

Cultura Contributiva

en



.....
Compilación



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente
RECIBO • CONTROL • CASOS

ÍNDICE



Presentación	4
Capítulo I	
Impuestos Verdes.....	8
Capítulo II	
La Democracia y la Legitimidad de los impuestos.....	24
Capítulo III	
Las Contribuciones: participación de los jóvenes.....	36
Capítulo IV	
El Derecho a saber: Transparencia y Rendición de cuentas, destino al gasto y fiscalización.....	51
Capítulo V	
El Derecho al Mínimo Vital.....	64
Capítulo VI	
El contribuyente solidario: Revolución de la Cultura Contributiva.....	82

Capítulo VII

Derechos Humanos del Contribuyente consagrados en la Constitución.....	102
--	-----

Capítulo VIII

Acuerdos Conclusivos: Nuevo medio alternativo de solución de diferendos.....	119
--	-----

Capítulo IX

Justicia Social e Impuestos: una relación imprescindible.....	138
---	-----

Capítulo X

La Mujer Emprendedora y el Régimen de Incorporación Fiscal.....	149
---	-----

Capítulo XI

Las aportaciones de Seguridad Social como medio de garantía del Derecho a la Salud.....	162
---	-----

Capítulo XII

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación en la Relación Fisco - Contribuyente.....	179
---	-----

Presentación



La **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** tiene el agrado de presentar al lector la compilación de trabajos de la **Serie Cultura Contributiva en 12**, la cual nace como parte de las acciones encaminadas a fomentar y difundir, precisamente, una nueva cultura contributiva.

Dicha serie tuvo como finalidad vincular doce temas de derecho tributario con acontecimientos y sucesos notables que, año con año, se celebran o conmemoran en los distintos meses. De ahí su nombre, **Cultura Contributiva en 12**.

El primer número abordó el tema de los Impuestos Verdes, a propósito de la celebración del Día Mundial del Medio Ambiente que se conmemora el 5 de junio; vinculando el tema medioambiental con el derecho fiscal, al resaltar cómo a través de instrumentos fiscales se puede respetar el derecho humano a un medio ambiente sano, consagrado en el artículo 4 de nuestra Constitución Política y en diversos tratados internacionales suscritos por nuestro país.

En el segundo número, se decidió reflexionar sobre la legitimidad de los impuestos en el marco del Estado Democrático de Derecho, vinculando la democracia con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, al ser julio el mes en que se llevan a cabo las elecciones federales en nuestro país.

En el tercer número, y con motivo del Día Internacional de la Juventud celebrado el 12 de agosto, se estudian las contribuciones y la participación de los jóvenes, con la intención de fomentar el interés de los jóvenes por el pago de impuestos, y con ello, convertirlos en agentes efectivos del cambio para lograr una nueva cultura contributiva al valorar la importancia del pago voluntario de los impuestos.

Para el cuarto número, en el contexto de la conmemoración del Día Internacional del Derecho a Saber el 28 de agosto, se relacionó este importante derecho con la transparencia, la rendición de cuentas, el destino al gasto y la fiscalización; resaltando que quien contribuye al sostenimiento del país a través del pago de impuestos, tiene derecho a saber en qué se utilizan los recursos públicos y participar de forma activa e informada en la toma de decisiones.

En el quinto número, a propósito del Día Internacional para la Erradicación de la Pobreza, celebrado el 17 de octubre, se analizó el derecho al mínimo vital como derecho humano que implica, desde la óptica tributaria, que aquellas personas que no cuentan con una capacidad económica mínima para satisfacer necesidades básicas (salud, educación, alimento, vestido, etc.) y llevar a cabo un plan de vida digno y autónomo, deben quedar al margen de la tributación.

El sexto número, denominado El contribuyente solidario: Revolución de la Cultura Contributiva, invita a los mexicanos a asumir su compromiso ciudadano en el sostenimiento del Estado a través del pago de impuestos. Así, en el marco

de la conmemoración de la Revolución Mexicana el 20 de noviembre, se reflexiona sobre el pago de impuestos, las actitudes que asume el contribuyente frente a este deber y la necesidad de cambiar el paradigma de la cultura contributiva en nuestro país.

En el séptimo número, a razón del Día Internacional de los Derechos Humanos festejado el 10 de diciembre, se repasan los derechos humanos del contribuyente sancionados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

El octavo número, en alusión al inicio del año nuevo, se aboca al estudio de los Acuerdos Conclusivos como medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, en virtud de su incorporación en el ordenamiento jurídico a partir del 1° de enero de 2014. Asimismo, se destaca la intervención de Prodecon como facilitadora y testigo dentro del procedimiento de Acuerdo Conclusivo, vigilando la actuación de las autoridades y velando por el respeto de los derechos del contribuyente.

El noveno número se intitula Justicia social e impuestos: Una relación imprescindible, en el cual, con motivo del Día Mundial de la Justicia Social conmemorado el 20 de febrero, se estudia el concepto de justicia social y el papel del Estado en la redistribución de la riqueza a través de un sistema tributario basado en criterios de capacidad contributiva e igualdad tributaria.

El décimo número aprovecha el Día Internacional de la Mujer, conmemorado el 8 de marzo, para hablar sobre la mujer emprendedora y el Régimen de Incorporación Fiscal, ofreciendo algunos datos sobre la situación de las mujeres empresarias en nuestro país y la forma en que este régimen fomenta la creación, desarrollo y consolidación de actividades generadoras de ingresos para las mexicanas.

En el décimo primer número, a propósito del Día Mundial de la Salud celebrado el 7 abril, se analizan las aportaciones de seguridad social como esquema de financiamiento de los sistemas de salud en México y, en esta medida, como medio para garantizar el derecho humano a la salud.

En el décimo segundo y último número, se hace una reflexión sobre la importancia de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) como herramientas que mejoran la relación entre el fisco y el contribuyente, incrementando la eficiencia, la transparencia, la accesibilidad y la capacidad de respuesta. Ello en el marco del Día Mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información, que se conmemora cada 17 de mayo.

