electorales y muy jóvenes, provienen de la tercera ola<sup>3</sup>. El proceso transición política vivida en las últimas décadas transformó sus regímenes democráticos, pero en el caso de América Latina se postergaron las reformas fiscales clave para la recaudación de sus administraciones públicas, por cierto, México se encuentra incluido en este bloque. A más de una década de la euforia de las alternancias aún es un tema pendiente, tanto la reforma fiscal de amplio alcance, cómo la añorada creación de una nueva cultura contributiva. Tal como Platón sugiere, se nos vendió la idea, a través de las elecciones, de un país más justo, aunque implique dejar fuera la discusión económica y fiscal, donde se producen las más severas injusticias.

Ahora bien, es necesario indicar el factor condicionante de mayor impacto sobre la cultura contributiva de estas naciones: el despliegue global del mercado autorregulado. Las transiciones políticas se acompañaron de forma paralela en el tiempo, en el mismo sentido y en un juego oculto de correspondencia, de transiciones económicas. En específico, de un modelo de orientación neoliberal, que por un lado reduce la importancia, tamaño y los fines sociales del Estado. Por el otro, funciona como el componente generador de desigualdades. De tal forma que, se adquirió un Estado con capacidades menguadas para recaudar y con una sobrecarga de demandas por parte de los ciudadanos menos favorecidos.

Precisamente, por la gran transformación política y económica del fin del siglo XX e inicios del XXI cobra importancia vital la recaudación fiscal. Por lo menos para aquellas naciones esperanzadas en preservar el orden social dentro de un régimen democrático. Por eso, un tercer grupo de naciones, también con origen en la tercera ola, acompañaron a sus cambios sociales de drásticas reformas fiscales, con tintes relativamente progresivos<sup>4</sup>. Estonia constituye un caso paradigmático de coordinación de transiciones –política, económica y fiscal– al reformar en conjunto

3. La Tercera Ola explica un movimiento en el que alrededor de treinta países de Europa del Este, América Latina, África y Asia, transitaron a la democracia a partir de la década de los setenta. El tipo elegido se construyó a partir de éste movimiento, limitándose a los aspectos formales, es decir, de la construcción de procedimientos por los cuales se elige a quienes gobiernan: “el procedimiento principal de la democracia consiste en la selección de líderes a través de elecciones competitivas por parte de las personas gobernadas” (Huntington, 1990:18).

4. La política fiscal progresiva y regresiva no son tipos de políticas tributarias como la expansiva, contractiva o restrictiva que desempeñan una función en la demanda y oferta agregadas, sino más bien el perfil para cobrar impuestos. Samuelson y Nordhaus señala que: “se debe hacer notar que las palabras “progresivo” y “regresivo” son términos técnicos económicos que se refieren a la proporción de los distintos ingresos que se paga como impuesto” (2005:319). Así, la política progresiva cobra una mayor proporción de impuestos a quienes mayores ingresos perciben, y que además implica un pago proporcionalmente mayor de su ingreso, por ejemplo: impuestos al ingreso personal, sobre herencias o donaciones y al ingreso empresarial. Por su parte, la política regresiva cobra como impuesto una mayor fracción del ingreso de las familias pobres, por ejemplo: impuesto al consumo, a las remesas o el IVA.

sus múltiples dimensiones sociales. Por un parte se independizaron políticamente de sus vecinos agresivos, así como de su infortunio histórico al quedar a la mitad de la Guerra Fría bajo un régimen brutalmente autoritario. Simultáneamente, iniciaron su aventura en el mercado autorregulado, avanzaron en sentido opuesto a su experiencia socialista de planificación central. Mientras los alemanes desmantelaron el muro de Berlín, los estonios derribaron su propia pared arancelaria para liberar la expansión del comercio. Además, aplicaron un tipo único a la renta gravable del 26% a personas físicas y morales por igual, que combinado con IVA de 18%, impulsó el crecimiento económico junto con el ensanchamiento de los fondos de su Estado. Este mecanismo, luego de su eficacia probada en Estonia cobro popularidad en Lituania, Eslovaquia, Serbia y otros vecinos, también, recientemente democratizados.

Por tanto, juntas estas tres transformaciones trabajaron fiscalmente por el lado de la recaudación y el gasto público, en un contexto de democracia liberal. En ese sentido Gerry y Mickiewicz (2008: 95) indican que: “La debilidad de la política fiscal hace que sea difícil para los gobiernos redistribuir los beneficios públicos a los que están en la parte inferior de la distribución del ingreso”. Aún más allá, demuestran empíricamente<sup>5</sup> la experiencia de los países de la Comunidad de Estados Independientes (CEI), con respecto a Europa Central y Oriental, que una política fiscal regresiva, donde se cobra incisivamente a los que perciben menores ingresos, combinada con exenciones arbitrarias a los empresarios genera dos efectos, ambos catastróficos para las democracias: desaliento a la inversión y la entrada del sector informal<sup>6</sup>.

En el sentido señalado, Gerry y Mickiewicz muestran cómo se encuentra vinculada la estabilidad fiscal y monetaria con la legitimidad política, apuntan que: “la combinación de baja legitimidad y una administración fiscal ineficiente forman un círculo vicioso que estimulan la desigualdad” (2008:97). Por tanto, para la democracia con desigualdad la transición democrática y económica requiere también de una transición de la administración fiscal en sentido progresista, es decir redistribución de recursos de los que más ganan a los que menos poseen. En América latina se produjeron sólo las dos primeras, dejando pendiente la última o definitivamente ignorándola. Por lo tanto, la igualdad política proporcionada por la tercera ola dejó fuera la igualdad económica, así como la igualdad justa de pago de impuestos.

Por su parte, la administración tributaria en México sobrevivió a las transiciones y la alternancia<sup>7</sup>. De hecho, la consecuencia de conservar el viejo sistema amenaza

5. Correlacionan la desigualdad medida a través de los ingresos con los índices de libertad política producidos por instituciones como Freedom House. También, realizan la correlación entre la proporción de ingresos fiscales de las naciones de Europa Central y Oriental y la desigualdad de ingresos. Por otra parte, seleccionan países de la región con políticas fiscales progresistas y otros con políticas regresivas para compararlos entre sí, demostrando su correspondencia con la desigualdad (Gerry y Mickiewicz, 2008).

6. Por tanto, corresponde, de acuerdo a sus resultados, una mayor distribución con políticas fiscales progresistas. De forma opuesta, las políticas fiscales regresivas producen un incremento del sector informal –que implica evasión fiscal– con una contracción de la inversión.

7. El conjunto de estudios científicos preocupados por explicar los retos de la democracia de la tercera ola incluyen el tema fiscal y se aglutinan bajo el nombre de Calidad de la democracia. Al interior de esta conviven dos corrientes antagónicas: por una lado están los que consideran que la democracia es un fin en sí mismo, al igual que el paradigma de la transición: Levine y Molina (2009), Canale-Mayet, Cassinelli y Olivares (2009), Ugalde (2005) y Schmitter (2005). Por otra parte comienza a aparecer, de forma sistemática, la tendencia de considerar a la democracia como un medio para alcanzar otros fines, por ejemplo el combate a la pobreza a través de reformas fiscales; en ese sentido se encuentra el informe Nuestra democracia de 2010 del PNUD y la OEA, la Guía práctica para evaluar la

con precipitar una crisis a mediano plazo. Ocurrió porque dicho sistema, lejos de transformarse, favoreció al incremento de segmentos informales, sobre todo, se aprovechó el apoyo estatal para estimular las inversiones privadas beneficiando a los de mayores ingresos. Por si fuese poco, también padece de la *maldición* de los *recursos*<sup>8</sup> observada por los economistas. En estos países el incremento de ingresos producidos por la exportación de recursos naturales se lleva a cabo en detrimento de la recaudación fiscal.

## 2. Desigualdad Socioeconómica y Mercado

*“El mercado es un buen siervo, pero un mal amo”*  
Karl Polanyi

La ausencia de una democracia social o justa, más allá de lo electoral, magnifica su impacto negativo sobre la cultura y moral contributiva en un contexto de progresivo aumento de las desigualdades. La mitad del problema de la recaudación ineficaz proviene de las políticas ineficaces de redistribución a través del gasto público.

En las condiciones actuales el Estado expone a sus potenciales contribuyentes al peligro de los oscuros molinos satánicos, en palabras de Karl Polanyi<sup>9</sup> para referirse a las consecuencias de un mercado sin regulación estatal. La consecuencia más infortunada de tal situación es un malestar social generalizado: ¿cómo logra un ciudadano insatisfecho con sus precarias condiciones de vida contribuir a la institución responsable de permitirlo? Sólo se me ocurre una posible respuesta, un ciudadano con el Síndrome de Estocolmo, no con una moral contributiva.

En ese sentido la desigualdad sólo produce condiciones adecuadas para impulsar una inmoralidad. Si en América Latina y México se viven los índices más graves de la historia humana, es una ingenuidad paralizante esperar un cambio súbito a toda una tradición que norma las conductas civiles en materia de contribución. En el contexto actual, las oficinas de recaudación de impuestos jamás contemplaran hordas de impacientes contribuyentes morosos o francos evasores para regularizar su estatus, por un llamado a la reflexión de la ética contributiva. Es pocas palabras, ninguna nueva cultura aspira lograr éxito en esas condiciones sociales. En particular es de

calidad democrática de 2008 de Beetham et al, Salas Rivas (2008), Dehum (2006) y O'Donnell (2005), por mencionar algunos.

8. Esta condición la sufren naciones con grandes fuentes de recursos naturales, sobre todo minerales. Se caracterizan por una baja recaudación fiscal; un alto grado de despilfarro de las divisas generadas por su exportación; fomenta la corrupción por el alto valor de las concesiones de licencias exclusivas para explotarlos; aumentos rápidos de urbanización; baja inversión en capital humano; aumento progresivo de la desigualdad de ingresos; e “incluye la apreciación excesiva del tipo de cambio real, con una contracción resultante de los sectores exportadores de mano de obra en la industria manufacturera y la agricultura. También hay muchos otros factores que inciden negativamente sobre la gobernanza en los países, lo que lleva a un débil contrato social y la alta dependencia de los gobiernos de minerales o de la riqueza petrolera para sus ingresos” (OECD, 2012:69).

9. La expresión de oscuros molinos satánicos Polanyi la retoma del poema de *Jerusalem* del inglés William Blake, donde se critica abiertamente las condiciones de desigualdad de los obreros ingleses durante la Revolución industrial, caracterizada por la precariedad laboral, baja calidad de vivienda, salud y educación, entre muchas otras tragedias sociales. Durante esa época, se presentaba la misma situación económica de mercado autorregulado por sus propios mecanismos y bajo sus propias leyes, ausencia de mecanismos democráticos y un malestar social por parte de los desfavorecidos.

dominio público la existencia de las desigualdades más grandes de la actualidad en América Latina<sup>10</sup> y México. Porque contrastan altas tasas de renta con elevados niveles de extrema pobreza<sup>11</sup>.

En realidad en pocos países conviven la alta desigualdad y pobreza con una moral contributiva favorable a la recaudación eficaz, porque simplemente los ciudadanos excluidos dejan de identificarse con su Estado y su cuadro administrativo. La evidencia expuesta por los científicos sociales consistió en demostrar la monopolización de los canales institucionales<sup>12</sup>, así como los informales abiertos por las democracias, por parte de los ciudadanos con mayores ingresos o recursos en general. En esa situación, los ciudadanos políticos más vulnerables, los que carecen de una vivienda digna, de educación útil y funcional, de salud, que sufren precariedad en sus empleos y en su alimentación, los migrantes, las mujeres, los niños, los jóvenes, los discapacitados, los pobladores originarios, o los que viven algún nivel o tipo de pobreza, quedan sistemáticamente fuera de la posibilidad de participar y lograr que sus voces se escuchen. Así, se configura una sociedad donde unos pocos, los empresarios, políticos profesionales y ciudadanos con dinero y alta escolaridad, se adueñan de los mecanismos de toma de decisiones que evidentemente los favorecen.

Al respecto la OCDE señala para Asia que: “es probable que los países con altas cantidades de pobreza absoluta tengan el gasto social bajo debido al costo, y con baja cantidad de empleo remunerado y por tanto de la mercantilización de los ingresos disponibles para pagar impuestos para fines sociales” (OCDE, 2011:70). Es un círculo perverso de pobreza, desigualdad, baja recaudación y escasas políticas redistributivas. Para Europa: “a través de un conjunto de programas de seguridad social y de impuestos diseñados con el propósito de redistribución del ingreso y la reducción de la pobreza, la regulación del mercado de trabajo y la presencia de una red de servicios sociales, la gran mayoría de la población europea occidental ha sido tradicionalmente protegido y disfruta un alto nivel de seguridad sobre su futuro” (Battaini-Dragoni y Dominioni 2003:2).

Por ejemplo, Amin Shäfer demostró las consecuencias de la inequidad social<sup>13</sup> en las democracias de Europa del Este. O bien, la Asociación Americana de Ciencias Políticas<sup>14</sup> emitió un reporte en 2005 sobre la participación en Estados Unidos y su frase inicial revela la situación de una nación con altos ingresos y prestigio democrático: “Sólo

10. Consultar al respecto a Bonometti y Ruiz (2010), Díaz (2009), Teichman (2008) y Savoia, Asaw y Mckay (2010).

11. Cualquier sistema de información con bases de datos internacionales contienen esta información, desde la CEPAL; BID, BM, FMI, OCDE y OEA. Recomendando para una consulta rápida CEPAL (2005 y 2006).

12. Existe un conjunto de estudios a nivel mundial sobre los efectos de la desigualdad sobre las democracias, correlacionan indicadores como el ingreso, escolaridad, vivienda, salud y nivel cultural, con la participación política. De esa manera explican cómo el derecho ciudadano a participar y deliberar en la esfera pública, por ejemplo para exigir políticas redistributivas, se encuentra condicionado por la posesión de recursos: económicos, sociales y culturales. Para más detalles ver Taguenca y Sánchez (2013).

13. “Los estados con una distribución desigual de los ingresos, la confianza interpersonal, la esperanza de vida, el nivel educativo y la movilidad social resultan ser inferiores. Incluso entre las democracias ricas. [Por ejemplo:] un creciente nivel de desigualdad trae consigo un aumento en el número de personas obesas y enfermos mentales, de personas en prisión y de víctimas de asesinato, así como un aumento de la mortalidad infantil” (Shäfer, 2010).

14. El grupo de trabajo sobre desigualdad y democracia en ese país se integra por múltiples investigadores reconocidos en el mundo académico, sin embargo destacan dos grandes personalidades, que provienen de tradiciones diferentes: Theda Skocpol de la sociología histórica y Sidney Verba de los estudios sobre cultura política. Se destaca esto porque realizan investigaciones completamente diferentes a los utilizados en la teoría de la transición o de la calidad de la democracia, suelen interesarse por la dimensión histórica y cultural de los regímenes políticos, esto marca ya una diferencia significativa al incorporar dimensiones de análisis más integrales.

algunos estadounidenses ejercen plenamente sus derechos como ciudadanos, y por lo general provienen de los sectores más favorecidos de la sociedad” (APSA, 2005:2). Precisamente ahí radica el peligro de la desigualdad, porque si las mayorías quedan excluidas de la toma de decisiones públicas y una minoría logra establecer sus intereses de forma legal, sólo es cuestión de tiempo para que aparezcan las consecuencias sociales. También, se modifica la forma de relacionarse entre los ciudadanos, vecinos, familiar y parejas, tendiendo sobre todo a la polarización o deterioro del tejido social (Jun Naito, 2007). Del mismo modo, aumento de la desconfianza en las instituciones políticas, así como incrementos imparables de actividades corruptas (Patti T. Lenard, 2010).

En materia fiscal, la desigualdad sin una protección Estatal democrática produce dos efectos: **1)** los gastos públicos se ajustan a las agendas establecidas de quienes más participan y **2)** estas agendas suelen dejar al final de las prioridades las demandas de los desfavorecidos, en particular las políticas distributivas, configurando un sistema fiscal regresivo. Si los de mayores ingresos y la clase política mantienen el control del sistema fiscal, los canales institucionales, luego reflejadas en las agendas públicas, difícilmente se esperaría una reforma integral que atente contra sus intereses y no existe ética o cultura contributiva que lo impidan.

En resumen, las instituciones democráticas de la tercera ola en México mantuvieron intacto el sistema fiscal de la era de partido hegemónico, y lejos de ajustarlo a las nuevas condiciones de mercado, se utilizó para fortalecer los intereses de grupos, en particular de los más ricos, además, no existen canales alternativos a los partidos y mecanismos formales de participación para impulsar más políticas distributivas.

Por ejemplo, en las elecciones de 2012 ningún candidato a la presidencia del espectro ideológico priorizó la reforma fiscal progresiva. Y por si fuese poco, la moral contributiva a la que hoy se apela como estrategia de dominación política, reclama de esas grandes mayorías excluidas una conducta ejemplar en materia fiscal. Por eso las palabras de Polanyi nos aclaran el principal impedimento actual para fomentar nuevos comportamientos éticos en materia fiscal.

### 3. *Conmoción de la cohesión social*

*“La solidaridad social y política que necesitamos para construir una sociedad menos fea y menos agresiva, en la cual podamos ser más nosotros mismos, tiene una práctica de real importancia en la formación democrática”.*

*Paulo Freire*

Un tercer elemento contextual y teórico a considerar para reorientar la discusión de la ética contributiva se encuentra en la cohesión social<sup>15</sup>. Bernal, Varela y Guerra (S/F:5)

.....  
 15. Los estudios agrupados bajo el título de cohesión social, consisten en conceptos operacionalizados a través de indicadores cuantitativos. Se trata de un concepto complejo y multidimensional, jamás unidimensional. Es tan flexible y maleable que puede usarse con cualquier fin, ya sea tratar temas ambientales, culturales, planeación urbanos, impulsar reformas políticas, económicas, perfilar tipos de políticas, por mencionar algunos. Las tradiciones más importantes son: la de origen Europeo impulsado por el Consejo

proponen a los ciudadanos mexicanos –desde la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)– adoptar compromisos éticos, entre los cuales destacan dos por su vínculo con el tejido social: “El contribuyente cumplido debe reconocer que su participación lo hace solidario con su comunidad (y) El contribuyente honesto es coautor del bien común” (el subrayado es mi responsabilidad). A lo anterior, afirmo que a) lo propuesto como compromiso ético está mal expuesto, y b) lo que creo que intenta decir, como algo importante, no es cierto, veamos:

- A.** Si al contribuyente al que apela es cumplido, entonces es un hecho aceptado su reconocimiento al Estado, su disciplina, su sentido de pertenencia a una nación y una legitimidad expresa al contribuir. Por tanto, no puede ser un compromiso funcional una conducta pretérita, lo sería más bien con la mira hacia el futuro, donde se refiriera a un contribuyente incumplido. A saber, la diferencia entre el primero y el segundo sujeto, es el conjunto de valores compartidos a partir de los cuales norma su conducta, al primero sólo necesitamos mantenerlo en dichas condiciones, al segundo es indispensable comprometerlo éticamente.
  
- B.** A pesar del error, encuentro valiosa su intención de resaltar la importancia ética del acto de contribuir a la nación perteneciente, pero aun así, resulta infundada la relación entre grupo social y los estímulos recibidos de la misma para actuar fiscalmente. Porque se suele olvidar que en los países con bajos niveles de cohesión social difícilmente imperan las conductas morales en materia fiscal o en general cualquier otra. La cultura adecuada para permear una moralidad y ética contributiva requiere cohesión social, es decir, el reconocimiento legítimo de los ciudadanos a sus autoridades, poseer valores compartidos, un sentido de pertenencia, armonía, esperanza, reciprocidad, capacidad con recursos para participar en el espacio público e influir en las decisiones y, sobre todo, igualdad de oportunidades básicas<sup>16</sup>.

Una moralidad contributiva implica, pensar en el beneficio del otro, antes que el propio, eso resulta de una sociedad cohesionada. Recientemente un par de amigas alemanas, estudiantes de intercambio en la ciudad de Pachuca, descubrieron por medio de un mexicano, una forma de ganar dinero fácilmente, a través del envío

---

de Europa (Eurostat, S/F), (Battaini-Dragoni y Dominioni, 2003), (OECD, 2012), (Noll, 2009), la del gobierno de Canadá (Canadian Council on Social Development, 2000), las posturas críticas (Berger-Schmitt, 2000), (Hooghe, S/F), (Acket, 2011) y las adaptaciones de alguno de esos modelos (Sojo y Huthoff, 2007), (BID, S/F), (CEPAL, 2010).

<sup>16</sup>. Todos estos elementos son medidos cuantitativamente a través de indicadores como: derechos y valores democráticos; confianza y solidaridad; igualdad de oportunidades; sentido de pertenencia y noción de futuro compartido; reconocimiento de la diversidad; gestión y solución de conflictos; empoderamiento y participación, y relaciones positivas entre personas, grupos, comunidades y localidades (Este País, 2010:62). O bien, indicadores históricos referidos a la antigüedad de la segregación residencial en la ciudad, indicadores cualitativos de la importancia relativa de las jerarquías o las igualdades en la interacción entre desiguales, indicadores sobre la significación que tienen para las clases medias y altas los lugares de residencia como símbolo de figuración social, indicadores sobre el celo con que las clases medias y altas preservan las fronteras de su sociabilidad (requerimientos para el ingreso a determinados clubes), indicadores topográficos sobre la geografía de la ciudad, índices de movilidad social, tasas diferenciales de fecundidad entre las clases, ritmo de crecimiento urbano, contribución de las migraciones al crecimiento urbano, nivel de calificación media de los inmigrantes, evolución de los precios del suelo, composición sectorial de la fuerza de trabajo, nivel de desigualdad en los ingresos de los hogares, indicadores de calidad de los subsidios y avales para arriendos y compras de viviendas, indicadores del peso relativo de la vivienda social en las soluciones habitacionales para los pobres, indicadores del nivel de tolerancia política y administrativa a la ocupación de tierra y la tenencia precaria (Katzman, 2010:79). También se emplean, las variables intermedias usadas para la investigación de comunidades locales de la región flamenca de Bélgica se redujeron a: la participación religiosa, la ausencia de un crimen violento, la ausencia de delitos contra la propiedad, el desarrollo económico y la ausencia de privaciones, y la participación voluntaria (Hooghe:8).

por paquetería de bisutería artesanal altamente cotizada en su nación. De ese modo reducirían significativamente el monto de los impuestos a pagar en su país y a la Unión Europea aumentando el margen de ganancia, pero luego de calculadas las enormes ganancias, y una valoración ética, respondieron: “oh, muchos euros, sin embargo ningún alemán se beneficia, sólo nosotras, algo que no podemos imaginar, por lo que enviaremos una pequeña cantidad para regalos personales y abandonaremos la idea del buen negocio”. Más o menos recuerdo el orden de esas aleccionadoras palabras. Ellas actuaban con base en los valores de una sociedad donde se formaron, con un profundo arraigo, sentido de pertenencia y bienestar social con el que fueron arropadas. Por supuesto, para nuestro paisano, la decisión implicaba la más absoluta irracionalidad.