Es así que la Serie Cultura Contributiva en 12 constituye un esfuerzo de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** por despertar el interés de la sociedad a los diversos temas en materia tributaria y de cultura contributiva, con el fin de apreciar que éstos están más inmersos de lo que creemos en todos los aspectos de nuestra vida cotidiana.

Capítulo I

Impuestos Verdes

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. El día mundial del medio ambiente
- III. El derecho a un medio ambiente adecuado
- IV. ¿Qué son los impuestos verdes?
- V. Tipos de impuestos verdes
- VI. Impuestos verdes: ventajas y desventajas
- VII. A modo de conclusión



I. Introducción



Con motivo del día mundial del medio ambiente, conmemorado el 5 de junio de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **La Cultura Contributiva en 12**, dedica su primer número a los impuestos verdes, vinculando la materia medioambiental al derecho tributario, con la finalidad de que sirva como un primer acercamiento, de carácter meramente informativo, a la relación entre estos dos importantes temas.

II. El día mundial del medio ambiente



Desde su primera celebración el 5 de junio de 1973, el día mundial del medio ambiente ha sido uno de los principales vehículos de las Naciones Unidas para fomentar la sensibilización mundial sobre el medio ambiente y promover la atención y acción política al respecto.

Entre los objetivos de esta celebración se encuentran:

- 1) Darle una cara humana a los temas ambientales;
- 2) Motivar que las personas se conviertan en agentes activos del desarrollo sostenible y equitativo;
- 3) Promover el papel de las comunidades en el cambio de actitud hacia temas ambientales;
- 4) Fomentar la cooperación para garantizar que todas las naciones y personas disfruten de un futuro más próspero y seguro.

III. El derecho a un ambiente adecuado

El derecho a un medio ambiente equilibrado o sano, constituye un derecho humano, de los llamados de tercera generación, que encuentra sustento en instrumentos internacionales ambientales¹ y de derechos humanos, y constitucionalmente en varios países del mundo.

Así por ejemplo, en el ámbito regional, en 1988, la Organización de Estados Americanos (OEA) reconoció explícitamente el derecho a un ambiente sano como prerrogativa fundamental, al establecer en el artículo 11 del Protocolo de San Salvador, –instrumento jurídicamente vinculante para los Estados que lo hayan ratificado, entre éstos México–, que:

- Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos.
- Los Estados Partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente.

Por su parte, en el ámbito nacional, el artículo 4, párrafo 5º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce el derecho de toda persona a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar. Además, dispone que el Estado garantizará su respeto y que el daño y deterioro ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque.

¹ En este sentido, cabe destacar que México ha suscrito cerca de cien acuerdos internacionales relacionados con el medio ambiente y el desarrollo sustentable.

Pero, ¿Qué es el medio ambiente? En la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente, celebrada en Estocolmo en 1972, se definió al medio ambiente como: “el conjunto de componentes físicos, químicos, biológicos y sociales capaces de causar efectos directos o indirectos, en un plazo corto o largo, sobre los seres vivos y las actividades humanas.”

A mayor abundamiento, el concepto de medio ambiente engloba “el ámbito biofísico natural y sus sucesivas transformaciones artificiales, así como su despliegue espacial. Se trata específicamente de energía solar, el aire, el agua y la tierra; la fauna, la flora, los minerales y el espacio (en el sentido de superficie disponible para la actividad humana), así como del medio ambiente construido o artificializado y las interacciones ecológicas entre todos estos elementos y entre ellos y la sociedad”²

En este sentido, el derecho a un medio ambiente sano es el derecho a disfrutar de un entorno (el conjunto de todos los elementos señalados en el párrafo anterior) seguro para el adecuado desarrollo de la persona.

En concomitancia con este derecho, se encuentra el deber de todos de conservarlo; y muy importante, como se desprende del Pacto de San Salvador y la propia Constitución, la obligación por parte del Estado de respetarlo y garantizarlo, a través de una variedad de medios que aseguren la utilización racional de los recursos humanos, como puede ser, entre otros, los instrumentos económicos con fines ambientales.

.....
² Carmona Lara, Carmen, *Derechos en relación con el medio ambiente*, México, Cámara de Diputados, LVIII Legislatura/ UNAM, 2001.

IV. ¿Qué son los impuestos verdes?

Uno de los instrumentos utilizados por los Estados para combatir la contaminación ambiental, y general para proteger el medio ambiente, son los instrumentos económicos, entre los cuales se encuentran los tributarios, conocidos con nombres varios tales como: tributos ecológicos, ecotasas, tributos ambientales, tributos verdes, impuestos pigouvianos,³ ecotributos, entre otros. Estos, comprenden figuras fiscales heterogéneas como los impuestos propiamente, tarifas, gravámenes, derechos, cargos y otros, que se aplican a ámbitos también diversos con la finalidad de promover conductas respetuosas al medio ambiente.⁴

Sin embargo, el término impuesto verde, también se utiliza de manera genérica para referirse al conjunto de figuras fiscales mencionadas, aunque no sean propiamente impuestos.⁵ Por tanto, aunque aquí se refiera preponderantemente a impuestos verdes, en ocasiones, como se verá más adelante, también incluirá otras figuras tributarias.

³ En honor al economista británico Arthur Pigou, quien fue el primero en proponer que se gravaran la actividades de un mercado para corregir resultados no deseados (externalidades negativas), de tal modo que fueran asumidas por los productores o consumidores de bienes dañinos.

⁴ Cfr. Patrón García, Gemma, "Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo", Quito, 2012, p. 7, <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>. Fecha de consulta: 9 de abril de 2013.