Una sociedad con bajos índices de cohesión social generan exactamente lo opuesto. Cuando los actores sociales en un contexto económico hostil, como el del mercado autorregulado de la era neoliberal, suelen satisfacer múltiples necesidades fuera del amparo del Estado. Así, lo que Bernal, Varela y Guerra (S/F:4) encuentran en la economía informal como primer obstáculo para la formación de una Nueva Cultura Contributiva, es para millones de mexicanos la única vía de acceso a bienes y servicios que la formalidad les niega sistemáticamente. Sin un mínimo de bienestar socioeconómico las conductas individualistas aparecen como una alternativa atractiva, porque los beneficios no se comparten y sin pago de impuestos aumentan los márgenes de ganancia. En ese sentido la informalidad es la fuente de salvación de familias enteras ante la precariedad laboral de las décadas recientes. Así, en lo individual los más desfavorecidos, lejos de representarles un malestar social es una oportunidad para quienes jamás su condición se los había permitido. El contexto marca la diferencia entre los referentes axiológicos entre un alemán y un mexicano, el primero considera a sus pares, el segundo únicamente calcula una posibilidad de sobrevivir; el primero se conduce moralmente, al segundo le enorgullece –para evitar pensar en diplomáticos eufemismos– ¡ser más *chingón* que los demás!

La cuestión a discutir en el corto y mediano plazo en materia fiscal, radica en el hecho de ir más allá de entender a la informalidad<sup>17</sup> como un bloque uniforme y origen de todo malestar económico de nuestra nación. Esa dimensión económica compleja, además de evadir impuestos y encubrir a la delincuencia organizada, también, aloja a millones de familias productivas, a la emergente economía social y solidaria<sup>18</sup>, unidades productivas vinculadas con el propio sector formal, sobre todo a millones de potenciales contribuyentes. Es preciso entender, los motivos sociales o estímulos de los ciudadanos para ingresar y luego quedar atrapados en la informalidad. Porque sospecho que buena parte de ellos encontraría justa la evasión fiscal, aunque no

17. Con base en un reporte de la Organización Internacional del Trabajo de 1972, la informalidad se caracteriza por: su facilidad de entrada; apoyo en los recursos locales; propiedad familiar de las empresas; escala de operación pequeña; y destrezas adquiridas fuera del sistema educativo formal, entre otras. En tanto la formalidad se define a partir de lo opuesto. Para más detalles revisar la extraordinaria revisión teórica de la informalidad en Carlos Salas (2006:130-148).

18. La economía social y solidaria constituyen un nuevo paradigma de investigación económica para explicar y difundir las unidades productivas micro con fines sociales, así como de subsistencia, caracterizadas por orientar sus acciones por valores y no sólo por el fin de lucro. Para más detalles ver Leville y García (2009), Cadena (2005) y la amplia variedad de materiales preparados por Coraggio (2011, 2012a y b, 2013a y b) y los clásicos de Karl Polanyi.

precisamente buena. Además, a la mayoría de sus argumentos les asiste la razón, por ejemplo: los altos índices de corrupción<sup>19</sup>; la evasión fiscal a niveles más alarmantes como la venta de bancos luego del Fondo Bancario de Protección al Ahorro (Fobaproa) sustituido por el Instituto para la Protección al Ahorro Bancario (IPAB); en particular, la desconfianza generalizada en las instituciones gubernamentales<sup>20</sup>.

En América Latina y México, la cohesión social probablemente se produzca con mayor facilidad en la informalidad<sup>21</sup>. Por algo, los amigos, familiar e iglesia aparecen como las instituciones más confiables. Por tanto representan una proporción económica difícilmente cuantificable. Dentro de esta, como indiqué ya, se ubica la economía social y solidaria. Ante el desamparo de la acción estatal para regular las condiciones del mercado de trabajo de la era neoliberal, los ciudadanos desplazan sus actividades, así como satisfacción de necesidades a estructuras tradicionales como la familia o el barrio, donde las reglas se rigen de forma diferente y donde queda excluido el fin de lucro como único referente de acción. En ese sentido, la solidaridad también produce bienes y servicios indispensables para la vida de los grupos vulnerables, intentar formalizarlos constituye uno de los actos más injustos e inmorales del mundo social. Algo inimaginable en la solidaridad democrática a la que apela P. Freire.

### III. Estado, ética y moral contributiva

*“Menos mal hacen los delincuentes que un mal juez”.*

*F. de Quevedo*

Hasta aquí, detrás de la exposición académica sobre la influencia negativa del contexto social, quizá levante sospechas sobre mi postura ideológica. Para confirmarlo, es el momento preciso de destapar públicamente mi desacuerdo –no con el instrumento de dominación estatal– sino con el tipo de intenciones de la nueva cultura, ética y moral contributiva, promovida en México por las autoridades correspondientes. Por lo tanto, en la siguiente sección propongo una estrategia para acomodar una pequeña parte de las piezas de complejo rompecabezas fiscal.

19. “En el último índice de percepción de la corrupción de Transparencia Internacional, publicado en diciembre pasado, México aparece en el lugar 105 de 176 países calificados. A nivel regional, sólo nueve de los 31 países calificados obtuvieron peores resultados que México” (Appel: 2013).

20. Con base en los resultados de la encuesta de Parametría (2012) las instituciones de gobierno son las peor evaluadas en confianza: el gobierno municipal 46%, los jueces 46%, la policía estatal 42%, la policía municipal 38% y los partidos políticos 32%. En sentido opuesto la de mayor con 91%, son los amigos y familiares.

21. Por ejemplo, en Asia se iniciaron un par de reportes por parte de la OCDE sobre cohesión social, el más reciente (2011) requirió incluir un nuevo apartado referido a I trabajo no remunerado porque los indicadores económicos tradicionales resultan incapaces de explicar. Se encontró entre otras cosas, que las mujeres contribuyen más significativamente al bienestar social y gran parte de su horario lo dedica a actividades informales relacionadas al vecindario o la familia, esto es servicios informales en el lenguaje tradicional. Los países menos industrializados como Mongolia o Kasakistan el uso de su tiempo es utilizado en actividades donde no se genera riqueza que pueda ser gravada, lo mismo ocurre con las economías menos desarrolladas como Armenia o Camboya. Sólo cuando se trata de economías altamente desarrolladas coincide un mayor uso del tiempo en actividades relacionadas al mercado productivo que generar riqueza y a la formación de recursos humanos, como lo es educación, ambos incluidos en la economía formal, es el caso de Corea del Sur, Japón, Australia o China.

De la Ética del contribuyente de Bernal, Varela y Guerra retomo dos afirmaciones cruciales para mis propósitos. La primera de estas revela un instrumento de dominación política, tan frecuente como valioso para cualquier Estado democrático:

*“Una de las tareas más importantes que tiene pendiente la sociedad mexicana es la de forjar una nueva cultura contributiva: Un paradigma nuevo y fresco del conjunto de creencias, valores y normas sociales que determinan la acción humana de contribuir para la consecución de un fin superior a través de la satisfacción de las cargas fiscales” (S/F:1).*

La segunda, se refiere a la relación de poder entre el Estado y el ciudadano, con la cuál estoy en completo acuerdo:

*“En la formación de la conciencia ciudadana que motiva la contribución, se ha tomado el camino equivocado al querer promover el cumplimiento de la obligación fiscal a través del establecimiento progresivo de nuevas y severas sanciones, así como otras graves consecuencias jurídicas para los contribuyentes que se consideran incumplidos, y del otorgamiento de drásticas y trascendentales facultades de fiscalización a las autoridades fiscales”. Bernal, Varela y Guerra (S/F:5).*

La diferencia entre la dominación y el simple poder<sup>22</sup> consiste en la eficacia a mediano y largo plazo de la capacidad de mandato de un Estado<sup>23</sup>. Mientras la primera se refiere a la capacidad para encontrar obediencia por parte del ciudadano, es decir, una forma de persuasión ideológica donde se reconoce la importancia, legitimidad y valor de contribuir. El segundo se limita a imponer la voluntad institucional a través del uso de la violencia sobre la cual posee el monopolio legítimo, esto es, obliga a contribuir independientemente de la creencia del contribuyente. Si la transición fiscal se encuentra dentro de las prioridades de México, el camino correcto entonces consiste en dictar el nuevo marco ético contributivo, en someter a discusión las nuevas reglas del derecho fiscal, en promover la conveniencia entre los ciudadanos de aportar a las arcas nacionales y en general, de revertir las conductas de los tramposos y evasores fiscales a través de la legislación fiscal, es decir, de forjar –en lo posible a nuestro alcance sobre los procesos sociohistóricos de larga duración– una nueva cultura contributiva, así como, un marco legal sólido.

En todo caso, aquí mi inconformidad parte de dudar de la prioridad fiscal en la agenda política en el contexto de una economía neoliberal con un régimen político

22. Con base en Max Weber: “Poder significa la probabilidad de imponer la propia voluntad, dentro de una relación social, aun contra toda resistencia y cualquiera que sea el fundamento de esa probabilidad. Por *dominación* debe entenderse la probabilidad de encontrar obediencia a un mandato de determinado contenido entre personas dadas; por *disciplina* debe entenderse la probabilidad de encontrar obediencia para un mandato por parte de un conjunto de personas que, en virtud de actitudes arraigadas, sea pronta, simple y automática” (1998:43).

23. “Por *estado* debe entenderse un *instituto político* de actividad continuada, cuando y en la medida en que su cuadro administrativo [gobierno] mantenga con éxito la pretensión al *monopolio legítimo* de la coacción física para el mantenimiento del orden vigente” (Weber, 1998:43).

democrático. Si hasta ahora sirvió para el beneficio de la minoría encargada de tomar las decisiones, no encuentro nuevos motivos a los ya conocidos para emprender una reforma, tal como está, funciona para esos fines. Si ese es el caso, entonces la ética, moral y cultura contributiva servirá para aumentar la presión sobre las mayorías con el objetivo de preservar, y en lo posible, aumentar tales beneficios.

Si aún permanecemos como nación en el umbral de la duda, lo cierto es que esa estrategia de dominación suena en sí misma como un acto injusto, pedirles más a quienes llevan ya la mayor carga fiscal. Por eso mismo, estoy de acuerdo con el instrumento, no con el que sospecho es el fin, tampoco, con su sentido unidireccional de aplicación.

Si por el contrario, equivoco mi percepción –y espero que así sea en la nueva administración, o bien una futura– entonces al mismo instrumento de dominación es indispensable de dotarle de un nuevo sentido democrático con un nuevo rumbo. Dicho de otra manera, la ética, moral y nueva cultura debe incidir en todos los grupos integrantes de la nación de México, desde el contribuyente incumplido, hasta los grandes empresarios nacionales y extranjeros beneficiados con las bajas tasas de impuestos a la renta y las utilidades, pasando por los propios partidos políticos y sobre todo a los francos evasores. Como se aprecia en el Cuadro 1, de los anexos, las democracias antiguas duplican su tasa de recaudación en ese rubro respecto a México sin trastocar la vida económica e institucional.

Las nuevas conductas contributivas necesitan iniciarse entre políticos y empresarios, no sólo en el contribuyente actual; se espera mayor aportación no sólo de los mismos, sino de los hasta hoy beneficiados. Ese sería un buen inicio para restablecer la confianza de las instituciones públicas y económicas sumergidas en el más absoluto desprestigio. Como lo indican todas las nuevas tendencias de educación en valores, tan difundidas en los tratados pedagógicos, la mejor lección moral es enseñar con el ejemplo. A saber, el ejemplo también reconstituye la calidad moral tan necesaria para ejercer la función pública.

Los valores y comportamientos sociales también son producto de contagio, Durkheim los llamó corrientes sociales. El asunto está muy claro, se necesita empezar ahí en donde más sospechas se perciben, en el cuadro administrativo del Estado. Además, impulsando desde la misma instancia un pago más equitativo. Como se aprecia en el caso de Estonia y otros países recientemente democratizados, las reformas fiscales también estimulan el crecimiento económico, y siempre que se calcule una distribución más justa desde el mismo sistema fiscal, se genera desarrollo social. La lección de Quevedo es forzosa comprenderla. Cuando un contribuyente comete un acto inmoral, la nación pierde un poco, pero tratándose de un Estado, entonces la nación pierde por completo. Las magnitudes de las consecuencias son desproporcionadas. Si sus instituciones fiscales se limitan a exigir de cada ciudadano el cumplimiento de sus obligaciones, sin antes reflexionar sobre su propia conducta

moral, entonces no será un contribuyente sino que se multiplicará el efecto a millones, lanzándolos a la informalidad. Basta con recordar el bochornoso incidente de filtración de información de funcionarios públicos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) a Roberto Campa sobre la supuesta evasión fiscal del candidato a la presidencia Roberto Madrazo en el lejano ya 2006. Los actos inmorales también provienen de las instancias a quienes hemos conferido la tarea fiscal, por tanto, esperar un comportamiento ético del otro, sin asumirlo uno mismo, afecta el esfuerzo de impulsar nuevas conductas éticas.

Los valores favorables a una nueva cultura contributiva es un asunto de calidad moral, de ambos lados de vida pública, es decir, del contribuyente, así como del recaudador. Discutir los asuntos de la ética, moral y esa nueva cultura pretendida sin incluir a esos actores, devela la intención –ingenua o completamente mal intencionada– de ver el asunto de forma unidireccional y apelando a una relación de poder. El éxito de ese instrumento de dominación depende de incorporar nuevas piezas para construir debates integrales de nuestra sociedad y del sistema fiscal que necesita.

#### **IV. Notas finales**

Aunque siempre he dudado de las leyes nomotéticas de los positivistas, me parece estar frente a algo similar: los países con altos índices de pobreza, exclusión social y desigualdad socioeconómica, con precarios entramados institucionales democráticos, son naciones con predominantes conductas inmorales contributivas y sistemas fiscales ineficaces, así como regresivos. Además, se agrava con el funcionamiento de gobiernos carentes de legitimidad y predominio de prácticas corruptas. Eventualmente caracterizados, por exigir conductas morales intachables a sus contribuyentes, a través de constructos ideológicos como el oculto de tras de las pretensiones de engendrar una nueva cultura contributiva unilateral. Así como, llamados fuertes a la aplicación del Estado de derecho de los sectores más favorecidos.

Para fundar una nueva dinámica fiscal se requiere apelar los procesos sociales. Por ejemplo, recordar el tipo de construcción federal de naciones como Suiza, Estados Unidos o Alemania, donde existe una coordinación entre los niveles de gobierno “La distribución de las facultades legislativas y ejecutivas definida en la constitución establece el ámbito de las responsabilidades de gasto que cada gobierno, en respuesta a las circunstancias políticas, puede asumir” (Boadway y Watts, 2008:219).

También, es posible aprender de las circunstancias actuales, por ejemplo en el Reino Unido se abrió el debate público sobre la necesidad de impulsar fuertes impuestos a las multinacionales como Google o Starbucks, con altas ganancias y baja retribución fiscales a la sociedad donde opera. Si esto ocurre allá, resulta ingenuo pensar que en México sí logramos cobrarles lo justo por sus costosos beneficios. Mientras que, a los súbditos ingleses les es otorgada la oportunidad de deliberar, a los ciudadanos mexicanos sólo les queda esperar hasta las próximas elecciones un reformista fiscal, entre las opciones partidistas desinteresadas hasta hoy en la reforma fiscal.

Evidentemente, la ardua labor de revertir inercias comienza en casa. En abril de 2013 el Instituto Federal Electoral denunció el adeudo por 200 millones de pesos al Estado por parte de los partidos políticos, los mismos involucrados en el Pacto por México Adéndum, donde se pretende entre muchas otras prioridades, el combate al comercio informal. Así entonces, con una doble moral se erigen como juez y parte. Las cantidades de dinero<sup>24</sup> usadas por estas instituciones formales de la democracia también requieren ser sujetas a un mayor control estatal, si bien ninguna administración tributaria puede verificar el completo cumplimiento de las obligaciones, es indignante que olvide a los peces más gordos, para tal fin, sale sobrando la moral contributiva del ciudadano común.

Otra lección deriva de la combinación de estrategias para fomentar valores, en este caso contributivos. Las dos tendencias teóricas de educación moral señalan caminos distintos. El primero, apela a los procesos individuales de autorreflexión que funciona a través de una dinámica completamente natural en el ser humano según su etapa de desarrollo<sup>25</sup>. Parte del supuesto según el cual la condición humana, por su naturaleza racional es en sí mismo un ente ético, lo único socialmente aceptado es estimular esa facultad; ahí es donde se fortalece la estrategia de persuadir a los ciudadanos con una nueva cultura contributiva de su importancia siempre que tenga beneficios sociales que lo estimulen. El segundo, proviene de los sectores duros, en este caso se considera como importante un grupo de valores para la vida, por tanto es imprescindible inculcarse a través de un proceso activo<sup>26</sup>. Niegan la condición innata del aprendizaje de valores incurriendo en prácticas francamente autoritarias de condicionamiento: en esta versión se aprende, o se sanciona. Los valores implícitos en la ética contributiva necesitan una aplicación de ambas formas para difundirlos al igual que la acción estatal, una es por medio de la persuasión y la otra de la sanción punitivas. La primera de forma permanente, la segunda de forma selectiva.

En resumen, en México un reto capital de la cultura contributiva es a la vez un problema de orden democrático, donde el Estado requiere reforzar sus estrategias persuasivas, su eficacia en políticas distributivas y donde las instituciones políticas permitan equilibrar los intereses de los grupos vinculados al sistema fiscal. Sin canales adecuados, ni intensiones públicas, en un contexto de mercado autorregulado la cultura tramposa y evasiva se nutrirá de los efectos negativos del contexto social vigente.

Finalmente, culmino con una convicción. Se puede o no coincidir con mi postura ideológica, algo completamente irrelevante. Pero estoy satisfecho de conseguir identificar algunas piezas clave sujetas a discusión en algún momento de la transición del régimen fiscal, aún pendiente. Se me podrás reprochar, con justa razón, la forma de exponer los contenidos y propuestas, mas nunca, se me tachará de mentir sobre

.....  
<sup>24</sup>. Consultar el cuadro número 2, 3 y 4 sobre in dinero utilizado por las instituciones electorales en México.

<sup>25</sup>. Algunos autores clásicos son Scheler, Kohlberg y Oser. Para más detalles ver *Teoría y práctica de la educación moral* de Ramos et al (2004).

<sup>26</sup>. Los autores clásico promotores de este pensamiento son Nussbaum, Rorty, Puka, Piaget y Dewey (Ramos et al, 2004), (Puig, 1996), (Puig y Martínez, 1998).

los argumentos condicionantes del mundo social en el rompecabezas fiscal, aquí vertidos. Tan arrogante seguridad proviene, no de una brillante exposición, sino de la catástrofe social vivida en el México del Siglo XXI. La urgencia por reconstruir el cemento que nos une como nación se encuentra tan condicionada por la transformación del sistema fiscal, como la influencia negativa del contexto social sobre la ética y moral contributiva. Los propios temas de la democracia, desigualdad, cohesión social, Estado y mercado se intersectan en la cultura, de la cual forma parte el hábito de pagar impuestos en tiempo y forma.

## V. Bibliografía

- Acket, Monique et al. (2011). "Measuring and Validating Social Cohesion: a Bottom-up approach", *CEPS Instead*.
- American Political Science Association APSA (2005). Foundation for the Study of Independent Social Ideas. "American Democracy and Inequality", *Dissent*, Spring, pp. 80-84.
- Appel, Marco (2013). "México, entre los países donde la corrupción está vinculada a violaciones de DH". En *Proceso*. 29 de marzo. Disponible en html en: <http://www.proceso.com.mx/?p=337595>
- Banco Interamericano de Desarrollo (S/f). *La Cohesión Social en América Latina y el Caribe. Análisis, acción y coordinación*, Banco Interamericano de Desarrollo.
- Battaini-Dragoni, Gabriella and Dominioni, Stefano (2003). "The Council of Europe's Strategy for Social Cohesion", *The University of Hong Kong*.
- Beetham, David et al. (2008), *Evaluar la calidad de la democracia, Guía práctica*, IDEA, Estocolmo, Suecia.
- Berger-Schmitt, Regina (2000). "Social Cohesion as an Aspect of the Quality Societies: Concept and Measurement", *Center for Survey Research and Methodology*.
- Bernal, Diana, Varela, Grisela y Guerra, Alejandra (S/F). *Ética del Contribuyente*. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número III.
- Boadway, Robin y Watts, Ronald L. (2008). "Federalismo Fiscal en Canadá, los Estados Unidos y Alemania". En *Trimestre Fiscal No. 84*, enero-marzo, pp. 215-238. INDETEC.
- Bonometti, Petra y Ruiz, Susana (2010). "La democracia en América Latina y la constante amenaza de la desigualdad". En *Andamios*, Vol. 7, No. 13, mayo-agosto, pp. 11-36.
- Cadena, Felix (2005). *De la economía popular a la economía de solidaridad, itineraria de una búsqueda estratégica y metodológica para otro mundo posible*. El Colegio de Tlaxcala, A.C. Tlaxcala, México.