⁵ Cabe recordar que el término *tax* en el idioma inglés, que se traduce como *impuesto*, engloba distintas figuras tributarias; Cfr. Campbell Black, Henry, M.A., *Black's Law Dictionary*, 2a ed., versión online., <http://thelawdictionary.org/search2/?cx=partner-pub-4620319056007131%3A7293005414&cof=FORID%3A11&ie=UTF-8&q=tax&x=15&y=14>, que establece lo siguiente: *In a general sense, a tax is any contribution imposed by government upon individuals, for the use and service of the state, whether under the name of toll, tribute, tallage, gabel, impost, duty, custom, excise, subsidy, aid, supply, or other name.*

Así las cosas, los impuestos verdes pueden definirse como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un probado impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente”;⁶ y tienen un doble objetivo:

- 1) Generar recaudación a partir de lo que la sociedad considera males ambientales, en contraposición a recaudar a partir de tasar bienes, y
- 2) Modificar señales económicas que reciben individuos y empresas sobre los costos ambientales de sus acciones.⁷

La finalidad de estos impuestos es que las personas que contaminen o de cualquier forma causen una afectación al medio ambiente, sientan la carga social de sus acciones, en atención al principio **quien contamina paga**. Así, el fin de los impuestos ecológicos no es obtener ingresos, sino conservar el medio ambiente, mejorarlo, protegerlo y prevenir que se dañe.

.....
⁶ Cfr. EUROSTAT “Environmental taxes – A statistical guide European Communities”, Luxemburgo, European Commission-eurostat, 2001, p. 9, que establece: *A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment.*

⁷ Muñoz Piña, Carlos, “Introducción”, Moreno Arellano, Graciela, Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (Comp.) *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, INE-SEMARNAT, 2002, p. 9.

V. Tipos de impuestos verdes

Los instrumentos tributarios medioambientales han logrado una considerable expansión en los países miembros de la OCDE. Durante los años setenta se utilizaban de manera ocasional, sin embargo, para 1987 existían alrededor de 150 casos de estos instrumentos, de los cuales 80 eran cargos o impuestos. Desde entonces, los tributos medioambientales han crecido en número y en importancia.⁸

Existe una variedad de impuestos verdes, siendo los más representativos en los países de la OCDE, aquellos que gravan productos energéticos, emisiones al aire, vehículos, contaminación del agua, el uso de agua, la generación de residuos y el manejo de la biodiversidad y vida silvestre.⁹

Los **impuestos ambientales a productos energéticos**, constituyen los impuestos verdes más importantes en los países de la OCDE. Se aplican principalmente al consumo de gasolina. Estos impuestos fueron creados en un primer momento por razones meramente fiscales; es decir, de recaudación. Sin embargo, en virtud de que tienen un impacto en el medio ambiente, posteriormente se consideraron impuestos verdes. En consecuencia, los combustibles comenzaron a gravarse por su contenido de azufre o plomo.

⁸ Barde, Jean Philippe, "Reformas fiscales ambientales: Una revisión de la experiencia en países de la OCDE", en Moreno Arellano, Graciela, Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (Comp.), *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, INE-SEMARNAT, 2002, p. 20.

⁹ Axel Braathen, Niels, "Diseño y efectividad de los instrumentos fiscales", en Moreno Arellano, Graciela, Mendoza Sánchez, Paola y Ávila Forcada, Sara (Comp.), *Impuestos ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, INE-SEMARNAT, 2002, pp. 46-53.

Además de los que gravan la gasolina, también se consideran impuestos a productos energéticos aquellos que gravan la electricidad, combustible nuclear y los productos que contienen dióxido de carbono (CO₂).

Los **impuestos a emisiones al aire** son aquellos que gravan la expulsión de compuestos generados por la combustión, como el monóxido de carbono (COx) o el dióxido de azufre (SO₂), y la evaporación de hidrocarburos que provocan efectos ambientales indeseables.

Estos impuestos existen en países como Australia, República Checa, Hungría, Corea, Polonia, República Eslovaca y Suecia, entre otros. La tasa se calcula con base en estimaciones o mediciones de las emisiones, y varía según el tipo de contaminante, el nivel de contaminación o toxicidad y la ubicación de la fuente emisora.

Por su parte, los **impuestos a vehículos** se pueden dividir en tres principales categorías:

- 1) Impuesto por la adquisición de autos nuevos;
- 2) Impuestos anuales a vehículos usados por el derecho a utilizar el vehículo; y
- 3) Cobro de derechos por el uso de caminos o carreteras.

Este impuesto varía según el tamaño de la máquina o de su poder, el peso del vehículo, las emisiones del vehículo y el tipo de certificación.

Al igual que los impuestos sobre productos energéticos, los impuestos a vehículos surgen por razones fiscales. Sin embargo, dado que el uso de automóviles impacta al medio ambiente, se pueden considerar impuestos verdes si son modificados para incluir el factor ambiental.

Ahora bien, los **impuestos por contaminación del agua** son aquellos que gravan:

1) Productos que tienen una alta probabilidad de contaminar ríos y acuíferos en general, tales como pesticidas, fertilizantes artificiales, excedentes en abonos, entre otros. Estos impuestos existen en Australia (en el sur de Gales), Bélgica, Canadá (Columbia Británica), Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia.

2) Emisiones o descargas directas al agua, que se identifican mediante la fuente generadora. Algunos ejemplos son los impuestos sobre: demanda bioquímica de oxígeno (DBO), sólidos suspendidos, fósforo, nitrógeno, metales pesados. Este tipo de ecotributos existe en Australia, República Checa, Canadá, Finlandia, Francia, Hungría, Alemania, Corea, Suiza, Polonia, República Eslovaca, Estados Unidos de América, entre otros.

Por otro lado, los **impuestos por el uso de agua** existen en la mayoría de los países miembros de la OCDE, conforme a diferentes estructuras de precio para el cobro de su uso, tales como tasas fijas y tasas basadas en volumen que requieren de un medidor. En Dinamarca, Holanda y Polonia se cobra, además, la extracción del agua.

Continuando con la tipología de impuestos verdes, los **impuestos por generación de residuos** son cobros que se hacen por la recolección y tratamiento de residuos sólidos, ya sea mediante una tarifa fija durante cierto periodo, o bien con base en su volumen. También se incluyen dentro de esta categoría los impuestos a productos por los residuos que generan, tales como los impuestos a las baterías, a los envases, a los productos desechables, a los lubricantes, etc. Países como Austria, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Hungría, Holanda, Noruega, Suiza, Suecia, Reino Unido, Bélgica, Italia, Japón, República Eslovaca y los Estados Unidos de América, cuentan con este tipo de tributos medioambientales.

Por último, los **impuestos por el manejo de la biodiversidad y la vida silvestre** son aquellos que se relacionan con los siguientes aspectos: tarifas para la entrada a parques naturales; permiso para la práctica de la caza y pesca de especies; impuestos a la tala de árboles; impuestos a los diferentes usos de suelo que implican cambios de la agricultura o silvicultura a otras actividades.

Ahora bien, respecto al caso mexicano cabe advertir que, a nivel federal, no existen impuestos verdes propiamente, ya que ninguno de los que están en vigor fue creado con un propósito de protección medioambiental.

VI. Impuestos verdes: ventajas y desventajas¹⁰



La aplicación de impuestos verdes, como todo instrumento de política pública, tiene ventajas y desventajas que deben tomarse en consideración a la hora de instrumentarlos. A continuación mencionaremos algunas de ellas.

Ventajas

Eficiencia estática. La implementación de impuestos verdes permite alcanzar mejoras ambientales al menor costo posible para la sociedad, ya que los agentes se adaptan en función de sus capacidades y preferencias; es decir, no se utilizan soluciones uniformes.

Eficiencia dinámica. Se incentiva la adopción de tecnologías limpias y la innovación en los procesos productivos de tal forma que se reducen las emisiones contaminantes.

Tratamiento generalizado. La introducción de impuestos verdes hace que todos los contaminadores se enfrenten a una misma tasa, con independencia de sus características tecnológicas y económicas individuales y, sin embargo pueden ajustar el nivel de reducción según dichas particularidades.

.....
¹⁰ Pérez, Oliva, Rivadeneira, Nicolás, Alava, Ana, et al., *Impuestos Verdes: ¿una herramienta para la política ambiental en Latinoamérica?*, España, Centro de Estudios Fiscales-Asociación de Economía Ecológica en España-Fundación Friedrich Ebert, 2001, pp.18-20.

Potencial mínimo recaudatorio. Aunque la generación de rentas no es el objetivo de los impuestos verdes, su recaudación genera ingresos para la administración tributaria, aunque éstos deben ser cada vez menores si se pretende que el impuesto sea “ambientalmente exitoso”.

Desventajas

Los impuestos verdes no son el único y, en ciertos casos, tampoco son el mejor instrumento de política medioambiental. Hay ocasiones en las que una prohibición es más factible y efectiva, por ejemplo, cuando hay de por medio consecuencias que ponen en riesgo la salud de las personas o cuando los procesos de mitigación son prohibitivamente caros.

Asimismo, la eficiencia de un impuesto verde puede verse reducida en situaciones en las que el daño causado depende de la fuente de emisión; aunque este problema podría solucionarse aplicando tipos diferenciados.

También es cierto que la efectividad de los impuestos verdes depende de cómo reaccionen las personas y las empresas ante el incentivo o desincentivo de actividades o bienes que grave el tributo, lo cual muy pocas veces coincidirá con los supuestos teóricos. Es más, puede darse el caso de que se generen reacciones adversas a los impuestos ecológicos si los contribuyentes asumen que el pago les da el derecho o el permiso para contaminar.

En este sentido, el logro de los objetivos medioambientales está sujeto también a factores como la elasticidad de los bienes gravados, la existencia de sustitutos, la cantidad y la calidad de la información que posea la gente, la consideración de criterios ecológicos en el diseño del impuesto, entre otros.

Por último, toda vez que los impuestos verdes gravan bienes como la energía, los combustibles y otros, pueden tener un impacto adverso en la equidad si los hogares de menos recursos gastan proporcionalmente más en estos tipos de bienes. Sin embargo, si el resultado de aplicar un ecotributo coincide con la percepción de que éste es regresivo por ser indirecto, se puede tomar algún tipo de medida compensatorias debidamente focalizada, como la desgravación de un tramo básico de consumo, la inclusión de tasas progresivas, la creación de subsidios temporales, entre otras medidas.

VII. A modo de conclusión



El derecho a un medio ambiente sano es un derecho humano consagrado en el artículo 4° de nuestra Constitución Política, por lo que corresponde al Estado garantizar su pleno respeto, de modo que el daño y deterioro medioambiental genere responsabilidad para quien lo provoque.

Como se ha visto a lo largo de estas breves líneas, en la implementación de políticas públicas de carácter medioambiental, el Estado se puede valer del instrumento fiscal para que las personas que contaminen o de cualquier forma causen una afectación al medio ambiente, resientan la carga social de sus acciones. En este sentido, los impuestos verdes pueden ser una opción para proteger, conservar, mejorar y prevenir que se dañe el medio ambiente.

Capítulo II

La Democracia y la Legitimidad de los impuestos

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. México: Estado Democrático de Derecho
- III. La potestad tributaria del Estado
- IV. La obligación de contribuir con el Estado
- V. La legitimidad de los impuestos
- VI. A modo de conclusión

I. Introducción



En este mes de julio, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica este segundo número a reflexionar sobre la legitimidad de los impuestos en el marco del Estado Democrático de Derecho, vinculando el tema de la democracia con la potestad tributaria del Estado.

En México, una de las manifestaciones más significativas de la democracia son las elecciones federales que se realizan en el mes de julio. Es por ello que **Prodecon** aprovecha la oportunidad para reflexionar sobre el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, como parte de la legitimación democrática de los impuestos.

II. México: Estado Democrático de Derecho



El Estado entendido como una unidad político-jurídica que se integra por una población, un territorio y un gobierno, es el resultado de un acuerdo de voluntades de los individuos que lo conforman. El Estado realiza sus funciones con el fin de la obtención de un bienestar común.