- Canadian Council on Social Development (2000). "Social Cohesion in Canada: Possible Indicators". *Government of Canada*.
- Canale-Mayet, Antonio, Cassinelli, Aldo y Olivares, Alejandro (2009) "Calidad de la democracia y gestión pública", en *Revista de Estudios Politécnicos*, 2008, Vol. VII, no 11.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). (2005). Panorama social de América Latina. Apéndice estadístico. Santiago: CEPAL.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). (2006). Dando forma al futuro de sociales protección. Acceso, financiamiento y solidaridad. Santiago: CEPAL.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe). (2010). *Cohesión Social en América Latina. Una relación de conceptos, marcos de referencia e indicadores*, Naciones Unidas.
- Clifford, Geertz (1987). *The interpretation of culture*, Nueva York, Basic Books Inc., 1973.
- Coraggio, José Luis (2011). *La Presencia De La Economía Social Y Solidaria (ess) Y Su Institucionalización En América Latina*. Contribution a les Etats généraux de l'ESS les 17, 18, et 19 juin, Paris.
- Coraggio, José Luis (2012a). "Economía Social y Solidaria: las relaciones entre conocimiento y políticas públicas". En *Conocimiento y políticas públicas de economía social y solidaria*, IAEN, Quito.
- Coraggio, José Luis (2012b). "La Economía Social y Solidaria (ESS) en América latina". En: Alejandro Guillén y Mauricio Phélan, *Construyendo el Buen Vivir*. Universidad de Cuenca/ PYDLOS, Cuenca, 2012, p 236-256.
- Coraggio, José Luis (2013a). "La economía social y solidaria ante la pobreza". En: *Voces del Fénix*, La dignidad de los Nadie, Nro.22.
- Coraggio, José Luis (2013b). "La economía social y solidaria: hacia la búsqueda de posibles convergencias con el Vivir Bien". En: Ivonne Farah y Verónica Tejerina (coord.), *Vivir bien: Infancia, género y economía. Entre la teoría y la práctica*. CIDES-UMSA, La Paz. 2013.
- Dehum, Mónica, (2006), "La importancia de definir un concepto de calidad de la democracia", en *El cotidiano*, noviembre-diciembre, año/vol., 21, número 140, Universidad Autónoma Metropolitana-Azcapotzalco, México, D.F., pp. 58-66.
- Díaz, Carlos (2009). "Instituciones, democracia social: aproximaciones al caso mexicano". En *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, Vol. LI, Núm. 205, enero-abril, 2009, 99. 97-116.

- Este País, Cohesión comunitaria e innovación social fundación (2010). “Del tejido social a la cohesión comunitaria, una aproximación inicial para México”, Desarrollo Social. Septiembre.
- Eurostat (S/f). Indicadores de Cohesión Social.
- Gerry, Christopher and Tomasz Mickiewicz (2008). “Inequality, Democracy and Taxation: Lessons from the Post-Communist Transition”. *Europe-Asia Studies*, University of Glasgow, Vol. 60, No. 1, January 2008, 89 – 111.
- Hooghe, Marc (S/f) “The Development of Comprehensive Social Cohesion Indicator for Belgian Communities”, *Data Reduction Techniques for Community Level Data*.
- Huntington, Samuel (1990). “La tercera ola: la democratización a finales del siglo XX”. Antología, *Sociología Política: cambio político y transición a la democracia*. Compilado por Esperanza Palma. México, D. F. UAM.
- Kaztman, Rubén (2010). “La dimensión espacial de la cohesión social en América Latina”. En *Cohesión Social en América Latina. Una relación de conceptos, marcos de referencia e indicadores*, Naciones Unidas, CEPAL. Pp. 39-84.
- Lenard, Patti Tamara (2010). “Rebuilding Trust in an Era of Widening Wealth Inequality”. *Journal of social philosophy*, Vol. 41 No. 1, Spring, pp. 73-91.
- Leville, Jean-Louis y García, Jordi (2009). *Crisis capitalista y economía solidaria, una economía que emerge como alternativa real*. Colección Abtrazyt, Editorial Icaria, Barcelona, España.
- Levine, Daniel y Molina, José Enrique (2009), “Calidad de la democracia, y debilidades en América Latina”, en *Congreso de la Latin American Studies Association*, Rio de Janeiro Junio del 2009.
- Moore, Barrington (2002). *Los orígenes sociales de la dictadura y la democracia, el señor y el campesino en la formación del mundo moderno*. Ediciones Península, Barcelona, España.
- Naito, Jun (2007). “Perceived Freedom and its Sociological Effects: An Inquiry into the Relationship Between Liberalism and Inequality”, *International Journal of Japanese Sociology*, No. 16, pp. 80-99.
- Naito, Jun (2007). “Perceived Freedom and its Sociological Effects: An Inquiry into the Relationship Between Liberalism and Inequality”, *International Journal of Japanese Sociology*, No. 16, pp. 80-99.
- Noll, Heinz Herbert (2009). “The Impact of Cultural and Citizenship Education on Social Cohesion: Chances –Challenges- Changes”, *Leibniz Insitute for the Social Sciences*.

- O'Donnell, Guillermo, (2005), "Es una obligación y un derecho criticar nuestras democracias" en *Metapolítica*, Núm. 39, Enero-febrero 2005.
- OECD (2012), *Perspectives on Global Development 2012: Social Cohesion in a Shifting World*, OECD. Publishing: [http://dx.doi.org/10.1787/persp\\_glob\\_dev-2012-en](http://dx.doi.org/10.1787/persp_glob_dev-2012-en)
- OECD (2011). "Social Cohesion Indicators", in *Society at a Chance: Asia/Pacific*, 2011, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.11787/9789264106154-11-en>.
- Parametría (2012) *Carta Paramétrica. Confianza en las instituciones*. Correspondiente al mes de julio. Disponible en html en: <http://www.parametria.com.mx/DetalleEstudio.php?E=4480>
- Polanyi, Karl (1944). *La gran transformación, los orígenes políticos y económicos de nuestro tiempo*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Polanyi, Karl (2012). "Economía y democracia (1932)", en *Textos escogidos Karl Polanyi*, Estudios introductorios de Jean-Louis Laville, Margarite Mendell, Kari Polanyi Levit y José Luis Coraggio. CLACSO y Universidad Nacional de General Sarmiento.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD y Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos OEA (2010), *Nuestra Democracia*, Fondo de Cultura Económica, México, D.F.
- Puig, J. (1996). *La construcción de la personalidad moral*. Barcelona. España: Paidós.
- Puig, J.M. y Martínez, M. (1998). *Educación moral y democracia*. Barcelona, España: Laertes.
- Ramos, Guadalupe et al. (2004). "Teoría y práctica de la educación moral". En: *Revista educación en valores*, ISSN 1690-7884, N°. 2, pp. 11-29.
- Salas, Carlos (2006). "El sector informal: auxilio u obstáculo para el conocimiento de la realidad social en América Latina". En *Teorías sociales y estudios del trabajo: nuevos enfoques*. Cuadernos A. Temas de Innovación Social. Coordinación Enrique de la Garza Toledo. Anthopos Editorial, UAM Iztapalapa. México.
- Samuelson, Paul y William Nordhaus (2005). *Economía* decimotava edición. Mc Graw Hill. México.
- Sánchez, Abraham (2009). "Avance de investigación: análisis de los costos del sistema electoral en México en 2009". En *Memoria del Quinto Congreso Nacional de Investigación Social*, de la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo.
- Savoia, Antonio, Joshy Asaw y Adrew Mickay (2010). *Inequality, Democracy, and Institutions: A Critical Review of Recent Research*. *World Development* Vol. 38, No. 2, pp. 142–154.

- Schmitter, Philippe (2005), "Las virtudes amigas de la mención de cuentas" en *Metapolítica*, Núm. 39, Enero-febrero 2005.
- Schäfer, Amin (2010). "Consequences of social inequality for democracy in Western Europe", Verlag für Sozialwissenschaften.
- Sojo, Ana y Uthoff, Andreas (ed.) (2007). *Cohesión social en América Latina y el caribe. Una relación perentoria de algunas dimensiones*, CEPAL.
- Taguenca, Juan Antonio y Sánchez, Abraham (2013). *Reconstruyendo la esfera social: el enfoque desigualdad-democracia*. En procesos de publicación en: *Revista Mexicana de Sociología*, UNAM. México.
- Teichaman, Judith. (2008). "Redistributive Conflict and Social Policy in Latin America", *World Development*, Vol. 36, No. 3, pp. 446-460.
- Tilly, Charles (2005). "La democracia mediante la lucha". En *Sociológica*, año 19, número 57, enero-abril de 2005, UAM-Azcapotzalco, México. pp. 35-59.
- Ugalde, Luis Carlos (2005), "Hacia una democracia de calidad", en *Letras Libres*, disponible en formato html, en: <http://www.letraslibres.com/revista/convivio/hacia-una-democracia-de-calidad?page=full>.
- Weber, Max (1998). *Economía y sociedad*. Fondo de Cultura Económica. México.

## VI.Anexos

CUADRO NUMERO 1. RECAUDACION FISCAL EN RELACION A SU ESTATUS DEMOCRATICO									
DEMOCRACIAS ANTIGUAS									
Unidad	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
<b>SUIZA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	28.8	29.2	29.1	28.9	29.1	29.7	29.8	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	12.5	13	13.2	13.3	13.8	14	14.2	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	6.8	6.9	6.8	6.6	6.4	6.4	6.5	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	20.9	20.9	20.9	21.1	20.6	20.7	20.7	21.0
<b>REINO UNIDO</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	34.8	35.7	36.4	36	35.7	34.3	35	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	12.8	13.7	14.5	14.2	14.3	13.2	13.1	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	11.1	10.8	10.6	10.5	10.3	9.9	10.8	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	33.9	33.9	34	34.1	32.8	32.4	32.6	32.5
<b>ESTADOS UNIDOS</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	25.7	27.1	27.9	27.9	26.3	24.1	24.8	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	11.2	12.7	13.5	13.6	12	9.8	10.7	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	4.7	4.8	4.8	4.7	4.6	4.5	4.5	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	29.8	29.8	29.9	30	29.6	30.1	30.4	29.5
<b>FRANCIA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	43.6	44.1	44.4	43.7	43.5	42.4	42.9	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	10.2	10.4	10.8	10.4	10.5	8.8	9.4	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	11.2	11.2	11.1	10.9	10.7	10.6	10.7	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	49.9	50.1	50.2	49.3	49.3	49.3	49.3	49.4
<b>ALEMANIA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	35.0	35.0	35.6	36.0	36.4	37.3	36.3	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	9.6	9.9	10.8	11.2	11.5	10.8	10.4	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	10.2	10.1	10.1	10.5	10.6	11.1	10.7	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	52.2	52.1	52.3	51.9	51.5	50.9	49.2	49.8
<b>DEMOCRACIAS LATINOAMERICANAS DE LA TERCERA OLA</b>									
Unidad	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
<b>MEXICO</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	17.1	18.1	18.2	17.7	20.9	17.4	18.1	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	4.2	4.4	4.6	4.9	5.2	5.0	5.2	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	9.5	10.2	10.3	9.4	12.3	8.7	9.8	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	15.2	14.7	15.0	15.9	15.1	15.3	15.5	16.2
<b>CHILE</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	19.8	21.6	23.2	24.0	22.5	18.4	20.9	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	5.9	7.8	10.5	11.0	8.4	5.7	8.0	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	11.2	11.1	10.0	10.5	11.4	10.3	10.7	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0
<b>BRASIL</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	31.9	32.9	32.8	33.4	33.6	32.6	...	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	6.2	7.0	6.9	7.3	7.8	7.4	...	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	16.2	16.2	15.9	15.9	15.5	14.4	...	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	...	...	...	...	...	...	...	...
<b>DEMOCRACIAS DE LA TERCERA OLA ACOMPAÑADAS POR REFORMAS FISCALES</b>									
<b>ESTONIA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	38.1	38.6	38.3	37.7	37.0	37.4	37.7	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	7.8	8.3	8.7	8.8	8.4	7.7	7.6	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	13.7	13.6	13.3	13.2	13.2	13.9	14.1	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	46.3	45.6	45.3	43.3	42.9	42.2	42.5	42.6
<b>ESLOVENIA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	38.1	38.6	38.3	37.7	37.0	37.4	37.7	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	7.8	8.3	8.7	8.8	8.4	7.7	7.6	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	13.7	13.6	13.3	13.2	13.2	13.9	14.1	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	46.3	45.6	45.3	43.3	42.9	42.2	42.5	42.6
<b>ESLOVAQUIA</b>									
Impuesto total a los ingresos	% del PIB	31.7	31.5	29.4	29.4	29.4	29.0	28.4	...
Impuestos sobre la renta y las utilidades	% del PIB	5.7	5.6	5.7	5.8	6.2	5.2	5.1	...
Impuestos sobre bienes y servicios	% del PIB	12.3	12.6	11.4	11.3	10.6	10.6	10.3	...
Impuestos sobre el trabajador medio	% de los costes	42.2	38.0	38.3	38.4	38.8	37.7	37.9	38.9

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la OCDE (2013).

**Cuadro No. 2 Costos de Organismos Electorales en 2009**

	Lista	Organismo Electoral	Autoridad Electoral	TOTAL
	Nominal			
Federal	77481874	\$ 12,180,746,640.00	\$ 1,997,884,800.00	\$14,178,631,440.00
Distrito Federal	7193139	\$ 1,517,496,954.05	\$ 218,126,987.61	\$ 1,735,623,941.66
Estado de México	10020332	\$ 1,558,973,217.51	\$ 82,964,901.00	\$ 1,641,938,118.51
Jalisco	5133870	\$ 656,175,217.00	\$ 43,880,500.00	\$ 700,055,717.00
Tabasco	1452850	\$ 370,049,311.92	\$ 15,817,152.00	\$ 385,866,463.92
Nuevo León	3211239	\$ 325,815,900.00	\$ 37,615,500.00	\$ 363,431,400.00
Guanajuato	3746664	\$ 324,930,402.00	\$ 28,889,058.00	\$ 353,819,460.00
Sonora	1826173	\$ 258,048,453.00	\$ 18,000,000.00	\$ 276,048,453.00
San Luis Potosí	1729267	\$ 209,386,000.00	\$ 26,504,993.00	\$ 235,890,993.00
Coahuila	1854362	\$ 195,320,950.50	\$ 13,332,000.00	\$ 208,652,950.50
Morelos	1286210	\$ 187,828,000.00	\$ 13,500,000.00	\$ 201,328,000.00
Veracruz	5170927	\$ 192,821,302.00	No hay información	\$ 192,821,302.00
Guerrero	2295921	\$ 129,880,935.17	\$ 35,491,600.00	\$ 165,372,535.17
Campeche	533813	\$ 140,633,923.00	No hay información	\$ 140,633,923.00
Sinaloa	1847846	\$ 117,813,652.00	\$ 9,154,140.00	\$ 126,967,792.00
Querétaro	1154593	\$ 123,352,854.00	No hay información	\$ 123,352,854.00
Chiapas	2838023	\$ 94,815,000.00	\$ 27,631,941.85	\$ 122,446,941.85
Quintana Roo	807348	\$ 94,814,762.00	\$ 25,065,000.00	\$ 119,879,762.00
Chihuahua	2550279	\$ 87,318,029.00	\$ 23,704,053.00	\$ 111,022,082.00
Zacatecas	1076509	\$ 99,918,843.00	\$ 10,941,310.00	\$ 110,860,153.00
Yucatán	1264284	\$ 95,000,000.00	\$ 11,200,000.00	\$ 106,200,000.00
Michoacán	3188517	\$ 64,613,454.00	\$ 15,994,310.00	\$ 80,607,764.00
Puebla	3727915	\$ 61,943,060.17	\$ 18,525,736.86	\$ 80,468,797.03
Oaxaca	2488918	\$ 77,168,622.17	No hay información	\$ 77,168,622.17
Colima	452536	\$ 57,080,000.00	\$ 8,280,000.00	\$ 65,360,000.00
Baja California	2252884	\$ 45,916,081.00	\$ 15,981,322.00	\$ 61,897,403.00
Hidalgo	1772371	\$ 45,844,200.00	\$ 8,296,800.00	\$ 54,141,000.00
Tlaxcala	765941	\$ 41,790,872.71	No hay información	\$ 41,790,872.71
Durango	1139791	\$ 22,535,000.00	\$ 13,755,205.00	\$ 36,290,205.00
Tamaulipas	2408687	\$ 30,756,000.00	\$ 4,118,000.00	\$ 34,874,000.00
Nayarit	728755	\$ 17,381,230.00	\$ 6,911,843.00	\$ 24,293,073.00
Baja California Sur *	389707	\$ 15,071,131.00	\$ 4,316,935.00	\$ 19,388,066.00
Aguascalientes	768264	\$ 14,636,000.00	No hay información	\$ 14,636,000.00

**Cuadro No. 4.**  
**Gasto Neto Total del Presupuesto de Egresos por entidad**  
**y el Gasto total del Sistema Electoral**

SISTEMA ELECTORAL	\$ 21,942,876,320.01
Hidalgo	\$ 21,224,411,400.00
Yucatán	\$ 16,740,690,000.00
Tabasco	\$ 16,596,004,004.00
Zacatecas	\$ 16,365,003,070.00
Querétaro	\$ 16,222,760,360.00
Durango	\$ 16,125,829,419.00
Morelos	\$ 15,006,181,000.00
Quintana Roo	\$ 13,131,932,685.00
Nayarit	\$ 12,197,005,856.01
Campeche	\$ 12,020,949,230.00
Tlaxcala	\$ 8,679,014,543.66
Aguascalientes	\$ 8,019,368,000.00
Baja California Sur	\$ 7,484,224,103.00
Colima	\$ 6,700,000,000.00

Fuente: Extraído de "Avance de investigación: análisis de los costos del sistema electoral en México en 2009" (Sánchez, 2009:13).

**Cuadro No. 3**  
**Precio unitario por voto en 2009**

	Precio Unitario por Voto en Pesos	Precio promedio del dólar en enero*	Precio Unitario por Voto en Dólar
Tabasco	\$ 265.59	\$13.87	19.15
Campeche	\$ 263.45	\$13.87	19.00
Distrito Federal	\$ 241.29	\$13.87	17.40
IFE	\$ 182.99	\$13.87	13.19
Estado de México	\$ 163.98	\$13.87	11.82
Morelos	\$ 156.53	\$13.87	11.29
Sonora	\$ 151.16	\$13.87	10.90
Colima	\$ 144.43	\$13.87	10.41
San Luis Potosí	\$ 136.41	\$13.07	9.04
Jalisco	\$ 136.36	\$13.87	9.83
Nuevo León	\$ 113.17	\$13.87	8.16
Coahuila	\$ 112.52	\$13.87	8.11
Querétaro	\$ 106.84	\$13.87	7.70
Guanajuato	\$ 94.44	\$13.87	6.81
Quintana Roo*	\$ 25.19	\$13.87	1.82
Guerrero**	No hay información disponible		

\* Extraordinaria de 1ro de febrero \*\* Extraordinaria de 19 de Abril

\* Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Gobierno Federal.

Fuente: Extraído de "Avance de investigación: análisis de los costos del sistema electoral en México en 2009" (Sánchez, 2009:5).

# La tutela del Estado Mexicano a los Derechos Humanos del contribuyente



Héctor Villanueva Martínez

*Sumario: I. Introducción.- II. Derechos humanos del contribuyente.- III. La protección constitucional de los derechos humanos del contribuyente.- IV. Conclusiones.- V. Bibliografía.*

## I. Introducción

**H**oy en día es imprescindible hablar en donde sea de los derechos humanos, ya sea de un acusado en materia penal, de un trabajador en el caso de la materia laboral, o el caso que nos atañe, el contribuyente en materia tributaria. Es por ello que debemos primero acotar aspectos muy generales, como la naturaleza, concepto y características, para después abordar de manera eficiente como el máximo ordenamiento de un Estado, la Constitución, intenta tutelar los derechos humanos del contribuyente y que pese a eso encontrara autoridades indiferentes a ese noble gesto del Estado.

## II. Derechos humanos del contribuyente

### A) Naturaleza

En los últimos años el Estado mexicano ha conseguido ampliar significativamente el ámbito de protección a los derechos humanos del contribuyente, ello como resultado de la gran gama de reformas legislativas que se han venido dando a partir de los decretos publicados en Diario Oficial de la Federación (DOF), con fecha de 6 y 10 de junio de 2011, respectivamente. Así mismo, el inicio de funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), el 1° de septiembre de 2011, ha dado pauta para consolidar tan aclamados derechos.

Ahora bien, en ese orden de ideas es menester que si referimos a los derechos humanos del contribuyente delimitemos algunas ideas generales al respecto, es así que considero pertinente encabezar el presente trabajo refiriéndome a la naturaleza de estos derechos.

La palabra naturaleza, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española en su primera acepción, alude ser la esencia y propiedad característica de cada ser.

En materia de derechos humanos existen dos vertientes que por siglos se han confrontado para demostrar esa naturaleza. Por un lado tenemos aquella corriente que sostiene a los derechos humanos como un otorgamiento del Estado en el orden jurídico (juspositivismo), por otra parte la corriente opositora considera al Estado como ente que reconoce y garantiza los mencionados derechos (jurnaturalismo), luego entonces, la primera perspectiva plantea que es el Estado, a través de normas jurídicas, quien concede o despoja al ser humanos de derechos, en tanto que la segunda postura asegura que el ser humano por gozar de esa calidad ya tiene derechos que nadie puede arrebatarle, por lo que el Estado únicamente podrá reconocerlos para edificar medios que los garanticen.<sup>1</sup> La discrepancia es clara, sin embargo, ¿qué postura es la más acertada? Pues ciertamente, a juicio de organismos y organizaciones internacionales, la relacionada con el tinte jurnaturalista es la que ha prevalecido.

El preámbulo de la Declaración Universal de los Derechos Humanos precisa:

Considerando que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base **el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana. Considerando esencial que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de Derecho**, a fin de que el hombre no se vea compelido al supremo recurso de la rebelión contra la tiranía y la opresión.

Convención Americana sobre Derechos Humanos:

**Reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana**, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos. (El énfasis es propio).

En ese mismo orden de ideas, algunos países europeos como Bélgica, Dinamarca e Italia, de acuerdo a las Naciones Unidas y ordenamientos jurídicos internos respectivos, también se han inclinado por esta postura<sup>2</sup> además cabe mencionar, como mero dato estadístico, que estudios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) han revelado que la mayor recaudación tributaria en relación con el Producto Interno Bruto (PIB) se realiza en estos países ¿coincidencia que los Estados tuteladores de derechos humanos tengan una mayor recaudación? No lo creo.

1. Carpizo, Jorge, "Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio-diciembre de 2011, p. 4, <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/CuestionesConstitucionales/25/ard/ard1.pdf>

2. Véase Constitución Política de Bélgica, de la República Italiana, así como las observaciones generales del Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, <http://www.ohchr.org/SP/countries/ENACARegion/Pages/DKIndex>.

Por su parte el Estado mexicano desde el año 2011 determinó que era imprescindible adicionarse a esta corriente, por lo que mediante una monumental reforma constitucional se decreta la mudanza del título primero y artículo 1, denominado “De las Garantías Individuales” a “De los Derechos Humanos y sus Garantías”.

**Artículo 1.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte,** así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. (El énfasis es propio).

De lo anterior se desprende como conclusión “que el Estado no otorga ni concede los derechos, sino que se limita a reconocerlos, debido a que son anteriores a la existencia de dicho Estado y se fundamentan en la naturaleza y dignidad de la persona humana”<sup>3</sup>, sin embargo, ello no implica que debe dejarse de lado el papel tan relevante que figura el Estado como difusor, protector y defensor de los derechos humanos.

### **B) Concepto**

Suele existir frecuentemente confusión en la formulación de un concepto de derechos humanos, esto es así, ya que el mismo se constituye a partir del ámbito desde el que se estudie, es decir, la perspectiva de una dimensión filosófica siempre será distinta a una jurídica o a una política, de ahí la confusión y abundancia de nociones en cuanto a estos derechos, tan es así, que los instrumentos jurídicos al advertir este inconveniente, por lo general, lo soslayan y solo se limitan a reconocer un catálogo de derechos tutelados.

Así pues, véase que las Naciones Unidas conceptualizan a los derechos humanos como aquellos inherentes a los seres humanos y que permiten el desarrollo del mismo, sin excepción alguna<sup>4</sup>. Por su parte el Doctor Jorge Carpizo sostenía que se trataba de un “conjunto de atribuciones reconocidas en los instrumentos internacionales y en las Constituciones para hacer efectiva la idea de la dignidad de todas las personas y, en consecuencia, que puedan conducir una existencia realmente humana desde los ámbitos más diversos, los que imbrican, como el individual, el social, el político, el económico y el cultural”<sup>5</sup> Finalmente, para el Maestro Burgoa representaban “imperativos éticos emanados de la naturaleza del hombre que se traducen en el respeto a su vida, dignidad y libertad en su dimensión de persona o ente autoteleológico”<sup>6</sup>

3. Monroy Cabra, Marco Gerardo, *Los derechos humanos*, Colombia, Temis, 1980, p. 1.

4. Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/globalissues/humanrights/>

5. Carpizo, Jorge, *op cit.*, nota 1, p. 13.

6. Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41a. ed., México, Porrúa, 2009, p. 51.

No cabe duda de la pluralidad de acepciones que existen al respecto de este tema, no obstante ello, si recapitulamos lo comentado en párrafos anteriores con relación a la naturaleza de los derechos humanos y su apego a la corriente jusnaturalista, es incuestionable, si se ambiciona realizar un concepto, que el mismo deba revestir como elemento esencial esta corriente. Es por todo lo ya dicho que resulta un poco ocioso desgastarnos procurando un concepto con palabras rimbombantes, si es que basta con atender a la naturaleza para concebir que son los derechos humanos.

### **C) Características**

Una característica es algo que sirve para distinguir a alguien o algo de sus semejantes. El texto constitucional vigente del Estado mexicano, así como los estudiosos de la materia, consideran que de los derechos humanos se desprenden las características de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 1º, párrafo tercero:

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con **los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad**. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Conferencia Mundial de Derechos Humanos de 1993, en su punto número 5 establece:

**5. Todos los derechos humanos son universales, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí.** La comunidad internacional debe tratar los derechos humanos en forma global y de manera justa y equitativa, en pie de igualdad y dándoles a todos el mismo peso. (El énfasis es propio)

Ahora bien, con respecto a la universalidad de los derechos humanos, se entiende que todo el género humano, sin excepción alguna, es titular de derechos, pese que el Estado pueda reconocerlos o no, toda vez que, su protección no solo incumbe aisladamente al propio Estado, sino a la comunidad internacional<sup>7</sup>.

Por su parte, la interdependencia se refiere a una conexión recíproca entre derechos humanos, esto es, un derecho depende de otro para su coexistencia. La indivisibilidad viene a referir que los derechos son una unidad, un conjunto y que por ello están armonizados, una perspectiva aislada de los mismos resultaría en una ambigüedad.

<sup>7</sup> Carpizo, Jorge, *op cit.*, nota 1, p. 17.

La progresividad, como característica a resaltar, implica que los derechos siempre se encuentran en un cambio constante y por ende los medios creados para su difusión, protección y defensa requieren de elementos eficientes para poder marchar a una mejora.

No obstante ello, los doctrinarios también se han afanado en construir sus propias clasificaciones de estas características, por lo que es normal que algunos no solo hablen de estas cuatro, sino que también se refieran a la historicidad (evolución, problemas y retos), que no son negociables (pertenecen inherentemente al individuo, así que ni ellos, ni el Estado pueden traficar con ellos), la eficacia jurídica (vinculación obligatoria de los poderes internos a los instrumentos internacionales que han ratificado sus Estados), etc. Sin embargo, por el hecho de ser las contempladas en los instrumentos jurídicos las primeras cuatro que mencionamos, son las que tomaremos en cuenta para efectos de este trabajo.

### III. La protección constitucional de los derechos humanos del contribuyente

#### A) Panorama constitucional vigente

Después del estudio tan somero mediante el que se delimitó algunas ideas básicas de los derechos humanos del contribuyente, resulta oportuno identificarlos en el texto constitucional vigente. En ese orden de ideas, es el artículo 31, fracción IV de dicho ordenamiento, el que nos guiará el resto de la presente investigación.

Artículo 31. **Son obligaciones de los mexicanos:**

IV. **Contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.** (El énfasis es propio)

De lo anterior se desprende que todos los mexicanos, sin excepción alguna, por mandato constitucional hemos adquirido la calidad de contribuyentes, esto es así, ya que aportamos parte de nuestro patrimonio para sufragar el gasto público, siempre y cuando se realice de una manera equitativa y proporcional de acuerdo a lo dispuesto en las leyes respectivas. Así pues, de entrada identificamos que los derechos protegidos son la equidad y proporcionalidad tributaria, el destino al gasto público de los tributos y su establecimiento en Ley. Sin embargo, atendiendo a las características de interdependencia e indivisibilidad de todo derecho humano es que no se puede dejar de lado "que existen otros derechos humanos con plena injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que al ser transversales conciernen a todos los particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa; el derecho al debido proceso; el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial; la seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento;

la irretroactividad de las leyes; el principio non bis ibídem; el derecho a la privacidad; el derecho a la protección de datos personales; la prohibición de confiscación de bienes; los derechos sociales, económicos y culturales; las libertades económicas, entre otros.”<sup>8</sup>

Por ende, en este punto es donde cobran importancia las reformas legislativas de junio de 2011. Véase el por qué de mi dicho, todas las normas del sistema jurídico mexicano relacionadas con los derechos humanos deben interpretarse de acuerdo al bloque de constitucionalidad conformado por los tratados internacionales y la carta magna, esto quiere decir que se rompe con el esquema tan rígido de jerarquía constitucional que contempla el artículo 133, ya que ahora es permisible una recóndita interpretación a la luz de los tratados internacionales y no exclusivamente a la constitución. Por si esto no fuera suficiente, la reforma también implica la inserción del principio pro homine que supone el predominio de la norma e interpretación que más favorece al individuo.

- Registro N° 2002861
- Localización:
- Decima Época
- Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa 10
- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
- Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2
- Página: 1241
- Tesis: VI.3o.A.J/2
- Jurisprudencia
- Materia(s): Común, Administrativa

**PRINCIPIO PRO HOMINE Y CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. SU APLICACIÓN NO IMPLICA EL DESCONOCIMIENTO DE LOS PRESUPUESTOS FORMALES Y MATERIALES DE ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA DE LAS ACCIONES.**

El principio pro homine y el control de convencionalidad se encuentran tutelados por el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de la entrada en vigor de su reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011. **El principio pro homine es aplicable en dos vertientes, a saber, el de preferencia de normas y de preferencia interpretativa, ello implica que el juzgador deberá privilegiar la norma y la interpretación que favorezca en mayor medida la protección de las personas. Por su parte, el “control de convencionalidad” dispone la obligación de los juzgadores de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, de conformidad con la Constitución y con los tratados**

.....  
<sup>8</sup>. Ríos Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes”, *Puntos Finos*, México, junio 2012, [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2012\\_203-A19.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_203-A19.pdf)

**internacionales de la materia, favoreciendo la protección más amplia a las personas.** Sin embargo, su aplicación no implica desconocer los presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia de las acciones, pues para la correcta y funcional administración de justicia y la efectiva protección de los derechos de las personas, el Estado puede y debe establecer presupuestos y criterios de admisibilidad de los medios de defensa, los cuales no pueden ser superados, por regla general, con la mera invocación de estos principios rectores de aplicación e interpretación de normas.

Registro N° 2000630

Localización:

Decima Época

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro VII, Abril de 2012, Tomo 2

Página: 1838

Tesis: XVIII.3o.1 K

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional

#### **PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS.**

En atención al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la aplicación más amplia. Dicho precepto recoge de manera directa el criterio o directriz hermenéutica denominada principio pro homine, el cual **consiste en ponderar ante todo la fundamentalidad de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trate de derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio.** Asimismo, en el plano del derecho internacional, el principio en mención se encuentra consagrado en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación, de manera respectiva, el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno. (El énfasis es propio)

Por otra parte, la reforma también conlleva la obligación de todas las autoridades a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, por lo que en esa misma tesitura, el artículo 3 constitucional exige al Estado impartir educación fomentando el respeto a los mencionados derechos.

Aquí hagamos un paréntesis, si bien es cierto que la reforma de junio de 2011 abre un abanico de posibilidades a los contribuyentes mexicanos para buscar un mejor beneficio en las controversias que se tengan con el fisco o la interpretación de la norma tributaria<sup>9</sup>, tampoco es menos cierto que el Estado mexicano ya desde años atrás buscaba ampliar la protección de los derechos humanos del contribuyente mediante instrumentos legales como la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente<sup>10</sup>, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>11</sup>, la reforma por la que se integraron los juicios sumarios en materia fiscal y administrativa<sup>12</sup>, la creación del *ombudsman* fiscal<sup>13</sup>. Sin embargo, ¿verdaderamente han funcionado todos estos esfuerzos? Pues, basta con ver las estadísticas de la autoridad fiscal en sus montos de recaudación, recomendaciones por abusos o malas prácticas para con los contribuyentes, litigios, etc. Situación de la que me ocupare en un momento más. Suena paradójico ¿no? Un Estado que ha procurado el respeto y garantía de los derechos humanos de sus contribuyentes, elaborando incluso una reforma constitucional en *pro* de dichos derechos y resulta que las estadísticas actuales no reflejan si quiera un poco de tan nobles pretensiones, insisto, que paradójico.

### ***B) El antagonismo de la autoridad fiscal***

Cuando hablamos de antagonismo, hablamos de oposición, contrariedad, incluso de obstaculizar. Infortunadamente el actuar de la autoridad fiscal frente al contribuyente mexicano precisamente es eso, un antagonismo. Pero, ¿Por qué decimos esto? Partamos de la siguiente estadística que nos guiara a la respuesta.

En 2010 la OCDE revelaba que México, como Estado miembro de dicho organismo, era el de menor recaudación tributaria, e incluso a nivel de América Latina se encontraba por debajo del promedio de lo que recaudaban los demás países. No obstante eso, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en su informe tributario y de gestión, correspondiente al cuarto trimestre de ese mismo año, se jactaba de un incremento del 7.1% en ingresos tributarios en relación al 2009, luego entonces, ¿la OCDE era muy estricta en sus estudios y menospreciaba el desarrollo de la recaudación en México, o era simplemente que el SAT alardeaba de mas en cuanto al incremento de sus ingresos tributarios para encubrir su insuficiencia recaudatoria? La respuesta contiene un poco de estas 2 cuestiones, primero, recordemos que los integrantes

9. Vela Peon, Antonio Alberto, "Derechos humanos y tributación en México", <http://www.tfifa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

10. Véase Diario Oficial de la Federación del 23 de junio de 2005.

11. Véase Diario Oficial de la Federación del 1 de diciembre de 2005.

12. Véase Diario Oficial de la Federación del 10 de diciembre de 2010.

13. Véase Diario Oficial de la Federación del 4 de septiembre de 2006.

de la OCDE en su mayoría son estados con economías muy fuertes Alemania, Italia, Suiza, etc. Y por ello el crecimiento recaudatorio de México está muy lejos de competir con estas potencias, sin embargo, no solo es eso, de acuerdo a ese mismo estudio de la OCDE, México tiene otro gran problema que es recaudar tributariamente dependiendo solo de los impuestos indirectos, en especial los de producción de carburos, lo cual ocasiona que dicha recaudación aumente mínimamente. Por otra parte, es cierto que los datos del SAT corresponden a un incremento, pero este no es siquiera lo suficientemente apto para contender con la recaudación promedio de los países de América Latina.

Quizás lo más preocupante de todo esto es que la realidad de la recaudación tributaria, a más de 2 años de estas estadísticas, en México no se han dado señales de ir mejorando, solamente observemos, actualmente existen 185 mil 250 litigios, en relación al pago de contribuciones, equivalentes a 414 mil 731 millones de pesos, cantidades que no pueden ser cobradas hasta que exista un fallo definitivo. También cabe mencionar que de los litigios terminados en el primer trimestre del año en curso un 51.1%, es decir, apenas la mitad de ellos, lograron un fallo a favor del SAT, 36.8% fueron fallos favorables para el contribuyente y el 8.1% que resta obtuvo nulidad para efectos

Entonces, preguntas como ¿Que estamos haciendo mal? ¿Por qué nuestra recaudación no aumenta? ¿A quién responsabilizamos de esta situación? ¿Por qué el SAT solo gana poco más de la mitad de sus litigios fiscales? Son quizás las que llegan en estos momentos. Pues bien, intentemos dar algunas respuestas.

Comencemos por nuestra autoridad fiscal, el SAT, por mencionar alguna, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, parece haber adoptado el lema de “la recaudación justifica los medios” y perdido de vista que a mayor consideración de los derechos humanos del contribuyente, mayor recaudación. Luego entonces, pongamos un caso verídico de lo anteriormente comentado, el que por cierto recientemente ha tenido que resolver la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante la jurisprudencia 291/2012.

Registro N° 2002711

Localización:

Decima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XVII, Febrero 2013, Tomo 1

Página: 7

Tesis: P./J.3/2013

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

### **ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA.**

Al establecer el citado precepto que la autoridad fiscal podrá aplicar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal y se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales; de ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria. No obsta a lo anterior que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente obedezca a un fin constitucionalmente válido, consistente en vencer su resistencia para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y logre que cumpla eficazmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, en razón de que tal medida de apremio, en tanto impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados, no es proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, ya que puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria, a más de que existen otros medios que restringen en menor medida sus derechos fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.

Así es, me refiero a la inmovilización de cuentas bancarias, en las cuales el ex jefe del SAT, ahora ministro de la SCJN, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, sostenía que si se pretendía recuperar los créditos fiscales, las acciones de cobranza implicaban inmovilizar las cuentas de los contribuyentes y no había de otra<sup>14</sup>.

Estas declaraciones implicaban grandes riesgos para la recaudación del país, ya que por una lado se vislumbraba que a costa de lo que fuera, incluyendo los derechos humanos de los contribuyentes, el SAT iba lograr ingresos y por otro lado suponía que los contribuyentes se volvieran no solo desconfiados, sino escépticos de la

14. Periódico El siglo de Torreón, <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/706727.continuara-sat-inmovilizacion-de-cuentas-bancarias.html>

legitimidad de las instituciones que reciben sus contribuciones. Por fortuna, gracias a la intervención de organismos como el Colegio de Contadores Públicos de México (CCPM), la Prodecon, entre otros, fue que se logró declarar inconstitucional esta práctica lesiva a la esfera jurídica del contribuyente.

Así pues, podríamos hacer una recopilación de los excesos y malas prácticas de la autoridad fiscal, lo cual refleja un hábito recaudatorio insano, así como un atropello a los derechos humanos del contribuyente. Sin embargo, siempre he creído que ante situaciones de esta naturaleza lo más acertado es una crítica constructiva, la cual ofrezca directrices eficaces y eficientes, es por eso que mi último apartado lo empleo a ello.

### ***C) Desafíos presentes y futuros***

Hemos observado a lo largo de este modesto trabajo las grandes problemáticas a las que se enfrenta el Estado mexicano, resultaría ocioso repetirlas nuevamente, por lo tanto ¿qué se puede hacer para cambiar este panorama? Pues comencemos por aceptar que existe un problema, reconocer que día tras día existen atropellos a los derechos humanos del contribuyente, admitir que las políticas de recaudación seguidas por las autoridades fiscales son erróneas y que por más que se erijan órganos jurisdiccionales y no jurisdiccionales de protección al contribuyente jamás serán suficientes si la autoridad no contempla si quiera modificar sus tácticas, basta ver como se han disparado los índices de litigios fiscales en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), del poder judicial mejor ni hablar, incluso la PRODECON que ha sus escasos años de haber entrado en funciones, ha incrementado considerablemente el número de quejas, representaciones y recomendaciones, se aplaude que efectúen su trabajo, pero la cuestión aquí es que estos medios deberían ocuparse de manera ocasional y no habitual como se viene haciendo, y con mucho más razón en un país que ha integrado una reforma constitucional *pro* derechos humanos.

Por tanto, reconocido el problema, lo siguiente y más factible es evitar actividades nocivas a los derechos humanos del contribuyente, es mero sentido común que si tú agredes o menoscabas a tu deudor, la probabilidad de que se salde la deuda disminuye notablemente, lo mismo sucede con la obligación tributaria.

Bien, lo siguiente sería establecer una nueva cultura contributiva basada en la prevención, materias como la medicina o los delitos han apostado por ella y los resultados han sido sorprendentes, basta ya de intentar una cultura a base de castigos y sanciones, los cuales no digo que sean innecesarios, ya que evidentemente si alguien infringe una norma debe ser corregido, pero consolidar una cultura a través de esos medios es simplemente inservible.

Aventurémonos ilustrando de manera atractiva a nuestros contribuyentes desde una edad temprana la importancia que tiene el cumplimiento de las obligaciones fiscales, los derechos de los cuales son titulares, etc. ¿Qué cómo? Existen diversas maneras, agregando materias a los planes de estudio de todos los niveles educativos, abriendo

espacios como por ejemplo museos, campañas de información, concursos, como dije antes, existen diversas maneras, el punto es hacerlo asequible dependiendo al público que se dirige la información.

Continuando con estas posibles propuestas, el siguiente punto es suministrar más presupuesto a las instituciones que predicán los derechos humanos del contribuyente, son ellos, por lo general, quienes se encuentran lo más aptos posibles para su difusión, esto a través de estudios, capacitaciones, publicidad, pero todo ello es imposible sino existen recursos económicos disponibles.

Aunado a todo lo anterior y que también creo de vital importancia mencionar es el hecho de que no debemos esquivar nuestras obligaciones tributarias al amparo de los derechos humanos, eso también forma parte de la nueva cultura que se pretende generar. No nos confundamos, ya vimos que por mandato constitucional todos estamos obligados a contribuir al gasto público, las instituciones que defienden y protegen nuestros derechos humanos no están ahí para aconsejarnos de cómo podemos y no eludir contribuciones, sino por el contrario, están ahí para salvaguardarnos en nuestra calidad de contribuyentes.

Finalmente, quiero enfatizar que lo comentado son algunos de los desafíos a corto, mediano y largo plazo a los que deberá enfrentarse el Estado mexicano si es que en verdad quiere lograr una mayor recaudación y al mismo tiempo ostentarse como un país que difunde, protege y defiende los derechos humanos del contribuyente.

#### IV. Conclusiones

**PRIMERA.** Por años se ha discutido si es el derecho natural o el derecho positivo los que brindan la mejor respuesta para definir la naturaleza de los derechos humanos, ya sea en materia penal, civil, fiscal, etc. Y es probable que esa disputa continúe por muchos años más, sin embargo, la comunidad internacional, entre ellos el Estado mexicano, ha dejado claro que su postura se afilia al iusnaturalismo.

**SEGUNDA.** Todos los letrados de la materia por lo general se han esmerado en construir su propio concepto de derechos humanos, lo cual ha traído como consecuencia que sean numerosos los que se tienen actualmente, no obstante ello, han olvidado que de nada sirve conceptualizar si precisamente eso se conforma a partir de las teorías estudiadas, luego entonces, el mismo solo representa un mero simbolismo.

**TERCERA.** La verdad es que los derechos humanos no podrían siquiera percibirse de no ser por los principio que los caracterizan, es por ello, que no solo la doctrina sino también los instrumentos jurídicos se han encargado de puntualizarlos al coincidir que son la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

**CUARTA.** Es innegable que la relativamente reciente reforma constitucional busca ampliar el ámbito de protección de los derechos humanos del contribuyente, pero

hay que recordar que no es un tema nuevo a tratar, ya que existen precedentes fallidos de intentos por una tutela efectiva a dichos derechos.

**QUINTA.** El Estado mexicano sigue siendo hoy por hoy uno de los países con menor recaudación tributaria y es manifiesto que se debe al nefasto incumplimiento de dar observancia a los derechos humanos del contribuyente. Por lo que en ese mismo orden de ideas, otra problemática que se presenta es el que la autoridad no tenga intención alguna de cambiar sus prácticas lesivas y por tanto busque recaudar al costo que sea.

**SEXTA.** Es necesario cambiar el escenario de la recaudación tributaria en México, ello implica abandonar malos hábitos por parte del SAT y el mismo contribuyente, además de procurar una protección, defensa y respeto a los derechos humanos del mismo a través de la creación de una nueva cultura contributiva basada en la prevención.

## V. Bibliografía

- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41a. ed., México, Porrúa, 2009.
- FERRAJOLI, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*.
- MONROY CABRA, Marco Gerardo, *Los derechos humanos*, Colombia, Temis, 1980.
- PEREZ LUÑO, Antonio Enrique, *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*, 8a. ed., Madrid, Tecnos, 2003.

## Legislación consultada

- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Convención Americana de Derechos Humanos.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

## Cibergrafía

- Carpizo Mac Gregor, Jorge, "Los derechos humanos: naturaleza, denominación y características", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, núm. 25, julio-diciembre de 2011, p. 4, <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/>

*CuestionesConstitucionales/25/ard/ard1.pdf*

- El siglo de Torreón, <http://www.elsiglodetorreon.com.mx/>
- Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/globalissues/humanrights/>
- Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, <http://prodecon.gob.mx/>
- Ríos Granados, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes", *Puntos Finos*, México, junio 2012, [http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D\\_DPF\\_RV\\_2012\\_203-A19.pdf](http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2012_203-A19.pdf)
- Servicio de Administración Tributaria, [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/home.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/home.asp)
- Vela Peón, Antonio Alberto, "Derechos humanos y tributación en México", <http://www.tfffa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

## El Ombudsman Fiscal: Medio alternativo de solución de conflictos y protector del Derecho Humano del contribuyente.



Ángel de Jesús Rodríguez Sánchez

El Ombudsman presenta como rasgos primordiales el ser fácilmente accesible, profesionalmente calificado, imparcialmente decisorio, amén de vertiginoso pesquisador y excelente consejero y asesor. Gellhorn, Walter (1966:04)

*Sumario. I. Introducción.- II El sistema jurisdiccional y no jurisdiccional en México.- III. La Importancia de los Organismos no jurisdiccionales: El primer Ombudsman en México.- IV. La reforma constitucional de 2011.- V. La importancia de la protección de los derechos del contribuyente: la garantía de legalidad.- VI. El Ombudsman tributario.- VII. El papel del Ombudsman Tributario en la solución de conflictos.- VIII. Conclusiones.- IX. Bibliografía.*

### I. Introducción

Desde el principio de la formación del Estado, han existido situaciones en las que el ciudadano ha sido vulnerado en su esfera jurídica, considerándose además que existen procedimientos que empleó la Autoridad no ajustados a derecho, razón por la cual los medios jurisdiccionales y no jurisdiccionales cobran importancia para obtener la protección necesaria a sus garantías fundamentales.