En nuestro país, el Estado Democrático reconoce que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo, que todo poder público dimana de él y se instituye en su beneficio. Por lo que el pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

En este sentido ha sido su voluntad constituirse en una República democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación.¹

En términos generales, el régimen democrático es un tipo de gobierno que implica un consenso mayoritario de la sociedad, que se manifiesta a nivel de la representación política y de la participación directa de los ciudadanos, en donde la convivencia social requiere de la observación de las normas establecidas,² mismas que reconocen las libertades y también las responsabilidades de los ciudadanos para con el colectivo.

.....
¹ Artículos 39 y 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

² Pérez Serrano, Gloria, *Nueva ciudadanía para el tercer milenio*, Contexto Educativos, Sevilla, Universidad de Sevilla, 2000, no. 3, p.3.

En una democracia se busca la transmisión de principios, valores, actitudes, y hábitos que no sólo son irrenunciables, sino que son exigibles a los ciudadanos que conviven en un mismo territorio.

Estos principios o valores, tales como la justicia, libertad, igualdad, respeto, tolerancia; conforman el contenido de una moral cívica³ orientada hacia la legalidad, misma que no sólo se exige, sino se impone, de ser necesario, mediante sanción, a través de instituciones y normas que garanticen su cumplimiento.

En este contexto, el Derecho, como medio para regular las conductas de las personas a través de las leyes pactadas, crea un Estado de legalidad en donde sólo a través de normas jurídicas de carácter general, se puede obligar a los individuos y se pueden establecer las facultades de las autoridades, quienes deben ejercerlas y respetarlas.

Es así que la Ley es una pieza fundamental en la construcción de la esfera social. En ella se dispone la manera en que la sociedad debe contribuir al erario, así como la manera en que los funcionarios deben ejercer los recursos públicos para mantener las instituciones y proveer los bienes públicos necesarios para la vida en común,⁴ bajo un amplio sentido de cooperación social.

Como ya lo señalamos, es en la ley en donde se establecen las funciones, consistentes principalmente en la seguridad, el desarrollo político-social y económico. Dentro de esta última ubicamos la actividad financiera del Estado, que se relaciona con el poder estatal sobre los ingresos y gastos públicos. Una parte de esta actividad financiera se encamina a la obtención de los medios económicos suficientes para solventar los gastos, dictando normas jurídicas que establecen impuestos (potestad tributaria).

.....
³ Cortina, Adela, *Ética mínima*, España, Tecnos, 2000, pp. 17, 18 y 83.

⁴ Holmes, Stephen y Cass R. Sunstein, *El costo de los Derechos. Porque la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2011, p.178.

III. La potestad tributaria del Estado

La actividad de imponer tributos es una actividad estatal similar a la de imponer penas o las administrativas. En este sentido, nuestro Estado tiene la potestad tributaria, entendida como la atribución legal que se ejerce a través del Poder Legislativo, para establecer las contribuciones necesarias dentro de su territorio, a cubrir el gasto público. Esta potestad debe ejercerse bajo los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino del gasto público.

De esta forma, el poder legislativo detenta la potestad tributaria, ya que constitucionalmente está facultada para crear leyes, y es precisamente en las leyes, en donde se deben establecer las contribuciones. Por su parte, al poder ejecutivo compete la aplicación de éstas, y al poder judicial corresponde el control de la legalidad y constitucionalidad de las mismas.

La potestad tributaria es irrenunciable para el legislador, y no puede dejar de ejercerla. De acuerdo con lo dispuesto por nuestra ley fundamental en su artículo 73, fracción VII: “El congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”. Además, el artículo 31, fracción IV, constitucional dispone que es obligación de los mexicanos “contribuir a 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.”

La potestad tributaria no sólo es una función irrenunciable, sino que es permanente, ya que no caduca o prescribe en ningún momento; es indelegable y jurídica; es decir, requiere de mecanismos constitucionales, legales y administrativos para poder ejercitarse correctamente y debe ser llevada a cabo por los órganos del Estado de acuerdo con lo establecido en las leyes.

El origen de su concepción actual la encontramos en el Estado moderno de derecho, que tiene sus cimientos en el principio de legalidad de la prestación tributaria, contenido en la máxima *nullum tributum sine lege*, lo que convierte a la ley no sólo en su origen, sino además en el fundamento de la coerción para obligar al pago de impuestos.⁵

Esto significa “la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde”.⁶

Es así que la ley también establece, por un lado, que el Estado, en su calidad de acreedor del impuesto, tiene derecho a exigir la prestación; y por otro, que el deudor –el contribuyente–, está obligado al pago de impuestos.⁷ Ambos, Estado y contribuyente forman los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

.....
⁵ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p.11.

⁶ *Idem*, p. 27.

⁷ *Idem*, p. 15.

IV. La obligación de contribuir con el Estado

La idea del buen ciudadano se relaciona con el cumplimiento de deberes y obligaciones cívicas, tales como la de pagar impuestos, obligación que tiene como fin satisfacer las necesidades del grupo social, que una persona por sí misma difícilmente podría satisfacer como por ejemplo, la construcción de calles, alumbrado público, carreteras, escuelas, hospitales, aeropuertos, tribunales, entre otros.

En este contexto, los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones fiscales entienden que la ciudadanía no sólo se trata de que vean respetados sus derechos, no se trata sólo de que sean beneficiarios de la acción de la comunidad política, sino de que ellos tienen que ser también los agentes de la misma, los protagonistas, los que construyan esa comunidad.⁸

En nuestro país la obligación de pagar impuestos se desprende del artículo 31, fracción IV, constitucional. Al respecto, como ya señalamos, el pago de tributos debe cumplir ciertos principios que lo legitiman, como son: Los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino del gasto público.