En ese sentido, los medios no jurisdiccionales surgen como una alternativa más eficaz, ello al reflejar trámites ágiles y sencillos, además de gratuitos, por lo que a través de ellos los gobernados pueden obtener una solución que permita el respeto a su esfera jurídica, al tiempo a que se fomenta que la Autoridad ajuste su actuar a legalidad.

Es por ello que en el presente ensayo se tiene como objetivo demostrar la importancia que tiene el ombudsman fiscal como medio alternativo de solución de conflictos en el ámbito tributario, ya que dicho organismo abre nuevas posibilidades para resolución de conflictos de una forma menos compleja que un proceso jurisdiccional, por lo que en el presente trabajo de investigación se estudia el papel del ombudsman fiscal, tanto su aspecto de protección al derecho humano del contribuyente como el medio de solución alternativo para la solución de conflictos que representa

## II. El sistema jurisdiccional y no jurisdiccional en México

Para entender el papel que desempeña el Ombudsman tributario dentro de la resolución de conflictos, debe comprenderse que existen dos medios principales para resolver las controversias y conflictos dentro de nuestro ámbito nacional, siendo en la especie: el sistema jurisdiccional y el no jurisdiccional.

El primer control denominado jurisdiccional, es el descrito por Cisneros, G., et. al. (2007:179) según el cual, el control es ejercido por un juez, es decir, por una autoridad independiente de los órganos administrativos. Dicho control jurisdiccional tiene las siguientes características:

1. Es un control “provocado” por una acción ejercitada por un administrado.
2. Este control tiene como objetivo sancionar la ilegalidad o la inconstitucionalidad del acto atacado.
3. Los tribunales anulan totalmente el acto, ordenan su modificación para determinados efectos o confirman el acto.
4. El control jurisdiccional debe respetar las reglas del procedimiento contencioso administrativo.

Por su parte, en el camino no jurisdiccional, se presentan los siguientes aspectos:

1. Independencia del organismo no jurisdiccional.
2. Ausencia de poder de decisión, anulación o substitución del órgano jurisdiccional.
3. Ejercicio de una acción inhibitoria y coercitiva sobre la mala administración a través de consejos, proposiciones de reformas, críticas, recomendaciones, etc.
4. Ausencia de formalidades, que le permite al órgano no jurisdiccional dar una respuesta rápida y positiva, contra los actos de autoridad, y en algunos países, como en México, contra la lentitud de los tribunales. Así mismo examina las demandas de los ciudadanos desde un punto de vista del público, esto es, de un punto de vista humano.
5. Busca una solución amigable entre las partes.
6. Impide que los funcionarios públicos cometan los mismos errores.

En el caso concreto de las controversias originadas entre particulares y Autoridades Administrativas, si el contribuyente quisiera defenderse de un acto de la Autoridad

Fiscal o incluso contra actos provenientes de otras Autoridades Administrativas a través del camino jurisdiccional, éste tendría que acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para impugnar el acto que considera violatorio de su esfera jurídica.

Sin embargo, es preciso señalar que los trámites, plazos y necesidades de los contribuyentes han rebasado considerablemente la capacidad de dicho órgano para solucionar los conflictos, tan es así, que en los últimos años los asuntos que se ventilan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han ido en aumento de forma considerable, por lo que se han recurrido a nuevas formas de resolución de conflictos, como lo es el juicio sumario mediante el Sistema de Justicia en Línea. Es ese sentido, la Comisión de Hacienda de la H. Cámara de Diputados (2010: 6) dictaminó la reforma a la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, donde se proponía entre otras cosas, el juicio sumario para asuntos fiscales y administrativos que no rebasen 5 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión (aproximadamente \$118,187.00), donde dictaminó:

“Esta Comisión que dictamina reitera la necesidad de legislar favorablemente la minuta que nos ocupa si se pone atención en el cúmulo de asuntos que día con día se ventilan ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues tan sólo durante el año de 2009 se examinaron 1163 asuntos, siendo un 18% mayor que el año precedente. Por su parte, las Salas Regionales dieron ingreso a 136 mil 364 asuntos nuevos que se sumaron a los 106 mil 587 que venían rezagados, dando un total de 242,951.

Ante dichas cifras, es necesario impulsar medidas que le permitan al juzgador resolver de forma más expedita aquellos asuntos que impliquen una cuantía baja, o cuyo fondo del asunto debe regirse por un criterio emitido y sustentado en jurisprudencia, lo cual redundará en beneficio de los propios justiciables.

Con las reformas propuestas también se obligará a los impartidores de justicia fiscal y administrativa a resolver el fondo de los asuntos con base en el principio de mayor beneficio para el justiciable y se evitarán los trámites innecesarios que hacen los juicios interminables y costosos; además de que se reduce considerablemente la sustanciación de los procedimientos sujetos a la vía sumaria.”

Es por lo anterior, que el 10 de Diciembre de 2010, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, creándose el juicio sumario fiscal.

Lo anterior por supuesto, refleja que nuestros legisladores al igual que varios de los contribuyentes, consideran que existe la necesidad de promover el uso de medios capaces de resolver conflictos en materia fiscal que brinden justicia de forma rápida, oportuna y eficiente.

Al respecto, Campos, J. (2012:120) refiere que la resolución de conflictos a través de medios no jurisdiccionales es una buena opción para que se logre descongestionar el sistema jurisdiccional, debido a su celeridad en resolver los problemas implicados, aunado a que este es más flexible que el camino jurisdiccional, como se indica en la siguiente figura:

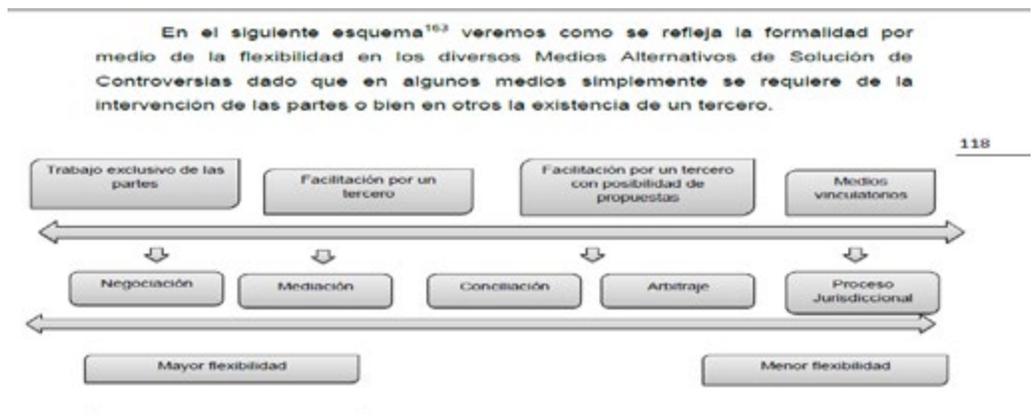


Figura 1. Flexibilidad en los medios jurisdiccionales y no jurisdiccionales. Campos, J. (2012:118)

Dichos factores posiblemente contribuyeron a que en el sistema tributario no jurisdiccional se hicieran grandes aportaciones por parte del Estado en general, ya que en el Código Fiscal de la Federación (CFF), en la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2004, el artículo 18-B estableció lo siguiente:

La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

Posteriormente, el 4 de septiembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para

que una vez nombrada su titular, el 01 de Septiembre de 2011, entrara en funciones la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), organismo que viene a abrir nuevos medios de solución de conflictos en el ámbito tributario mediante el camino no jurisdiccional.

### **III. La Importancia de los Organismos no jurisdiccionales: El primer Ombudsman en México**

Los organismos no jurisdiccionales constituyen un medio importante para solucionar conflictos que afectan los derechos de los individuos; sin embargo, dichos problemas pueden ser tan variados, que es necesario especializar los organismos no jurisdiccionales en determinadas ramas de conocimiento para lograr una defensa óptima de los gobernados. Es así por ejemplo, que existen organismos protectores de los derechos de los consumidores, de los usuarios de entidades financieras, de los contribuyentes, entre otros.

Es por ello que Tello, L. (2010: 42) considera que la configuración de los Estados modernos es impensable sin la existencia de mecanismos o instituciones que promuevan la defensa, la protección y la observancia de los derechos humanos. Dicha tarea específica de estos sistemas u organismos constituye tanto una característica, como un aspecto primordial del Estado de Derecho, que a su vez tiende a fortalecerlo, al fomentar el cumplimiento de algunos de sus rasgos representativos, como el respeto a la ley y a los derechos humanos, así como a la determinación de las responsabilidades en que incurran los servidores públicos que falten a sus deberes, ya sea por el incumplimiento de una ley o en virtud de la vulneración de los derechos de las personas.

Así mismo, Ramírez Manuel (1978:426) citado por Venegas, S. (1988:22) agrega más razones para establecer un Ombudsman en un Estado de Derecho, encontrándose las siguientes:

1. Los poderes de las autoridades públicas se han venido incrementando en las recientes décadas y esto ha afectado derechos privados.
2. Los problemas de justicia administrativa siguen en aumento.
3. Cuando los objetivos gubernamentales en materia de control por parte del gobierno, han sido determinados, deberán ser puestos en acción sin retraso.
4. Toda actuación oficial debe realizarse tomando en consideración tanto el interés público como el interés privado.

En ese sentido, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH) desde su creación mediante decreto Presidencial de fecha 5 de Junio de 1990, publicado en el

Diario Oficial de la Federación un día después, ha contribuido de forma significativa en la protección de aquellos valores y principios que son de vital importancia para todos los seres humanos.

Es más, de acuerdo al artículo 2 y 6 de la propia Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (vigente), dicha Comisión es un órgano descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio, que tiene por objeto la protección, observancia, promoción, estudio y divulgación de los derechos humanos previstos en el orden jurídico mexicano y que medularmente goza de las siguientes atribuciones:

- Recibir quejas de probables violaciones a derechos humanos.
- Conocer e investigar a petición de parte o de oficio dichas violaciones.
- Formular recomendaciones públicas autónomas, no vinculatorias.
- Procurar la conciliación entre los quejosos y las autoridades señaladas como responsables.
- Conocer y decidir en última instancia las inconformidades que se presenten, respecto de las recomendaciones y acuerdos de los organismos de derechos humanos de las entidades federativas.
- Impulsar la observancia de los derechos humanos.
- Promover el estudio, la enseñanza y divulgación de los mismos.

Lo anterior refleja que el organismo no jurisdiccional, tiene como función esencial la de recibir quejas de los administrados frente a los actos y omisiones de las entidades que conforman la administración pública, al tiempo que procura una solución rápida a las cuestiones planteadas y, de no ser posible, realizar una investigación para concluir con una Recomendación no obligatoria que, en su caso, pretende reparar la violación, si considera que ésta se cometió (Garza, J., 2004).

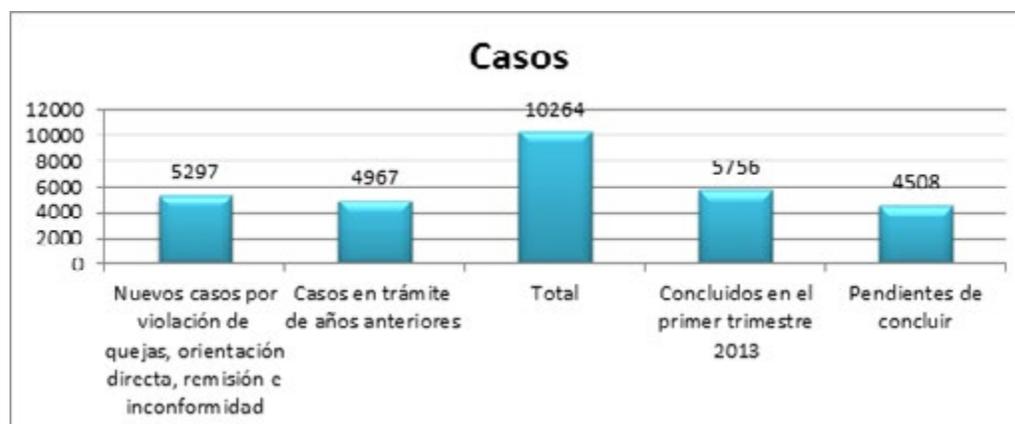
Aunado a ello, el citado considera que el hecho de que las recomendaciones que éste sistema no jurisdiccional no sean vinculatorias, está acorde al efecto de no invadir los ámbitos de competencia de otras autoridades y servidores públicos, incluso los del poder judicial, ya que este último poder, es el encargado de la interpretación de las leyes relativos a un caso concreto.

Al respecto es importante destacar que a pesar del carácter de recomendaciones que emiten esta clase de organismos no jurisdiccionales, según Madrazo, J. (1995) el 52.3% de las recomendaciones emitidas por la Comisión Nacional de Derechos Humanos se han considerado como totalmente cumplidas. Aunado a ello, al hacer

pública una recomendación, esta se convierte en una exigencia ciudadana que debe ser considerada por parte de las Autoridades que atentaron contra las garantías violadas.

Es por ello que las autoridades destinatarias de las Recomendaciones deben considerar a éstas no como una sanción, sino como una ayuda que le están proporcionando los organismos no jurisdiccionales para perfeccionar sus normas internas, procedimientos, conductas de sus servidores públicos, así como cualquier aspecto que tienda a ajustar a legalidad su actuar.

Tan sólo en el primer trimestre de 2013, la CNDH (2013) según su último informe de actividades, tenía un total de 10,264 casos en materia de derechos humanos (tanto casos nuevos como provenientes del año pasado), concluyendo en el primer trimestre de 2013 un poco más de la mitad, tal y como se aprecia con la siguiente gráfica:



Grafica 1. Casos de la CNDH. Elaboración propia con información de CNDH (2013)

Con lo anterior, se refleja la presencia importante que la CNDH realiza para coadyuvar a resolver conflictos en el ámbito no jurisdiccional contra actos que atentan contra los derechos humanos de los ciudadanos del Estado Mexicano, mismos derechos que han sido reconocidos de forma ex profeso en la reforma constitucional de los últimos años, con la finalidad de brindar mayor protección a los mismos.

#### IV. La reforma constitucional de 2011

El 10 de Junio de 2011 fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, diversas modificaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las cuales tuvieron por objeto reconocer como garantías constitucionales a todos los derechos humanos, incluyendo los previstos en Tratados Internacionales.

En razón de lo anterior, Carmona, J. (2011:39) considera que se trata sin duda, del cambio constitucional en materia de derechos humanos más importante del último

siglo, que representa un nuevo modelo para el respeto, protección y satisfacción de los derechos humanos. Así mismo, considera que la reforma trae consigo cambios que pudiesen ser agrupados en las dos formas siguientes:

1. Cambios sustantivos o al sector material. Entre otros se encuentra el otorgamiento de rango constitucional a los tratados internacionales, se amplía el concepto de no discriminación, se reconoce como derecho humano a la educación, el asilo y refugio, y de los existentes en el sistema penitenciario.
2. Cambios operativos o al sector de garantía. Se plasman reformas procesales para hacer valer los derechos humanos ante el mecanismo judicial en México, por ejemplo la interpretación en pro de la persona y se plasman los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad que existen en todos los derechos humanos.

Por lo anterior, la reforma constitucional reconoce implícitamente que no todos los derechos humanos enumerados en la parte dogmática de nuestra Constitución eran los únicos que debían garantizarse al ciudadano para su desarrollo integral, aunado a que, ofrece los medios de protección de que debe gozar el individuo para hacer valer el respeto a sus prerrogativas.

Cabe señalar, que dicha incorporación al texto constitucional era esperada por varios organismos, ya que Venegas, S. (1988:15) precisa que el reconocimiento universal de los derechos humanos dentro de las Constituciones de los diversos países, constituye un aspecto fundamental y determinante en las relaciones entre gobernantes y gobernados, puesto que implica, por una parte, limitaciones al uso del poder público y por la otra, un aumento en las expectativas del individuo de cómo el poder público debe o no ser empleado y con qué finalidades.

Así mismo, no debe perderse de vista, que al contemplar los derechos humanos contenidos en el ámbito internacional, se conlleva mayor responsabilidad por parte de los Estados participantes en los tratados, ya que no solamente se obligan a protegerlos, sino también a proveer los medios jurídicos para hacerlos valer.

Tal vez es por ello que Carmona, J. (2011:41) considera que la reforma constitucional de 2011 viene a ser un parte aguas en la vida constitucional de nuestro país en materia de derechos humanos; ya que si habláramos en términos informáticos, no es un simple cambio o actualización de software, si no se trata de un sistema operativo completamente nuevo, que operará sobre bases diversas a las que se venían usando.

Ahora bien, cabe señalar que si bien la reforma muestra un gran avance en la legislación de protección de derechos humanos, el aparato jurisdiccional de solución de conflictos debe estar al mismo nivel, ya que por ejemplo, Venegas, S. (1988:15) ha señalado que concretamente en los derechos económicos, la habitual maquinaria de administración de justicia se muestra ineficaz, puesto que además de la carencia de

recursos, existen ciertos obstáculos (de costo, lentitud, inaccesibilidad, restricciones, disputas, aspectos de legalidad, conservación de derechos, etc.) connaturales, que impiden la obtención de una solución adecuada y expedita.

En razón de lo anterior, se podría encontrar una solución alternativa en acudir a los organismos jurisdiccionales encargados de tutelar los derechos humanos.

## **V. La importancia de la protección de los derechos del contribuyente: la garantía de legalidad**

Es entonces que a través de los organismos no jurisdiccionales pudiese obtenerse el respeto a nuestras prerrogativas a solicitud del propio interesado. Sin embargo, acorde al mandato constitucional, quienes tienen mayor responsabilidad de respetar nuestras garantías son las propias autoridades gubernamentales, es decir, los hombres y mujeres que ejercen la función de servidores públicos.

Lo anterior tiene su razón de ser en que el Estado es el encargado de obtener el bien común para su población, máxime si consideramos que las personas que ostentan el poder y que son representantes del mismo, fueron elegidas por voluntad del pueblo.

Es por ello que la CNDH (2013) ha afirmado que la defensa o la protección de los Derechos Humanos tiene la función de:

- Contribuir al desarrollo integral de la persona.
- Delimitar, para todas las personas, una esfera de autonomía dentro de la cual puedan actuar libremente, protegidas contra los abusos de autoridades, servidores públicos y de particulares.
- Establecer límites a las actuaciones de todos los servidores públicos, sin importar su nivel jerárquico o institución gubernamental, sea Federal, Estatal o Municipal, siempre con el fin de prevenir los abusos de poder, negligencia o simple desconocimiento de la función.
- Crear canales y mecanismos de participación que faciliten a todas las personas tomar parte activa en el manejo de los asuntos públicos y en la adopción de las decisiones comunitarias.

Lo anterior pone de manifiesto que es precisamente a través de los derechos humanos, que el individuo tiene plena capacidad para desarrollarse y expresarse libremente, todo ello dentro de los límites establecidos por nuestra Constitución.

En efecto, no se debe olvidar lo aseverado por Carpizo, J. (1992: 78) en el sentido de que no existen, ni pueden existir, derechos ilimitados –porque mi libertad alcanza

hasta donde no vulnere legítimamente la libertad de otros seres humanos–, tampoco pueden existir únicamente derechos sin deberes.

Es en ese sentido que el párrafo 1 del artículo 29 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (vigente) indica:

Toda persona tiene deberes respecto de la comunidad, puesto que solo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad

Aunado a ello, el artículo 32 de la Convención Americana de los Derechos Humanos (1969) señala que en la correlación entre deberes y derechos:

1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad
2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.

Es por lo expuesto que si bien es cierto los derechos humanos contribuyen al desarrollo integral del individuo y de manera específica deben respetarse en el contribuyente por parte de la Autoridad Fiscal, no menos cierto resulta el hecho de que el contribuyente también debe cumplir con el deber fiscal de pagar los impuestos que le corresponden, ello al encontrarse obligado por mandato constitucional (Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución) a sufragar el gasto público del que la población en general es beneficiada.

Lo anterior por supuesto no exime a las Autoridades Tributarias de cumplir adecuadamente los requisitos de legalidad en todos sus procedimientos, ya que dicha prerrogativa es una obligación para toda Autoridad, tal y como se aprecia en el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Lo anterior, viene a originar que las Autoridades, representantes del Estado tengan que fundamentar sus actuaciones en todo momento y observando siempre las disposiciones pertinentes para no vulnerar la esfera jurídica del gobernado. Incluso la mencionada garantía de legalidad, ha sido conceptualizada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (1993), en la siguiente tesis:

## **GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.**

La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.

Es por lo anterior que la garantía de legalidad viene a constituir un elemento de suma importancia en los derechos humanos de los contribuyentes, ya que a través de ella, el Estado se ve obligado a proporcionarle todos los elementos (fundamentos, motivos, circunstancias) que le brinden certidumbre al gobernado de que el acto que se le imputa está totalmente ajustado a derecho, aunado a que a través de ella está en aptitudes de promover la acción legal que le corresponda.

Es importante destacar que la tesis de referencia precisa que es a través de la garantía de legalidad que el contribuyente podrá acudir ante la propia autoridad o ante el organismo judicial competente para tratar de revocar el acto, sin embargo, gracias a los nuevos caminos en materia no jurisdiccional, el contribuyente podrá también recurrir al ombudsman tributario para solucionar sus conflictos y hacer valer sus derechos.

## **VI. El Ombudsman tributario**

Bernal Diana citada por Campos Aguilar, Jaqueline, (2012:111) precisa que la palabra "ombud", se refiere a una persona que actúa como vocero o representante de otra" ya que sus funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, con la finalidad de garantizar la imparcialidad y legalidad principalmente de los actos de la Administración Pública.