Es así que el pago que se hace al Estado para satisfacer necesidades identificadas como colectivas, se conceptualizan como “contribuciones”, las cuales derivan de diversas actividades que involucran lo relativo a la propiedad, al ingreso, la compraventa de ciertos productos y servicios, la seguridad social, y los servicios que proporciona el propio Estado como son las licencias o permisos, por mencionar algunos.

⁸ Cortina, Adela, *Sociedad, desarrollo y ciudadanía en México*, México, LIMUSA-Tecnológico de Monterrey, 2008.

Todo el dinero que se paga como contribución forma parte de los ingresos de la nación que resultan en beneficios materializados en los distintos servicios y obras públicas, además del mantenimiento y continuidad de la estructura de las funciones estatales, en pro de una mejor calidad de vida y en la obtención del bienestar común.

La búsqueda de dicho bienestar está íntimamente relacionada con la responsabilidad colectiva e individual de los ciudadanos, la cual nos lleva a la identificación de derechos comunes a todos que son indispensables para lograr la satisfacción de las necesidades sociales, como lo son la igualdad y la libertad.

El cumplimiento eficaz de las funciones del Estado depende en parte del nivel de compromiso de los ciudadanos hacia su comunidad, por lo que la falta de cooperación solidaria por parte de éstos puede llevarnos a que sólo algunos sostengan el gasto público; mientras que otros estando igualmente obligados a contribuir con el Estado, no lo hagan, pero se beneficien de los servicios públicos como educación y sanidad.⁹

.....
⁹ Benegas Lynch, Alberto. "Bienes públicos, externalidades y los free-riders: el argumento reconsiderado", *www.eumed.net/coursecon/textos/Lynch-bienes_publicos.htm*, citado por González Valadez, Isai, *Bienes Públicos: una aproximación al debate*, México, Encrucijada, 2009, Tercer número, septiembre- diciembre, CEAP-FCPS-UNAM, p. 6.

V. La legitimidad de los impuestos



La idea de legitimidad se relaciona con lo auténtico, con lo correcto y con lo legal o apegado a la ley. Cuando ligamos esta idea a la autoridad o la persona que ejerce un poder, la legitimidad deriva de la creencia de las personas en que dicha autoridad cuenta con el conocimiento y capacidad para gobernar; es decir, para tomar decisiones que se presumen en beneficio de la comunidad.

Esta creencia de que las estructuras, los procedimientos, las acciones, las decisiones políticas tomadas por los funcionarios o líderes políticos de un Estado son correctas, adecuadas, moralmente buenas y que merecen el reconocimiento y voto de confianza por parte de los ciudadanos que de forma consensuada establecieron la estructura bajo la cual convivirían como grupo, legitima el actuar de las autoridades.

Cuando hablamos de los consensos o acuerdos en materia de impuestos y en un Estado democrático representativo como el nuestro, vemos que esto se realiza a través de una cadena de acciones que inicia con el ejercicio del derecho al voto con el que los ciudadanos elijen a sus representantes; es decir, a los legisladores, los cuales tienen la importante tarea de dotar de un marco jurídico justo y equitativo a la sociedad para poder funcionar como una sociedad democrática.

Esta parte del proceso democrático lleva implícito el reconocimiento de estos representantes como autoridad legitimada en todo aquello que realicen y que derive directamente de sus funciones estatales.

Cuando los legisladores, en el proceso de cumplir con sus funciones y obligaciones expiden leyes, dotan de contenido al marco jurídico en diversas materias, como lo es la tributaria. Dichas leyes definen y establecen impuestos.

En otras palabras, los impuestos tienen su origen en la ley, la cual sólo puede ser emitida por el poder legislativo y en las condiciones señaladas en una Constitución Política. Los impuestos deben ser siempre el producto del consenso logrado en la sociedad, derivado del ejercicio de un derecho político, como lo es el voto.

VI. A modo de conclusión



En una sociedad democrática como la nuestra, la observancia de la ley es un requisito indispensable para la construcción y el mantenimiento de la esfera social, que como bien sabemos se convierte en un lugar de consensos y acuerdos entre gobierno y ciudadanos, que derivan en leyes que establecen y definen las estructuras estatales, así como las instituciones y demás normas que son necesarias para lograr el desarrollo de la misma.

Mantener dichas instituciones hace necesario la obtención de recursos económicos que permitan su funcionamiento. En este sentido, una de las facultades más importantes del poder estatal es la potestad tributaria; esto es, la imposición en ley del pago de impuestos.

Para contar con un poder legislativo que se encargue de dicha tarea, los ciudadanos en ejercicio de su derecho a votar, elijen a los representantes que en su calidad de legisladores establecen impuestos; y al mismo tiempo, ese voto de confianza legitima a los mismos. No obstante, esto no significa que el legislador esté legitimado para establecer impuestos de forma caprichosa o arbitraria, pues como se ha señalado, su confección debe agotar los extremos sancionados en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Capítulo III

Las Contribuciones: participación de los jóvenes

SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. El día internacional de la Juventud
- III. Las contribuciones: participación de los jóvenes
- IV. Los jóvenes y la nueva Cultura Contributiva
- V. Los jóvenes y la Rendición de cuentas
- VI. A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo del día internacional de la juventud, conmemorado el 12 de agosto de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **La Cultura Contributiva en 12**, dedica su tercer número a los jóvenes, con la intención de fomentar el interés en ellos respecto del pago de impuestos, pues están directamente involucrados y, por tanto, promover su participación como agentes efectivos del cambio de paradigma para lograr una nueva cultura contributiva en México.

II. El día internacional de la Juventud

Al respecto de la juventud y su día, resulta importante señalar que el 17 de diciembre de 1999, la Asamblea General de la Naciones Unidas, mediante resolución 54/120 aprobó que el 12 de agosto fuera declarado Día Internacional de la Juventud. Es así que a partir del año 2000 se dedica esa día para honrar a los jóvenes.

Pero, ¿Quiénes son los jóvenes? Naciones Unidas define a los jóvenes como personas de entre 15 y 24 años de edad;¹ y reconocen que ellos, los jóvenes, son un recurso humano fundamental para promover el desarrollo, realizar cambios sociales positivos e innovar. En este sentido, sus ideales, su energía y su visión son esenciales para el desarrollo continuo de las sociedades.²

Lo anterior es en parte lo que motivó la conmemoración de tan importante día, y es también en ese marco que la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** rinde homenaje a este sector poblacional con esta pequeña publicación.

1 Cfr. Página electrónica de la Organización de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/events/youthday/>. Fecha de consulta 1 de julio de 2013.

2 *Idem*.

III. Las contribuciones: participación de los jóvenes

A) Contribuciones

El artículo 31, fracción IV, del texto constitucional establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; esto es, existe la obligación constitucional para con los miembros de la sociedad de aportar para el sostenimiento de los gastos públicos.

Es así que, el Estado establece aportaciones económicas (contribuciones), a cargo de la sociedad, identificadas también con el nombre genérico de tributos.³ Los tributos o contribuciones tienen las siguientes características:⁴

- ☉ Su naturaleza es netamente personal
- ☉ Son aportaciones pecuniarias
- ☉ Su producto se debe destinar a cubrir los gastos de los entes públicos
- ☉ Su aportación debe ser proporcional y equitativa
- ☉ La obligación sólo se puede establecer mediante disposición legal

³ Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., México, Limusa, 2006, pp. 55 y 56.

⁴ *Idem*.

Ahora bien, los tributos o contribuciones se pueden dividir en varias clases. La generalidad de la doctrina mexicana establece las siguientes: Impuestos, Aportaciones de seguridad social, Contribuciones de mejoras o Contribuciones especiales, y Derechos; mismos que se explican en el cuadro que sigue:

Clases de Contribuciones	
Clase	Explicación
Aportaciones de seguridad social	Son cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos de vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales, y apoyos para capacitación entre otros. ⁵
Contribuciones de mejoras	Son contribuciones que establece el Estado a cargo de algunas personas para costear una obra pública o un servicio que brinda ventajas económicas o bienestar social a aquellas personas, a su familia o su comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas, etc. ⁶ Actualmente a nivel federal sólo existe la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

.....
⁵ *Ibidem*, p. 59.

⁶ *Ibidem*, p. 60.

⁷ *Ibidem*, p.61.

Derechos	Son contribuciones establecidas por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, tales como servicios migratorios, servicios de publicaciones en el Diario Oficial de la Federación, servicios de cinematografía televisión y radio; apostillamiento, la expedición de pasaportes, copias certificadas, entre otros. ⁷
Impuestos	Son contribuciones por exclusión; es decir, toda contribución que sea distinta a las demás contribuciones ya referidas, son impuestos. ⁸ Se define de manera genérica como una prestación en dinero que un ente público (Federación, o entidades federativas) tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso. ⁹ En México, los impuestos federales Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS).

B) Impuestos

El más común de las contribuciones es el impuesto, por lo tanto, y sin restarles importancia a los demás, nos referiremos preponderantemente a ellos. La contribución al sostenimiento del gasto público a través de los impuestos se hace más perceptible cuando las personas se integran a la vida laboral y se requiere su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), aunque no tengan la obligación de presentar declaraciones; sin embargo, cuando no es el caso, los jóvenes se pueden sentir al margen de todo lo que tenga que ver con impuestos.

Como hemos dicho, según Naciones Unidas los jóvenes son personas de entre 15 y 24 años de edad, mientras que en México, para el levantamiento del Censo de Población de 2010, se consideraron jóvenes a las personas entre 12 y 29 años; los cuales ascendieron a un

⁷ Cfr. Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

⁹ Giannini, A.D., Instituciones de derecho tributario, (Fernando Sainz De Bujanda Trad.), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 46.

total de 36.2 millones.¹⁰ Como se puede notar, el rango de edades que se insertan dentro de lo que podemos llamar juventud en México es más amplio.

No obstante, en cualquiera de los casos, se puede observar que en México, una gran parte de los jóvenes no tiene vida laboral.¹¹ Esto tiene como consecuencia que una porción considerable de la juventud pueda no percibir su contribución al gasto público.

Sin embargo, se quiere hacer énfasis en que desde muy temprana edad efectivamente se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos. Para un mejor entendimiento de lo anterior cabe referirnos primero a los impuestos y su clasificación en directos e indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que alcanzan inmediatamente al contribuyente o pagador ya que no existe intermediario alguno entre el pagador y el fisco. De esta manera, las calidades de sujeto pasivo (aquel quien tiene la obligación de erogar los costos para pagar el tributo)¹² y el contribuyente o pagador del impuesto¹³ constituyen la misma persona¹⁴, como en el ISR o el IETU.

Por su parte, los impuestos indirectos no gravan de manera directa al contribuyente, sino que lo gravan por repercusión. Las calidades de sujeto pasivo del impuesto y contribuyente o pagador son distintas. El legislador grava inmediatamente al contribuyente a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al verdadero contribuyente.¹⁵

.....
¹⁰ Aunque si tomamos en cuenta las edades establecidas por las Naciones Unidas, equivaldría a un total de 20.9 millones de personas, *Cfr.* Instituto Nacional de la Juventud, Encuesta Nacional de Juventud 2010. Resultados Generales, México, IMJUVE-SEP, noviembre 2011, pp. 2-4, http://www.imjuventud.gob.mx/imgs/uploads/Encuesta_Nacional_de_Juventud_2010_-_Resultados_Generales_18nov11.pdf. Fecha de Consulta: 02 de julio de 2013.

¹¹ La población de jóvenes económicamente activos [Personas de 14 años o más que tienen o realizan una actividad económica (población ocupada) o buscan activamente realizarla (población desocupada abierta)] fue de un 50 por ciento; y la de los jóvenes no económicamente activa (personas de 14 o más años de edad que no tienen un empleo ni realizan una actividad económica, ni buscan desempeñar una), es del mismo porcentaje, *Cfr.* Instituto Nacional de la Juventud, Encuesta Nacional de Juventud 2010. Resultados Generales, México, IMJUVE-SEP, noviembre 2011, p. 22, http://www.imjuventud.gob.mx/imgs/uploads/Encuesta_Nacional_de_Juventud_2010_-_Resultados_Generales_18nov11.pdf. Fecha de Consulta: 02 de julio de 2013.