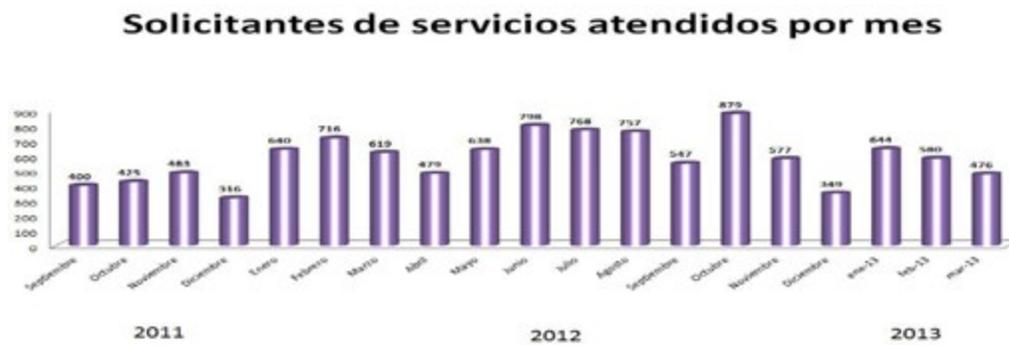
En ese orden de ideas, la Prodecon como primer *Ombudsman* tributario mexicano viene a ser un organismo descentralizado y autónomo, del Estado mexicano, cuya función es preservar, defender y promover los derechos de los contribuyentes, garantizando su efectivo acceso a la justicia fiscal, cuyo fin es la revisión y mejora permanente de las acciones y prácticas de las autoridades fiscales federales. (De Los Santos, M., 2012: 03).

Es por ello que podría considerarse que la labor que tiene esta Institución es compleja

al buscar garantizar el ejercicio de la justicia fiscal, máxime si consideramos que existe una gran diversidad de actuaciones dentro del ámbito tributario y que por tanto tienen distinto tratamiento y ameritan un conocimiento especializado en cada una de las áreas correspondientes, ya que por ejemplo, las acciones en materia de seguridad social tienen particularidades distintas de las que se realizan sobre impuestos federales o bien de los impuestos coordinados Federación- Estado, lo que hace aún más loable la labor del ombudsman tributario.

Aunado a ello, señala Cisneros, G. et. Al. (2007:179) que este tipo de ombudsman además de tener una función de vigilancia de la actividad de la administración, también ejerce la función de recibir quejas de los administrados en contra del funcionamiento de algunos servicios administrativos, interviene para resolver las controversias en los plazos más breves, investiga para verificar la lesión a los derechos de los administrados y en vista de los resultados de las mismas dirige recomendaciones a las autoridades administrativas a efecto de restablecer las prerrogativas de los administrados.

Tan sólo para dar cuenta de algunas de las funciones esenciales de la Prodecon a lo largo de estos tres últimos años, podemos decir que dicho organismo ha brindado el siguiente número de asesorías fiscales:



Gráfica 2. Número de asesorías fiscales proporcionadas por la Prodecon. Fuente: Prodecon (2013) Consultado el 02 de Mayo de 2013. Disponible en [http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/asesoria%20y%20defensa/mensuales/asesoria\\_estadisticas\\_mensuales.html](http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/asesoria%20y%20defensa/mensuales/asesoria_estadisticas_mensuales.html)

Dichas consultas y asesorías llevadas a cabo por la Procuraduría del contribuyente han sido sobre diversos temas, sin embargo, De Los Santos, M. (2012:07) menciona que las más recurridas han sido las siguientes:

- Embargo de cuentas bancarias.
- Multas relacionadas con DIOT.
- Devoluciones de ISR Anual negadas.
- Regularización de construcciones en materia de cuotas al IMSS.

- Certificados de Origen que presentan problemas para Agentes Aduanales.
- En virtud de lo anterior, el ombudsman en materia fiscal enriquece la función fiscal, al no solamente proteger al contribuyente, si no a investigar sobre determinadas conductas que realiza la Administración Tributaria, y que a no ser por dicha Institución, tardarían en ser corregidas o sancionadas por la propia autoridad fiscal.

Es por ello que Venegas, S. (1988:21) afirma que el campo de intervención del *Ombudsman* es más extenso que el del juez, puesto que el primero de ellos no sólo se concreta a vigilar la correcta aplicación de la ley al caso concreto sino también puede examinar prácticas administrativas, cuestiones de discrecionalidad y oportunidad; además, en sus resoluciones puede hacer recomendaciones generales y no sólo las específicas a un asunto en concreto.

Ello es así, ya que la Prodecon al emitir sus recomendaciones colabora a que la Autoridad Fiscal se dé cuenta de las conductas que vulneran los derechos de los contribuyentes, y gracias a la procuraduría en comento, se permita que esa práctica sea anulada, dándole efectos más generales a sus recomendaciones, que las que serían posibles en un juicio para uno solo de los contribuyentes afectados por ese determinado actuar de la Autoridad.

Es en ese sentido la Prodecon cuenta con facultad de investigar problemas sistémicos, citando por ejemplo los expedientes de problemas planteados por cámaras, confederaciones empresariales, agrupaciones de contribuyentes organizados y especialistas en la materia, aunado a que se encuentra realizando investigaciones de oficio, como refiere De los Santos, M. (2012: 13) en los siguientes temas:

- Embargos de cuentas bancarias.
- Condonación de multas (art. 74 CFF).
- Garantía de interés fiscal.
- Deducciones en la industria farmacéutica.

Lo anterior, resulta más importante, máxime si consideramos que algunas conductas se vuelven constantes por parte de la Autoridad Fiscal. Por ejemplo, el embargo de cuentas bancarias conforme al Artículo 40 del Código Fiscal de la Federación es efectuado por la Autoridad cuando en ocasiones un contribuyente no es localizado en su domicilio fiscal, sin dar mayores elementos que le permitan al gobernado defenderse del acto fiscalizador.

Aunado a ello, dicho *Ombudsman* fiscal representa ventajas respecto a los organismos de solución de conflictos jurisdiccionales en el ámbito fiscal, ya que refiere Rowal, D. (1973:08) citado por Venegas, S. (1988:26) que por la naturaleza de sus funciones, así como por diversas disposiciones legales, el *Ombudsman* tiene amplio acceso a la

burocracia para conducir adecuadamente sus investigaciones; así mismo cuenta con facultades suficientes para publicar sus resoluciones, con la posibilidad de poner en evidencia a las oficinas gubernamentales por poderosas que estas sean.

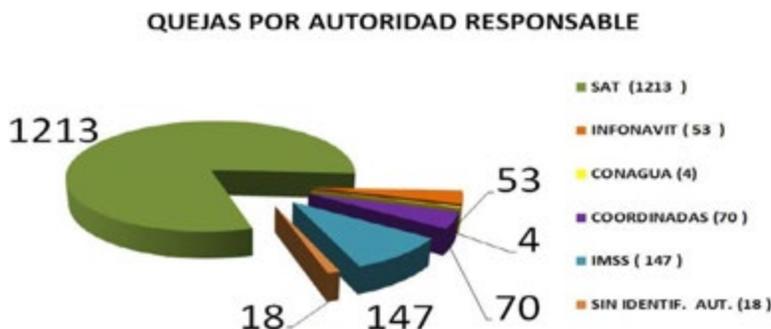
Lo anterior pone de relieve que la procuraduría de la defensa del contribuyente, facilita el apego a legalidad y el respeto a las garantías de que goza todo contribuyente.

## VII. El papel del Ombudsman Tributario en la solución de conflictos

En materia de solución de conflictos tributarios en la vía no jurisdiccional, la Procuraduría de la Defensa del contribuyente (Prodecon), se convierte en una opción más al pagador de impuestos para que éste presente una queja cuando considera que el acto proveniente de la Administración Tributaria está afectando de forma ilegal su esfera jurídica, con independencia de los medios de defensa legales, tal y como la misma Prodecon definió en el criterio normativo 04/2012/CTN/CN que indica:

“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas y reclamaciones que se formulen en contra de cualquier acto de autoridad fiscal federal que pudiera constituir una violación a los derechos de los contribuyentes y que se suscite durante el ejercicio de las facultades de fiscalización, con independencia de que dicho acto pueda considerarse definitivo o no para efectos de su impugnación a través de algún medio de defensa”.

De lo anterior se advierte que a pesar de no haber obtenido una resolución favorable en los diversos medios de defensa legales, el contribuyente que se sienta agraviado en sus derechos humanos puede presentar una queja ante la Prodecon para que esta verifique si existió tal violación. Tan sólo a la fecha del presente, la Prodecon reporta que se han presentado ante dicho Organismo 1505 quejas, que clasificadas por autoridad son como a continuación se indica:



Gráfica No. 3. Quejas por autoridad responsable. Fuente: [http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas\\_y\\_reclamacion/quejas\\_estadisticas3.html](http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas_y_reclamacion/quejas_estadisticas3.html). Consultado el 06 de Mayo de 2013.

Ahora bien, no olvidemos que los contribuyentes pueden interponer un recurso de revocación ante la misma autoridad fiscal, que comúnmente se le denomina “autotutela” de la Administración Pública, sin embargo, existen ciertas limitaciones que se encuentran presentes en el recurso de revocación.

Incluso la Prodecon (2012:11) ha señalado que en la actualidad se carece en forma absoluta de medios o vías que permitan el arreglo entre contribuyentes y autoridades antes de que se produzca la controversia (acuerdos previos), o bien, emitido el acto administrativo, tampoco se cuenta con medios alternativos de solución de controversias, sin que además esté funcionando en forma eficaz el recurso de revocación.

Aunado a ello, en la práctica ha perdido efectividad, toda vez que la mayoría de los asuntos se resuelve desfavorablemente para los contribuyentes, por lo que uno de los elementos que la Prodecon (2012:11) considera, que pudiese ser causa de que en su mayoría resuelva la Autoridad Tributaria desfavorablemente para los contribuyentes, es por la estricta normatividad interna de las Autoridades, aunado a que no está obligada a observar y aplicar la jurisprudencia dictada por los tribunales; por lo tanto, la única opción que les resta a los contribuyentes para resolver sus conflictos es acudir a la controversia judicial.

Es por ello que la Autoridad tiende a confirmar sus resoluciones o actos, siendo que por otra parte, los medios de defensa fiscal jurisdiccionales carecen de efectividad en cuanto a plazos para resolver y en cuanto al número de trámites a realizar, por lo que el ombudsman tributario surge como una opción ágil y precisa para resolver los asuntos de una forma más eficaz.

Incluso en los tiempos relativos al procedimiento de atención de una queja por parte de la Prodecon, estos son más breves que en los medios jurisdiccionales competentes, tal y como se resumen en el siguiente cuadro:

Organismo:	Trámite:	Plazo:
PRODECON	Recepción de la queja. Se admite y notifica a la Administración Fiscal Federal (AFF)	3 días
Autoridad Responsable	Rendición de informe	3 días
PRODECON	Acuerdo de no responsabilidad y/o recomendación a la AFF	5 días
Autoridad Responsable	Acepta, no acepta o acepta parcialmente	3 días
Autoridad Responsable	Demostrar cumplimiento de recomendación	10 días

Tabla 2. Tiempos de trámite de queja. Fuente: De Los Santos Anaya, Marcelo (2012:10)

Lo anterior, abre la pauta para que los conflictos en materia no jurisdiccional sean mucho más ágiles, y así el contribuyente obtenga una respuesta pronta sobre el

debido actuar de la autoridad, beneficiándose incluso la misma autoridad al estar en posibilidades de modificar el acto que originó la queja; aunque claro está, no por el sólo hecho de interponer una queja contra Autoridades Fiscales, el contribuyente obtendrá una resolución favorable.

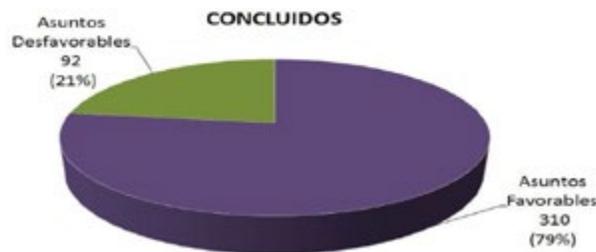
En ese sentido, Venegas, S. (1988:21) señala que es relevante considerar que aún en el supuesto de que la resolución del *Ombudsman* sea negativa para los intereses del administrado, su sola intervención le garantiza que el funcionario ha observado escrupulosamente el procedimiento, o bien, puede aclararle las razones que motivaron la decisión administrativa, y en su caso, orientarlo sobre la contraposición entre el interés general y el del particular.

Lo anterior origina mayor certidumbre jurídica al contribuyente al conocer éste último de una forma más sencilla, los procedimientos, normas fiscales, fundamentos y motivos que la Autoridad Fiscal utilizó en el acto que origina la queja.

Es por ello que quizás De Los Santos, M. (2012: 15) considera que la Prodecon, ha demostrado ser un organismo que está cumpliendo con los fines para los que fue creado, llenando un vacío que había en las complejas relaciones entre los contribuyentes y las autoridades fiscales; por lo tanto, es recomendable que ambas partes monitoreen su actuación, a fin de evitar que se desvirtúe su importante función y que los contribuyentes empiecen a utilizar los servicios de la Prodecon para solventar, de la mejor manera, cualquier problemática ante las autoridades fiscales.

Así mismo, menciona Venegas, S. (1988:21) que el Ombudsman en general, ha dado óptimos resultados, ya que a diferencia de los recursos de carácter administrativo, tiene la virtud de ser un órgano independiente a la misma administración, y frente a las alternativas procesales –las cuales como se ha dicho son generalmente costosas, complicadas y lentas- el *Ombudsman* ofrece en cambio un procedimiento ágil, gratuito y flexible; amén de no requerirse de previa asistencia técnica para acudir a él.

Incluso en los resultados difundidos por la Prodecon, se puede apreciar que en la mayoría de las resoluciones que ponen fin a la queja interpuesta por los contribuyentes ante dicho Organismo, los asuntos han resultado favorables para el contribuyente, obteniéndose el respeto a sus garantías, tal y como se aprecia a continuación:



Gráfica 4. Trámites de queja concluidos por la Prodecon. Fuente: [http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas\\_y\\_reclamacion/quejas\\_estadisticas4.html](http://prodecon.gob.mx/Transparencia/Estadisticas/quejas_y_reclamacion/quejas_estadisticas4.html) Consultado el 06 de Mayo de 2013.

Lo anterior refleja desde luego, que el contribuyente que acude ante dicha Instancia, es capaz de adquirir mayores elementos que le aseguren que los actos administrativos están ajustados a derecho, y que en caso de tener una resolución favorable a sus intereses, éstos serán cumplidos, ello en virtud de las facultades legales que tiene la Prodecon para verificar que su recomendación que emana de la queja presentada, ha sido o no cumplida.

Incluso cuando las recomendaciones públicas no son vinculatorias, estas contienen un señalamiento directo respecto del actuar ilegal o inapropiado de la autoridad fiscal, por lo que se proponen las medidas correctivas conducentes, difundándose por diferentes medios, en especial, en la página electrónica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Ahora bien, por citar uno de los múltiples casos de éxito en los cuales ha intervenido la Prodecon, lo encontramos en la recomendación 19/2012 de este organismo dirigida al Servicio de Administración Tributaria, ya que la Administración Local de Recaudación de Zacatecas, trabajó múltiples procedimientos administrativos de ejecución sobre el mismo crédito fiscal que provenía desde 1994.

Incluso en dicho caso, la Autoridad Recaudadora, demoró en hacer efectivo el primer embargo realizado, ocasionando que el monto del crédito creciera en tal forma que resultó impagable para el contribuyente, a pesar de que la propia autoridad adjudicó y remató a su favor determinados bienes inmuebles, sin embargo, aún adeudaba más de siete veces el crédito fiscal original.

Es por ello que dicha recomendación 19/2012, la Procuraduría señaló:

El mandato que establece el artículo 1 de nuestra Carta Magna, cuando establece la obligación de todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, autoriza a este Ombudsman del contribuyente a proponer como medida correctiva que emita una resolución a través de la cual deje sin efectos en términos absolutos el remanente del adeudo fiscal y, en vía de consecuencia, los actos tendientes al cobro de la misma

Es entonces, que el Servicio de Administración Tributaria, cumplió de forma íntegra la recomendación del *Ombudsman* tributario. Lo anterior, pone de manifiesto que la Procuraduría Fiscal del Contribuyente inicia un camino efectivo en la vía no jurisdiccional para la solución de conflictos, y que día a día, mientras se difunda la cultura tributaria, los contribuyentes podrán hacer valer sus derechos de una forma más eficaz a través de estas nobles instituciones.

Para concluir, es importante considerar que según Carpizo, J. (1992: 74) violaciones a los Derechos Humanos las habrá probablemente mientras el hombre viva en este planeta, porque es un ser complejo, capaz, por un lado, de actos heroicos y de bondad infinita, y por el otro, de grandes atrocidades, alimentadas de pasiones

incomprensibles y abismos internos. Lo importante es que si un funcionario público viola los derechos humanos de un gobernado, a aquél se le aplique la ley, y que, de acuerdo con el derecho, esa violación no quede impune, ya que la aplicación de la ley para impedir la impunidad tiene efectos multiplicadores y es una advertencia para todo funcionario público.

Lo anterior nos obliga a pensar que mientras haya instituciones encargadas de vigilar el adecuado actuar de la Autoridad y los contribuyentes conozcamos más sobre nuestros derechos y deberes, coadyuvaremos de forma conjunta en hacer que nuestra propia Administración Pública actúe siempre apegada a legalidad, fortaleciendo nuestras Instituciones y en general, al desarrollo de nuestro país.

### **VIII. Conclusiones**

El sistema jurisdiccional en materia fiscal ha servido como un medio legal para todo aquel contribuyente que considera que se han vulnerado sus derechos y por tanto a través del mismo puede obtener la anulación del acto recurrido. Sin embargo los trámites, plazos y necesidades de los contribuyentes han rebasado considerablemente la capacidad del sistema jurisdiccional para solucionar los conflictos tributarios, es por ello que ante dicha problemática el camino no jurisdiccional se alza como posible solución para aminorar la carga excesiva del aparato jurisdiccional, al tiempo que se brinda certeza jurídica al contribuyente en la solución de controversias.

Es por ello que los organismos no jurisdiccionales, constituyen un medio importante para solucionar determinados conflictos que afectan los derechos de los individuos, y específicamente en la materia tributaria pueden constituir elementos muy valiosos para que la propia Autoridad Fiscal se pueda dar cuenta de su indebido actuar, ya que como se dijo a lo largo del presente ensayo, la normatividad interna de las Administraciones Tributarias es tan estricta que no permite que los procedimientos en materia fiscal sean flexibles con los contribuyentes.

En ese sentido, las recomendaciones que emiten los organismos no jurisdiccionales a las Autoridades responsables, tienden a fortalecer el Estado de Derecho y a fomentar el respeto a la ley y a los derechos humanos, es decir, a aquellas garantías que como reconoció en 2011 nuestra Carta Magna, van más allá del texto legal constitucional, incluyéndose por supuesto los tratados internacionales, reconociéndose implícitamente la característica de universalidad de todos aquellos derechos humanos de que gozan los gobernados.

En ese orden de ideas, todo aquel contribuyente goza de prerrogativas que de forma alguna pueden ser violadas por las Autoridades Fiscales, es decir, por los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, ya que en el texto constitucional, de forma específica en el artículo 16 constitucional y en el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, precisan que las Autoridades Fiscales se encuentran obligadas a respetar mediante la garantía de legalidad los derechos humanos de los contribuyentes.

Es por todo lo anterior, que el ombudsman tributario surge como una alternativa viable para la soluciones de los problemas entre Administración Tributaria y el contribuyente, ello gracias a diversas características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), tales como la rapidez de sus procedimientos, que es un organismo imparcial y ajeno a la Administración Pública centralizada así como a la confianza que dicho Organismo ha generado en la población, al lograr el respeto de los derechos económicos y humanos del contribuyente en general.

Finalmente, no se debe pasar por alto que el derecho de acudir al *Ombudsman* tributario conlleva una consecuente responsabilidad, por lo que el pago de impuestos de forma adecuada así como la difusión de la cultura tributaria, son obligaciones de los contribuyentes propias de este derecho.

## IX. Bibliografía

- Campos Aguilar, Jaqueline, (2012) Conciliación como medio alternativo para solucionar controversias en materia fiscal administrativa federal en México. Tesis para obtener el grado de Licenciado en Derecho. UNAM. México.
- Carmona Tinoco, Jorge Ulises (2011) La reforma y las normas de Derechos Humanos previstas en los Tratados Internacionales. Unam. México. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3033/4.pdf> Consultado el 22 de Marzo de 2013.
- Carpizo, Jorge. (1992) Tendencias Actuales de los Derechos Humanos. Consultado el 27 de Marzo de 2013. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1134/5.pdf>
- Cisneros Farías, Germán (coordinador) et. Al. (2007) Ombudsman local. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo; Consultado el Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?!=2359>
- CNDH (2013) ¿Qué son los derechos humanos?. Página Oficial de la CNDH. Disponible en: Página Oficial de la CNDH. Consultado el 26 de Abril de 2013.
- CNDH (2013) Informe de actividades actualizado a Marzo de 2013. Disponible en: [http://www.cndh.org.mx/sites/all/fuentes/documentos/Informes/Actividades/2013\\_mar.pdf](http://www.cndh.org.mx/sites/all/fuentes/documentos/Informes/Actividades/2013_mar.pdf) Consultado el 27 de Abril de 2013.
- Comisión de Hacienda de la H. Cámara de Diputados (2010) Dictamen sobre el proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Gaceta Parlamentaria No. 3130-III, Año XIII, 03 de Noviembre de 2010.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente)

- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- De Los Santos Anaya, Marcelo (2012) Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Revista Fiscoactualidades Núm. 2012-19. Octubre 2012.
- Garza, José Luis (2004) Sistema Ombudsman. Centro de Derechos Humanos «Fray Francisco de Vitoria O.P.» A.C. Disponible en <http://www.derechoshumanos.org.mx/modules.php?name=News&file=article&sid=227> Consultado el 26 de Marzo de 2013
- Ley de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (vigente)
- Madrazo Cuéllar, Jorge (1995) Retos y perspectivas del Sistema Nacional de Protección No Jurisdiccional de los Derechos Humanos. Ponencia sobre derechos humanos presentada en el foro de consulta popular para el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México.
- Prodecon. (2012) Panorama de la situación de los contribuyentes en México. Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número I. Disponible en Consultado el 30 de Abril de 2013 [http://prodecon.gob.mx/libros/c1/img/Panorama\\_Contribuyentes\\_Mexico.pdf](http://prodecon.gob.mx/libros/c1/img/Panorama_Contribuyentes_Mexico.pdf)
- Prodecon (2013) Sitio Web Oficial. <http://prodecon.gob.mx/>
- Tello, Luisa Fernanda (2010) Contribución de los Organismos No Jurisdiccionales de Protección de los Derechos Humanos en el fortalecimiento del Estado de Derecho: el caso del derecho al agua. Revista del Centro Nacional de Derechos Humanos, Número 15, Sección de Artículos. México.
- Tribunal Colegiado de Circuito (1993) Tesis Aislada. 8a. Época; Semanario Judicial de la Federación. Tomo XI, Enero de 1993; Pág. 263
- Venegas Álvarez, Sonia (1988) Origen y devenir del Ombudsman: ¿Una institución encomiable? Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. México. ISBN 968-36-0586-9

# La ética contributiva. Cimiento de una nueva cultura contributiva en México.

Marcos Gutiérrez Martínez

Sumario: I. Introducción.- II. Punto de partida.- III. Ética contributiva.- IV. Conclusiones.- V. Fuentes consultadas.- VI. Anexo .

## I. Introducción

**E**scribir sobre una nueva cultura contributiva en México, implica abordar nuestro contexto actual y la perspectiva del futuro; pero sobre todo, lo relativo a los medios o instrumentos para llegar a aquello que se visualiza.

La finalidad del presente trabajo es mostrar que una nueva cultura contributiva en México requiere cimentarse en la ética; a partir de la construcción de nuevas costumbres tributarias tanto en el pago como en la administración de los tributos.

Para ello, se partirá de la realidad actual, con relación al pago de contribuciones, a efecto de establecer un punto de partida hacia una nueva cultura contributiva y advertir los retos que se enfrentan. Cultura que debe abarcar tanto a los contribuyentes como a la administración; esto es, que aquéllos, cumplan debidamente y de manera voluntaria; y que ésta, lleve un adecuado ejercicio de lo recaudado.

Después, se abordará la necesidad de un cambio de mentalidad, a efecto de establecer nuevas bases en que se funde la cultura contributiva que nuestro país necesita; esto es, la necesidad de un cambio de paradigma.

Finalmente, hablaremos de la ética, como una herramienta indispensable para la implementación de una nueva cultura contributiva en nuestro país; además, haremos algunas acotaciones respecto de los motivos para contribuir y de cómo la libertad de los contribuyentes debe ser determinante para ello.

## II. Punto de partida

Contrario a lo que la percepción social indica, los índices de recaudación tributaria son mejores de lo que podría imaginarse; sin embargo, ello no quiere decir que nuestro sistema tributario sea el adecuado.

No obstante que en el colectivo social hay expresiones comunes como: "El que no transa no avanza"; "yo, facturo todo"; "pide a tus amigos que facturen a tu nombre"; "para eso existe la planeación fiscal"; entre otras muchas que refieren a la mala costumbre de evitar el pago de contribuciones, cuando se analiza la información estadística del Servicio de Administración Tributaria se advierte que el nivel de recaudación en México va a la alza así como el número de contribuyentes inscritos en el registro federal.

### *La estadística oficial.*

En la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria<sup>1</sup>, concretamente del último informe de rendición de cuentas de la Administración Pública Federal 2006-2012, se desprende que la autoridad ha identificado entre los actos más comunes para evadir el pago de contribuciones: El uso indebido de facturas impresas en papel, para la aplicación de deducciones o acreditamientos falsos de operaciones inexistentes —lo que se acota con la factura electrónica; la omisión de ingresos; los esquemas de sustitución laboral, a través de la creación de diversas sociedades con el fin de disminuir cargas financieras e impositivas derivadas de la relación laboral con sus trabajadores; la subvaluación —declarar al momento de la importación un valor en aduana de la mercancía inferior al real; planeaciones fiscales orientadas a disminuir el pago de impuestos; la simulación de operaciones por prestación de servicios; y la comercialización de diversa documentación apócrifa.

Frente a tal situación, en el último informe tributario y de gestión 2012<sup>2</sup>, se publica que existe un incremento en los ingresos tributarios, en 2011 se obtuvieron \$1,294,054 millones de pesos frente a \$1,314,465 millones de pesos en 2012. También se reporta un incremento en el número de contribuyentes activos, pues el año antepasado se cerró el registro federal de contribuyentes con 36.98 millones, y en 2012 se llegó a 38.47 millones.

Por otra parte, del estudio denominado: Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no petrolero;<sup>3</sup> se concluyó que al agregar todos los impuestos considerados en el estudio, la tasa de evasión tuvo una tendencia a la baja, pues mientras que en el año 2000 la tasa de dicho fenómeno fue de 39.66% para el año 2008 descendió a 23.26%; esto es, una disminución de 16.40 puntos porcentuales.

Tal ambivalencia —entre las formas de evadir impuestos y la mejoría en la recaudación— permite advertir que tal avance no tiene sustento en el cumplimiento nacido en la conciencia misma de los administrados, sino que es resultado del trabajo constante y cada vez más perfeccionado por parte de la Administración Tributaria —sin reconocer que sea el óptimo—; de una mejoría en sus sistemas de información; en las decisiones que toma a partir de estudios focalizados en materia de evasión y elusión fiscal; en el duro ejercicio de las facultades de comprobación; en campañas de comunicación transmitiendo temor o la sensación de que pronto se percibirá el poder de la autoridad fiscal; entre otros aspectos.

A efecto de ilustrar lo anterior, es de resaltar que en el estudio aludido se lee lo siguiente: “El anterior inciso implica reforzar las tareas de fiscalización y formalización:

.....  
1. [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)

2. Consultable en: [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/informe2012t4/](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t4/)

3. Consultable en:

[http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/ITDWeb/l2\\_2009\\_eva\\_glob\\_imp\\_isr\\_iva\\_ieps.pdf](http://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/ITDWeb/l2_2009_eva_glob_imp_isr_iva_ieps.pdf)

por lo tanto el esfuerzo involucra: La generación de señales que incrementen la percepción de vigilancia dentro de los agentes y la amenaza creíble de castigo en caso de incumplimiento.” Así se hace evidente que la autoridad fiscal sólo está centrando sus esfuerzos en recaudar contribuciones como fin en sí mismo y no bajo la premisa de motivar el cumplimiento voluntario y espontáneo de los administrados.

No obstante lo anterior, es de hacer notar que del último estudio aludido también se desprenden otros aspectos interesantes de nuestra realidad tributaria; por ejemplo, tratándose del Impuesto sobre la Renta, la tendencia en la medición de la evasión de impuestos, en los pequeños contribuyentes, es continuamente a la alza, pues en el año 2000 alcanzaba el 86.19% en tanto que en 2007 llegó al 95.66%.

En ese tenor, para el caso de las personas físicas con actividad empresarial (no pequeño contribuyente) la tasa de evasión fiscal del Impuesto sobre la Renta fluctúa entre el 70% y 80%. Así, el estudio concluye que los impuestos con mayor importancia en términos de la evasión global son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre la Renta.

Otro punto a destacar es el relativo al efecto, entre la disminución del impuesto y la recaudación del mismo, pues contrariamente a lo que podría pensarse, la disminución de la tasa impositiva no necesariamente implica una disminución en la recaudación; así tenemos que aun cuando la tasa del Impuesto sobre la Renta para personas morales cayó considerablemente, pues del 40% en el año 2000 pasó al 28% en 2008; la recaudación global de este impuesto tuvo una ligera tendencia a la alza en términos del producto interno bruto pues pasó del 1.66% en el año 2000 al 2.08 en 2008.

De lo antes expuesto se advierte que el problema de la evasión fiscal se focaliza en las personas físicas (pequeños contribuyentes y con actividad empresarial); aspecto que es relevante si se tiene presente que de la composición del padrón de contribuyentes, se desprende que para el año 2012, casi 12 millones y medio de éstos, corresponden a personas físicas frente a un millón y medio de personas morales<sup>4</sup>; situación que permite afirmar (al menos con cierto grado de proximidad) que tal situación se debe a la realidad de que las personas físicas no perciben como un valor ético el cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales.

De igual forma, se vislumbra una verdad que para muchos les cuesta reconocer y que se resume en el siguiente proverbio: “Con justicia el rey da estabilidad al país; cuando lo abrumba con tributos, lo destruye.”<sup>5</sup> En efecto, es de resaltar que ante la baja de la tasa del Impuesto sobre la renta existe un incremento en la recaudación, contrariamente a las expectativas comunes.

4. [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/informe2012t4/](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2012t4/) (anexo 1)

5. Proverbios 29:4. Biblia en Español. Antigua versión de Casiodoro de Reina, revisada por Cipriano de Valera. Ed. Sociedades Bíblicas Unidas. Colombia. 1960.

### ***La reflexión.***

Con base en los datos anteriores pareciera que el sistema tributario en México, al menos el relativo a la recaudación, está en boga; los ingresos tributarios aumentan y crece constantemente el padrón de contribuyentes; lo cual podría llevar a una conclusión *a priori* en el sentido de que no hace falta cambiar dicho sistema sino perfeccionar más las técnicas de recaudación y los medios de presión hacia los contribuyentes.

Sin embargo, no hay que arribar a conclusiones precipitadas, pues no puede minimizarse la actitud pertinaz de las personas físicas para evadir y eludir contribuciones; así como el hecho de que aún los que cumplen tienen la percepción de que la autoridad recauda sin ética (sin justicia); como muestra, es importante tener presente la gran cantidad de controversias que existen relacionadas con el cobro de contribuciones.

En efecto, al día 6 de mayo de 2013, se reportó que en los tribunales hay 185 mil 250 casos de controversias fiscales, promovidos por empresas y particulares inconformes con el pago de contribuciones, por un monto de 414 mil 731 millones de pesos, cantidades que no podrán ser cobradas o anuladas hasta que exista un fallo definitivo, según lo informó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).<sup>6</sup>

Además, destaca que la cantidad involucrada en los litigios fiscales aumentó 4 mil 779 millones de pesos sólo de enero a marzo del año en curso; y se precisó<sup>7</sup> que de los juicios concluidos en ese período 51.1% fueron favorables para la administración tributaria; esto es, casi la mitad de los litigios se perdieron, lo que implica que en ellos la autoridad actuó de manera ilegal, robusteciendo lo dicho en el sentido de que la autoridad ha convertido el medio (recaudar) en el fin mismo de su actividad.

Lo anterior nos confronta con la realidad. Por una parte se recauda más y el padrón de contribuyentes crece; por otra, la evasión y elusión de las personas físicas no se detiene; y ante la incertidumbre del actuar de la autoridad, es necesario acudir a tribunales para que se defina lo correcto del actuar de los pagadores de contribuciones, con las consecuencias financieras que para ambas partes ello significa.

Con base en lo anterior, estimo que sí es necesario evaluar el sistema contributivo, a efecto de buscar una transformación en la mentalidad de los contribuyentes, para que cumplan de manera voluntaria y debida; así como la de los servidores públicos, con relación al ejercicio de su función; y así, al final, se apunte la recaudación y se otorgue certeza respecto de lo que se paga y recauda.

### ***El paradigma. Definición.***

Thomás S. Kuhn, uno de los filósofos norteamericanos más influyentes de la segunda mitad del siglo pasado, en su libro: *La estructura de las revoluciones científicas*<sup>8</sup>,

6. Zuñiga Juan Antonio. "Hay 185 mil casos de controversia fiscal, por \$414.7 mil millones: SHCP" Periódico La Jornada, Lunes 6 de mayo de 2013, p.27. <http://www.jornada.unam.mx/2013/05/06/economia/027n2eco>

7. Idem.

8. Thomas S. Khun. *La estructura de las revoluciones científicas*, Fondo de Cultura Económica. México. Octava reimpresión, 2004.

define a los paradigmas “como realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica.”

Si bien pareciera que tal referencia está fuera de contexto, por el tema que nos ocupa (ética contributiva) y el contexto en que el texto se desarrolla (la ciencia) ello no es así, por el contrario, a través de las aportaciones de Kuhn podemos descubrir que el tema de los paradigmas aplica a cualquier área de la vida y del conocimiento, ya científico o empírico.

En efecto, el paso del tiempo ha demostrado que el concepto de paradigma no es privativo de las ciencias exactas sino que es un tema tan cotidiano que es aplicable en cualquier área, desde las labores del hogar hasta en la toma de decisiones importantes en la vida empresarial.

### ***Caso práctico.***

El establecer con claridad los paradigmas que rigen nuestro actuar nos permite tener la certeza del punto en el que nos encontramos y la manera en que afrontamos determinada situación; para ejemplificar lo anterior, me permito compartir a continuación, una experiencia personal.

Cuando descubro que carezco de cierto conocimiento, mi pensamiento me lleva a la conclusión de que ahí tengo una oportunidad de desarrollo; planeo la manera de eliminar esa carencia, selecciono algún texto y dedico tiempo a la lectura, análisis e incorporación del conocimiento necesario; finalmente, evalúo si se resolvió el problema.

Así, tengo mi paradigma para afrontar el problema de falta de conocimiento, por lo que ante la aparición de tal circunstancia actúo de acuerdo a lo que mi paradigma me dice, ya que me ha ayudado a satisfacer con éxito mi necesidad.

No obstante, en la medida que el problema se vuelve más complejo en ocasiones el paradigma no es suficiente; así, ante una nueva área del conocimiento o bien, ante el cambio repentino de cierto modelo, es probable que no exista un texto a consultar, por lo que será insuficiente mi paradigma; ante lo cual, me enfrento a dos opciones: la primera, esperar a que exista alguna publicación y así postergar mi ausencia de conocimiento; o bien, cambiar el paradigma, por ejemplo, entrevistar a los creadores del nuevo conocimiento o buscar en redes sociales a algún experto internacional que tenga experiencia al respecto, y con ello solventar a la brevedad mi necesidad.

### ***El cambio.***

De lo anterior, es fácil advertir que un cambio de paradigma puede llevarme a nuevos resultados, generalmente más eficientes y mejores a los que ya se obtenían con el

paradigma que se tenía adoptado; si bien, los paradigmas nos aportan soluciones adecuadas a nuestros problemas no deben ser inmutables; pues se corre el riesgo de que el paradigma se convierta en el paradigma mismo; que nos atrape aquello que en algún momento nos libertó.

Khun, en su libro, expone la manera en que los científicos cambian sus paradigmas y lo que pasa cuando esto ocurre; lo que él descubrió nos ayuda a explicar por qué somos incapaces de anticipar cambios significativos, y al mismo tiempo puede ayudarnos a enfrentar los cambios de mejor manera.

Dicho autor descubrió que los paradigmas actúan como filtros que seleccionan los datos que llegan a la mente del científico. Los datos que coinciden con el paradigma del científico son reconocidos fácilmente, y los ven con claridad y comprensión; pero también descubrió que con algunos datos los científicos tenían dificultad, pues no concordaban con las expectativas creadas por sus paradigmas y ciertamente cuanto más imprevistos los datos mayor la dificultad de percibirlos, en algunos casos se ignoraban los datos, otras veces se distorsionaban hasta que se adecuaban a sus paradigmas, en vez de reconocer que constituían excepciones a la regla; y en algunos casos extremos, descubrió que los científicos eran incapaces de percibir datos imprevistos; eran invisibles.<sup>9</sup>

Así, los paradigmas filtran nuestras experiencias en todo momento; se observa el mundo de acuerdo con nuestros paradigmas; elegimos los datos que mejor se acomodan a nuestras normas y reglamentos tratando de ignorar el resto dando por hecho que nuestra manera de resolver las cosas es la correcta; por ende, lo que es obvio para una persona con un paradigma puede ser para otra imperceptible con un paradigma diferente o incluso, contradictorio.

Lo anterior implica que los empresarios no adviertan nuevas oportunidades; que los vendedores dejen de ver nuevos mercados; que se impida crear soluciones creativas para problemas difíciles; que la administración tributaria no advierta que existe una manera diferente y más rentable para recaudar, así como para administrar lo recaudado.

Las reglas y reglamentos preestablecidos impiden anticipar exitosamente el futuro, pues queremos verlo a través de nuestros viejos paradigmas; y éstos pueden impedirnos ver las oportunidades que se tienen en frente; por ende, hay que estar dispuestos a revisar, valorar y actualizar nuestras normas de conducta.

Lo anterior es aplicable a la manera en que las personas contribuyen al gasto público y en lo relativo a la forma en que la autoridad fiscal lleva a cabo su actividad más importante: recaudar. Por ende, la tasa de evasión fiscal de las personas físicas no

9. Comentarios hechos por Joel Barker en el vídeo sobre Paradigmas consultable en: <https://www.youtube.com/watch?v=YGQA8JUaj50>.

disminuye ni la autoridad deja de implementar campañas sostenidas en el temor, pues si históricamente la recaudación en México ha funcionado así e incluso se percibe mejoría, ¿por qué cambiarla?

### ***El paradigma actual.***

Con base en lo antes expuesto, consideramos que el paradigma de los contribuyentes se centra en la manera de evadir, en la mayor medida posible, el pago correcto de contribuciones; al grado que socialmente se acepte (aún por omisión) llevar actos que impliquen una disminución en la base tributaria o bien un mayor número de deducciones y se estimule con avidez la planeación fiscal. Así, cualquier indicio de querer cumplir cabalmente con el pago de contribuciones puede resultar extraño en la mente y en las emociones de los contribuyentes, al punto que ante el grado de insatisfacción que pueden sentir, optan por no cumplir debidamente.

Por otra parte, el paradigma de la autoridad fiscal se centra en hacer de la recaudación el fin en sí mismo; esto es, lo que importa es recaudar al costo que sea; al grado de llegar al extremo de efectuar liquidaciones de créditos fiscales aun sabiendo que la contabilidad de los contribuyentes se estructuró de manera correcta; o bien, al aceptar, como viables, medidas intimidatorias y presiones a los contribuyentes con el riesgo incluso de vulnerar derechos fundamentales como la seguridad jurídica, la dignidad de la persona, la libertad de actividad económica o profesional, entre otras.

Así, parece que la recaudación en México se ha vuelto un juego perverso, entre los que verán la manera de pagar menos impuestos, incluso con apariencia de un debido cumplimiento; y el de las autoridades fiscales empeñadas en incrementar los volúmenes de recaudación a efecto de ello se refleje en las estadísticas; todo, con base en que las cosas así han funcionado por mucho tiempo (paradigma) y que no hay razón por la cual cambiar.

Lo anterior, ya lo advertía Kuhn, pues de su libro uno concluye que el paradigma ciega, ante el éxito anterior, e impide pasar a otro, al no ajustarse a las reglas a las que se está acostumbrado; sin embargo, el pasado triunfal del paradigma obstaculiza el futuro; esto es, si queremos que en nuestro país exista una nueva cultura contributiva es necesario estar dispuestos a nuevas ideas; explorar maneras distintas de hacer las cosas; en resumen, estar dispuestos a un cambio de paradigma.

### ***Obstáculos para el cambio.***

En el cuaderno III, de la serie que editó la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente<sup>10</sup> se establecen algunos obstáculos para la formación de una nueva cultura contributiva en México, o bien, para no acceder a un nuevo paradigma, los cuales son:

10. Consultable en: <http://prodecon.gob.mx/libros/index.html>

- El crecimiento de la economía informal;
- La falta de legitimidad y confianza en las instituciones del estado;
- Las tasas y tarifas elevadas con las que se grava;
- La complejidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales;
- La calidad y número de los servicios públicos que el estado presta;
- La insuficiente transparencia en el ejercicio del presupuesto con que se cubre el gasto público; y
- La inadecuada rendición de cuentas de los funcionarios que ejercen el gasto.
- Adicionalmente, yo incluiría:
  - El derroche de la recaudación tributaria, especialmente en tiempos de elecciones, a favor del partido en el gobierno;
  - El terrorismo fiscal que conscientemente lleva a cabo la autoridad fiscal; y
  - Los beneficios fiscales que conceden los políticos, con el fin de ganarse la simpatía de los votantes.

La trascendencia de tener bien reconocidos los puntos anteriores estriba en que sólo partiendo de la base de que ellos son los que marcan el paradigma actual de la tributación en México se podrá estar en posibilidad de cambiarlos; nos ayudan a identificar los problemas importantes, enfocan nuestra atención, y nos permiten tener presente que debemos alejarnos de ello, para poder descubrir así un nuevo paradigma.

En efecto, al advertir que las conductas de la autoridad y de los contribuyentes estén encuadrando en tales modelos es más sencillo determinar que se debe uno apartar de ellas para dar oportunidad al surgimiento de una nueva manera de actuar; lo que la propia Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha nombrado como: Una nueva cultura contributiva.

#### ***Origen del cambio.***

Al respecto, es importante tener presente lo que dice Joel Barker<sup>11</sup>, respecto de que la gente que crea un nuevo paradigma son foráneos, no están comprometidos con los

11. Op cit., nota 7.

viejos paradigmas y no tienen nada que perder para crear nuevos, por lo que hay que ver del centro a la periferia, pues las nuevas reglas surgen en los márgenes.

Lo anterior, implica una enorme gama de oportunidades para aquellos que no hemos estado enrolados en los paradigmas de la tributación en México; ya sea, porque cumplimos de manera espontánea y adecuada con nuestras obligaciones tributarias; porque no hemos formado parte de las administraciones tributarias (concretamente de las recaudadoras y/o fiscalizadoras); o porque desde la academia o como simples integrantes de la sociedad advertimos la posibilidad de sustentar la tributación en nuevos modelos, como lo sería a partir de la aplicación de la ética, haciendo énfasis en que tal nuevo modelo no deber ser aplicable sólo a los actos de los administrados sino también en los propios de las autoridades fiscales.

Ahora bien, para emprender un cambio de paradigma es necesario un elemento subjetivo: la fe —desde la concepción de que ésta es la certeza de lo que no se ve, lee, escucha o existe, pero que al final sirve para alcanzar aquello que parece imposible— en que el nuevo paradigma o la nueva manera de hacer las cosas tendrá éxito, pues si algo es seguro, es que esa nueva manera de hacer las cosas enfrentará múltiples problemas y sobre todo mucha resistencia al cambio.

Así, para estar en posibilidad de generar una nueva estructura en la cultura contributiva del país, cabe formularse la pregunta que el propio Baker propone, pero parafraseada: ¿Qué resultaría imposible hacer hoy en día pero que de hacerlo cambiaría radicalmente la forma en que se tributa en México?

Una respuesta honesta nos llevará al margen del paradigma y podremos ver los próximos modelos; pues lo que es imposible hoy puede ser la norma del mañana y el desafío consiste en que ello suceda.

Lo anterior se puede ejemplificar de manera sencilla: En la época de las consolas de discos LP (aquellos de vinil) nadie pensaba que el futuro de la música estaría en un aparato mucho más pequeño que el propio disco y que se operaría con un solo botón; he aquí el iPod. De haberse planteado esa idea en esa época, simplemente se hubiese visto como locura; algo irrealizable y fuera de toda solución para el disfrute de la música. Ahora, el disco (aun compacto) está en vías de extinción.

Así, haciendo una similitud, a una de las conclusiones a las que arribó Tomás S. Kuhn, podemos afirmar que la transformación del paradigma de la tributación puede llevar a una revolución en la cultura contributiva de nuestro país.

Se dice lo anterior porque se arribaría a un nuevo modelo de problemas y soluciones aceptados; evidentemente, buscando que los administrados contribuyan de manera voluntaria y honesta sin la necesidad de que la autoridad lleve a cabo los actos tradicionales de recaudación, como aquellos fundados en el temor. Pero además, se lograría que los funcionarios tributarios llevaran a cabo sus funciones relativas a la recaudación, manejo y gasto de los tributos de manera ética; conscientes del perjuicio que podrían causar a los administrados de conducirse de una manera diferente.

### III. Ética contributiva

Algo que resultaría imposible hacer hoy en día pero que de hacerlo cambiaría la forma de tributar en México es que el ejercicio tributario tuviese sustento en la ética, tanto en la manera de llevar a cabo los actos de la administración pública tributaria así como los de los administrados relacionados con dicha materia.

#### *Ética.*

La ética es la rama de la filosofía práctica que estudia el comportamiento del hombre en relación con el bien y el mal.<sup>12</sup> Por su parte, el diccionario de la Real Academia de la Lengua conceptualiza a la ética como: "Recto, conforme a la moral."<sup>13</sup>

Etimológicamente, el término "ética" proviene del griego "ethos" y de los romanos, y se identifica con el sentido que tenía la palabra "costumbre"; la cual conserva más o menos hasta ahora el mismo significado.

Posteriormente, la costumbre fue sancionada por la generalidad e implantada por el rey de origen divino, era imitada y luego repetida como algo bueno, convirtiéndose después en una regla de conducta y mandato inapelable al individuo.

De ahí que podamos concluir que la ética se refiere a lo recto, a lo que está bien, a lo bueno; por ende, coincidimos con Fernando Savater, cuando afirma que "... A ese saber vivir, o arte de vivir si prefieres, es lo que llaman ética."<sup>14</sup> Pero además, se refiere al arte de vivir, pero de vivir bien; esto es, de manera responsable, basada en el pleno ejercicio de la libertad con una conciencia clara de las consecuencias que cada decisión traerá consigo.

Dicho autor expresa que la ética no es más que el intento racional de averiguar cómo vivir mejor; por ende, el motivo para interesarnos en la ética radica en que nos gusta la buena vida y queremos vivirla.

#### *Ética contributiva.*

Así, partiendo del hecho de que la relación jurídica tributaria abarca a los particulares y a la administración pública, podemos afirmar que la **ética contributiva** se refiere a la manera adecuada de contribuir; es decir, pagar las contribuciones de manera voluntaria y en la cuantía debida a la que tiene derecho la administración pública. Así como a la adecuada obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos; es decir, que la actividad financiera del estado esté orientada a la satisfacción real de las necesidades públicas que bajo el ejercicio democrático los administrados fijen como tales.

12. Pérez Fernández Del Castillo Bernardo. Deontología Jurídica. Ética del Abogado y del Servidor Público. Editorial Porrúa. México. 2011. P.8.

13. Disponible en: <http://rae.es/rae.html> Página Web de la Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española.

14. Savater Fernando. Ética para Amador. Editorial Planeta. España. 2011. Página 27.

Esto es, la ética contributiva no sólo es aplicable a los pagadores de tributos sino que involucra a ambas partes de la relación jurídica tributaria.

Además, dicha rama filosófica es indispensable porque es la herramienta necesaria que permite llevar a la razón, la importancia de los valores y más aún, el convencimiento de su observancia y aplicación; es decir, ayuda en primer lugar, al convencimiento personal para que una vez incorporado éste, se pueda actuar en consecuencia.

### ***Bases del nuevo paradigma.***

Con base en lo anterior, estimo que para dar pie a este cambio de paradigma es necesario que la ética se apoye de dos aspectos de suma importancia: los motivos para actuar y la plena conciencia del ejercicio de la libertad; esto es, la definición clara del porqué es bueno contribuir y el llevar a la conciencia de que es bueno hacerlo de manera libre.

El motivo, entendido como la razón que se tiene o al menos se cree tener para hacer algo; la explicación más aceptable de la conducta, para lo cual es necesaria la reflexión sobre ella; la mejor respuesta a la pregunta ¿por qué hago eso?

Al efecto Fernando Savater<sup>15</sup> precisa tres tipos de motivos: órdenes, costumbres y caprichos. Dice que cada tipo de motivo tiene su propio peso y condiciona el actuar de cierto modo; así, las primeras, tienen su fuerza en el miedo a las represalias frente al desacato; la costumbre, descansa en la comodidad de hacer lo que los demás hacen y evitar no contrariarlos; en tanto que los caprichos obedecen más al gusto personal.

Por otra parte, está la libertad, concebida como la capacidad para elegir hacer algo o no; la posibilidad de analizar y decidir hacer algo porque me conviene y por ende, lo quiero; o bien, concluir que no me hace bien y por eso no lo quiero. Ahora bien, para los efectos de nuestro estudio consideramos que lo que se requiere para una nueva cultura contributiva es una libertad consciente, como resultado de lo que dicta la razón; es decir, la capacidad de decidir pero con plena conciencia de lo que se decide; esto es, de los alcances de la decisión.

Es así como estimo que como parte de una nueva cultura contributiva deben estar bien definidos los aspectos que se vienen abordando: Los motivos para contribuir y la debida preparación ética de los contribuyentes para que puedan hacer adecuadas elecciones.

A partir de lo antes expuesto, estimo que los motivos para contribuir deben centrarse en las costumbres, pues como se ha dicho, tradicionalmente éstas derivan de lo que la colectividad estima como correcto (bueno) la cual una vez repetida se reglamenta y pasa a ser un mandato inapelable.

.....  
<sup>15</sup>. *Ibidem*, p. 33.

Lo anterior ya vislumbra un nuevo paradigma pues implicaría dejar de contribuir a partir del temor a las consecuencias de no hacerlo o debido a los arduos esfuerzos de la administración tributaria; para dar paso a una contribución basada en que es correcto hacerlo.

En consecuencia, la administración pública deberá trabajar arduamente en conjunto con la sociedad, a efecto de establecer con claridad los buenos motivos por los cuales se debe tributar debidamente (de manera justa) hacerlos públicos y difundirlos ampliamente; a efecto de que como consecuencia de su adopción y repetición continúa se implanten en la conciencia social hasta el punto de que el ánimo de los contribuyentes se oriente a cumplir como es debido; esto es, que en libertad elijan hacerlo.

Para definir dichos motivos, considero que el eje central debe estar en el principio ético elemental que se sustenta en el amor a los semejantes, en los evangelios Jesús dijo: "Amarás a tu prójimo como a ti mismo."<sup>16</sup>; esto es, tratar a los demás como queremos ser tratados; lo que se encuentra implícito en el principio de solidaridad.

Lo que implica que no se deben realizar actos en perjuicio de los demás sino que siempre el actuar esté orientado en la búsqueda del bien para ellos; dirección que desafortunadamente han perdido la mayoría de las administraciones públicas. De esta manera, los motivos clásicos de la tributación pueden adquirir un nuevo significado; por ejemplo: *el relativo a contribuir para satisfacer el gasto público*, en una concepción más actual, diríamos que para satisfacer las necesidades que se han designado como públicas y en cuya satisfacción se ven directamente beneficiados los contribuyentes, como en el caso del pago de pensiones a los adultos mayores y la realización de los diversos programas sociales que emprende el gobierno.

Así, podemos enunciar, de manera ilustrativa, como algunos aspectos por los que valdría la pena asumir un nueva costumbre contributiva, los siguientes: la mejoría en la calidad de los servicios públicos, la ampliación en la cobertura de los servicios de salud (hablando del seguro popular); la ampliación del sistema carretero y ferroviario nacional; la implementación de un sistema nacional de acceso a internet público y gratuito; escuelas públicas debidamente equipadas; entre muchos otros, pues buenas razones para contribuir sobran.

De esta manera, estoy convencido de que la existencia de buenas razones para contribuir, claras y alcanzables, llevarían al establecimiento de nuevas costumbres contributivas, las cuales sumadas a un perfil ético de la administración pública, llevarían a superar, uno a uno, los obstáculos que hemos señalado se oponen a la implementación de una nueva cultura contributiva en el país.

<sup>16</sup>. Mateo 22:39. Biblia en Español. Antigua versión de Casiodoro de Reina, revisada por Cipriano de Valera. Ed. Sociedades Bíblicas Unidas. Colombia. 1960.

Lo anterior es así, ya que si el contribuyente percibe con claridad los beneficios para contribuir de una manera adecuada y al mismo tiempo tiene la certeza de que la administración obtendrá, manejará y aplicará de manera ética los recursos económicos que perciba, al momento de elegir si pagar o no de manera debida sus contribuciones, será más propenso a decidir hacerlo; pues bajo el pleno ejercicio de su libertad; es decir, consciente de los alcances de su decisión, sabrá que el no contribuir debidamente significará, por ejemplo, que su padre no reciba una buena pensión gubernamental, que su actividad económica será más onerosa al no contar con vías de comunicación adecuadas, o bien, que su hijo asistirá a un escuela en mal estado, por sólo señalar algunos efectos.

De esta manera comparto la precisión que efectúa Savater<sup>17</sup> en el sentido de que la ética de un hombre libre nada tiene que ver con los castigos ni los premios repartidos por la autoridad, pues el que sólo busca huir del castigo o ir tras la recompensa no es mejor que un esclavo, pues su actuar está preso de tales aspectos y no de un ejercicio de plena libertad consciente del alcance de sus decisiones.

Por otra parte, en lo que atañe a la administración pública, si está interesada en una mejor y más eficiente forma de recaudar, también es necesario que vuelva la mirada en la ética contributiva.

Por ende, se requiere que al interior de la propia administración pública, se establezca un claro perfil ético; para dar paso, con posterioridad, al establecimiento de una política pública orientada a la instauración de buenas costumbres éticas, su difusión e implementación a través de la instrucción ética de los contribuyentes, sería sensacional que las campañas actuales emprendidas por la autoridad a efecto de infundir temor al fisco se transformaran en campañas orientadas a los contribuyentes a efecto de darles formación ética contributiva;<sup>18</sup> ya que en la actualidad es un hecho que la administración carece de una imagen ética; por el contrario, lidia con una, de corrupción en muchos de los actos que emite a diario.

Como muestra, es de señalar que en publicación del día 6 de mayo de 2013,<sup>19</sup> se dio a conocer que el Servicio de Administración Tributaria denunció a 271 funcionarios adscritos a esa dependencia debido a irregularidades en la prestación de sus labores. Entre las anomalías más habituales están el contrabando, uso de documento falso, abuso de autoridad, enriquecimiento ilícito, cohecho, acceso ilícito a sistemas y equipos informáticos y coalición de servicios. Siendo la Administración General de Aduanas la que más casos registró con 123, es decir, 45% de las denuncias fueron de funcionarios de esa área.

17. Op cit., nota 12, p. 43.

18. No es desconocido que en la pasada administración pública se hicieron esfuerzos al respecto, así se tiene que en el último informe de rendición de cuentas de la Administración Pública Federal 2006-2012, consultable en la página [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), se estableció que se llevaron a cabo 763 sesiones de sensibilización en materia de cultura contributiva, lo que involucró a 61 escuelas y 22,860 alumnos de primaria, secundaria, bachillerato y técnico profesional; sin embargo, también se advierte que dicho trabajo no se continuó durante todo el sexenio y que a final de éste simplemente dejó de llevarse a cabo; al grado que en dicha página electrónica ya no es posible acceder al apartado que se tenía destinado para ello.

19. Verduco Alberto. "Denuncia el SAT a 271 funcionarios." Periódico el Universal. Sección. Cartera. Lunes 6 de mayo de 2013. <http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/102236.html>

Finalmente, destaca, en la misma publicación, que el incremento de denuncias de funcionarios ha sido constante, ya que en 2010 se denunció a 54, en 2011 a 180, en 2012 se pasó a 212, y en lo que va del año a los 271 referidos; cifra esta última que alarma, pues durante el primer trimestre ya se rebasó a las denuncias presentadas durante todo el ejercicio pasado.

De lo anterior, es evidente que la administración pública también necesita llevar a cabo serias acciones en materia de ética, a efecto de que los funcionarios tengan claro que su actuar incidirá de manera positiva o negativa en la recaudación y consecuentemente, en las necesidades públicas que la administración podrá satisfacer plenamente; a efecto de que no sólo piensen en su beneficio personal o en el de su partido político sino en el del colectivo social.

Lo anterior cobra relevancia en virtud de que la ética sirve para intentar mejorarse a uno mismo, no para tener un punto de referencia para reprender o criticar a los demás; por ende, sostengo que si se desea tener una nueva cultura contributiva en México es impensable no sustentarla en la ética, pues es necesario que tanto los pagadores de contribuciones como las autoridades sustenten su actuar en ella.

Con base en lo antes expuesto, estamos convencidos en que una nueva cultura contributiva debe tener su cimiento en dicha rama de la filosofía, a efecto de generar buenas costumbres, relacionadas con la manera de contribuir así como con la forma de recaudar, administrar y gastar el dinero público; con el fin de que tanto los administrados como los encargados de la administración tributaria, al momento de tener que decidir la manera de actuar puedan hacerlo con libertad, pero hacía el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los primeros, y del servicio público que lleven a cabo, los segundos, dígase: recaudar, administrar y gastar.

Lo anterior bien podría sintetizarse en que la nueva cultura contributiva en México debe soportarse en la ética, para generar que los contribuyentes y la administración tributaria actúen de acuerdo con nuevas y buenas costumbres contributivas.

#### **IV. Conclusiones.**

- I. No obstante la persistente reticencia de las personas físicas de pagar contribuciones, existe un incremento constante en la recaudación; sin embargo, no tiene sustento en el convencimiento de los particulares de que es bueno contribuir y parece que no se advierte que frente a tasas bajas la recaudación mejora;
- II. Si bien pareciera que el sistema recaudatorio es funcional, lo cierto es que la elusión y evasión fiscal por parte de las personas físicas no disminuye, por lo que estimamos es necesario una revisión del sistema, para pugnar por otro, que genere un crecimiento en la recaudación, un cambio en la mentalidad de

los contribuyentes y de las autoridades, a efecto de que al final se tenga certeza respecto de lo que se paga y recauda;

- III. El conocer los paradigmas que tenemos incorporados nos ayuda a saber el punto en el que se estamos frente a cierto problema y la manera de resolverlo; sin embargo, es necesario estar abiertos a la posibilidad de sustituirlos en cuanto sea necesario para resolver un problema diferente, más complejo o simplemente encontrar una nueva y más eficiente manera de hacer las cosas;
- IV. El paradigma de la contribución en México se centra en la práctica de los contribuyentes para evadir; en tanto que por parte de la administración se focaliza en hacer todo lo posible por recaudar;
- V. Para establecer una nueva cultura contributiva es necesario estar dispuestos a nuevas ideas; explorar maneras distintas de hacer las cosas; estar dispuestos a un cambio de paradigma; para ello hay que ver en la periferia, tener fe en el nuevo paradigma a efecto de soportar y sobreponerse a la resistencia del cambio;
- VI. El nuevo paradigma debe sustentarse en la ética; entendida como aquella rama de la filosofía que se refiere a lo recto, a lo que está bien, a lo bueno, a la buena manera de vivir;
- VII. La ética contributiva se refiere a la manera adecuada de contribuir; pagar las contribuciones de manera voluntaria y en la cuantía debida a la que tiene derecho el estado. Así como a la adecuada obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos; que la actividad financiera del estado esté orientada a la satisfacción real de las necesidades públicas que bajo el ejercicio democrático los administrados fijan como tales.
- VIII. La ética es necesaria para una nueva cultura contributiva ya que es la herramienta necesaria que permite llevar a la razón, la importancia de los valores y más aún, el convencimiento de su observancia y aplicación ante la necesidad de cierto actuar.
- IX. La ética contributiva debe estar apoyada por buenos motivos para contribuir —basados en buenas costumbres— y por la plena libertad consciente —como resultado de la razón a través de la cual se conocen plenamente los alcances de la decisión que se tome.
- X. La administración debe trabajar en conjunto con la sociedad para definir esas buenas costumbres contributivas e implantarlas en la conciencia colectiva así como para llevarlas a la práctica; para que como consecuencia de su implementación el ánimo de los contribuyentes se oriente a cumplirlas de manera voluntaria.
- XI. El sustento para el establecimiento de esas costumbres debe estar sustentado en el principio ético de amor al prójimo, la solidaridad; con el propósito de que los contribuyentes tengan claro que su incumplimiento afecta a la administración

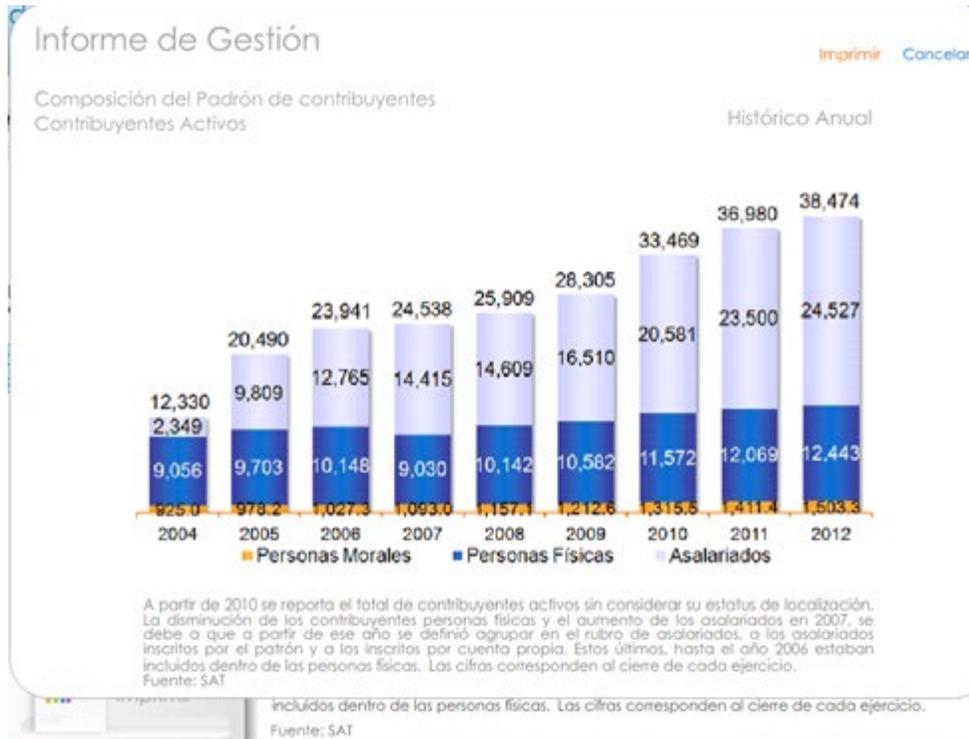
(indirectamente a otros administrados) y para que ésta oriente sus actos en beneficio real de los particulares, pues su actuar indebido también afecta a éstos.

**XII.** La nueva cultura contributiva debe tener sustento en la ética, estableciendo buenos motivos para contribuir, generando una administración ética de lo recaudado, para llevar a la generación de buenas costumbres que incidan en el ánimo del contribuyente y del funcionario responsable de la administración de los recursos financieros.

## V. Fuentes consultadas

- Campillo Sáinz José. Introducción a la ética profesional del abogado. Ed. Porrúa. México. 2009
- De Reina Casiodoro. Biblia en Español. Antigua versión revisada por Cipriano de Valera. Ed. Sociedades Bíblicas Unidas. Colombia. 1960.
- Khun Thomas S. La estructura de las revoluciones científicas, Fondo de Cultura Económica. México. Octava reimpresión, 2004.
- Pérez Fernández Del Castillo Bernardo. Deontología Jurídica. Ética del Abogado y del Servidor Público. Editorial Porrúa. México. 2011.
- Savater Fernando. Ética para Amador. Editorial Planeta. España. 2011.
- Vídeo sobre paradigmas. BARKER Joel A. y CRISTENSEN Ray J., consultable en <https://www.youtube.com/watch?v=YGQA8JUaj50>.
- <http://rae.es/rae.html>. Página oficial del Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española.
- <http://prodecon.gob.mx/libros/index.html> Página oficial de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en el apartado de la serie de cuadernos que editó.
- <http://www.sat.gob.mx> Página oficial del Servicio de Administración Tributaria.
- <http://www.eluniversal.com.mx/> Página oficial del periódico El Universal.
- <http://www.jornada.unam.mx/ultimas/> Página oficial del periódico La Jornada.

## VI. Anexo





# Galería Fotográfica



# 1er CONCURSO NACIONAL DE ENSAYO Retos y Perspectivas para una nueva Cultura Contributiva en México





**1er** Gloria María Domínguez Rodríguez





**2<sup>do</sup>** Jaime Roberto Guerra Pérez



**3<sup>er</sup>** David Salinas Rodríguez





Tributos

Derechos Humanos

Igualdad Tributaria

Destino del Gasto Público

Derecho de los Contribuyentes

Ética de los Contribuyentes

Derechos

Tesis

Cultura Contributiva

Responsabilidad

Obligación

Ética Administrativa

Capacidad Contributiva

Civismo Fiscal

Destino del Gasto Público

# Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

**Diana Bernal Ladrón de Guevara**

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

*Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente*

**Verónica Nava Ramírez**

Subprocuradora

*Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes*

**Héctor Fernando Ortega Padilla**

Subprocurador

*Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos*

**Juan Carlos Roa Jacobo**

Subprocurador

*Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Coordinación Regional*

**Minerva Hernández Ramos**

Subprocuradora

**Ricardo Evia Ramírez**

Secretario General

**Coordinación:**

*Dirección de Cultura Contributiva*

**Diseño:**

*Sergio Macín Oliva*

*Janet Jácome Campos*

**Julio 2013**





**Prodecon**

**Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Prodecon cuenta con una **Delegación** cerca de ti, ubícala en:

**[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)**

O marca al: **01800 611 0190**