¹² El que tiene la obligación de pagar el impuesto, erogando los costos para el pago de impuestos.

¹³ El que tiene la obligación de pagar el impuesto al fisco aunque no erogue los gastos.

¹⁴ Delgado, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 72.

¹⁵ *Ibidem*, p. 72.

El ejemplo por excelencia de los impuestos indirectos es el IVA en donde, el contribuyente es la persona que enajena o permite el uso o goce de un bien, presta servicios o importa o exporta bienes y servicios, pero el pagador final del impuesto, es la persona que adquiere el bien o se beneficia de los servicios.¹⁶ El contribuyente –persona física o moral que cobra el IVA y que debe declarar y pagar el IVA que haya cobrado–, no es sujeto pasivo ya que no eroga los costos del impuesto, sino que es un simple intermediario del Estado quien le ha delegado la responsabilidad de cobrar y recaudar el impuesto. Quien paga el IVA es el consumidor final.

Es así que muchos jóvenes pueden no ser sujetos pasivos de impuestos directos y por tanto no tener obligaciones formales que se deriven de ello como la inscripción al RFC, llevar una contabilidad o presentar declaraciones, avisos e informes; sin embargo son verdaderos pagadores de impuestos y contribuyen al sostenimiento del gasto público al pagar impuestos indirectos como el IVA, aun cuando sea con dinero obtenido de sus padres, cuando adquieren algún bien o servicio que esté gravado con dicho impuesto como puede ser, ropa, calzado, útiles escolares y aparatos de cómputo y de entretenimiento.

¹⁶ Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Fiscal Aplicado. Estudio específico de los impuestos, México, McGraw-Hill, 2008, p. 45.

IV. Los jóvenes y la Nueva Cultura Contributiva

Una de las atribuciones más destacadas de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** contenida en el artículo 5, fracción XV de su Ley Orgánica es fomentar y difundir una nueva cultura contributiva a través de diversas acciones.

En este contexto, **Prodecon** busca contribuir a la formación de una renovada relación de cooperación y confianza mutua entre fisco y pagadores de impuestos en donde los primeros respeten de manera absoluta los derechos humanos de los contribuyentes, y éstos contribuyan de manera voluntaria reconociendo que el pago de contribuciones es un acto de solidaridad con los demás y un acto de responsabilidad social que ayuda en la construcción de un mejor País.

La consolidación de esta incipiente cultura contributiva con las características descritas en el párrafo anterior necesita de la participación de todos los sectores de la sociedad, y especialmente del involucramiento de la juventud, en virtud del encuentro entre jóvenes y cultura.

¿Pero, cual es este encuentro? La cultura es un conjunto de pautas heredados de significados compartidos e interpretaciones comunes que influyen en el modo en que la gente conduce su vida y además provee de una perspectiva para interpretar a su sociedad.¹⁷ A mayor abundamiento, la UNESCO¹⁸ define a la cultura como el conjunto de los

17 Fondo de Población de las Naciones Unidas, Estado de la Población Mundial 2008. Ámbitos de Convergencia: Cultura, Género y Derechos Humanos, Estados Unidos de América, UNFPA, 2008, p. 1.

18 UNESCO, "Cultura y desarrollo: ¿Una respuesta a los desafíos del futuro?", Simposio organizado en el marco de la 35ª reunión de la Conferencia General de la UNESCO en cooperación con Sciences Po, con el apoyo del Gobierno del Reino de España, París, 10 de octubre de 2009, Serie Cultura y Desarrollo, <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001876/187629s.pdf>. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2013.

rasgos definitivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos, que caracterizan a una sociedad o grupo social. Engloba no sólo las artes y las letras, sino también los modos de vida, los derechos fundamentales del ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias.

Los jóvenes, al atravesar la adolescencia, desarrollan su identidad y se transforman en individuos autónomos. Al mismo tiempo, adquieren responsabilidades y se vuelven parte de su sociedad. Sin embargo, como los jóvenes no comparten las experiencias y los recuerdos de sus mayores, desarrollan sus propias formas de percibir, apreciar, clasificar y distinguir problemas.¹⁹

Por ello, si se pretende un cambio en la cultura contributiva, es importante que los jóvenes aprehendan los valores que vienen aparejados a esta nueva cultura (solidaridad, contribución voluntaria, legalidad, ciudadanía). De esta manera, sus respuestas, junto con sus particulares modos de explicar y comunicar su experiencia, pueden contribuir a transformar la cultura actual y preparar a sus sociedades para enfrentar los nuevos desafíos, cambiando con su dinamismo, algunos de los aspectos perjudiciales de sus culturas que las generaciones mayores consideran inmutables.²⁰

Así, los jóvenes son un instrumento de alto valor para la nueva cultura contributiva. No podemos soslayar que la relación entre el gobierno y los contribuyentes se encuentra condicionada, entre otros aspectos, por factores como la percepción ciudadana sobre el desempeño del primero. Sin embargo, los jóvenes son los indicados para mirar esta relación con nuevos ojos.

El involucramiento de los jóvenes en la cultura contributiva es una oportunidad invaluable para mejorar la relación fisco-ciudadano y transitar hacia una sociedad basada en valores éticos respecto al proceder social, y con ello hacia un cambio de actitudes y conductas que

¹⁹ Fondo de Población de las Naciones Unidas, Generación del cambio: los jóvenes y la cultura, estado de la población mundial 2008 suplemento jóvenes, UNFPA, p. v.

²⁰ *Idem.*

lleven a la ciudadanía fiscal, la cual consiste en valorar la importancia social y económica de los tributos aumentando su aceptación y, consecuentemente, incentivando su cumplimiento voluntario.²¹

No obstante, para alcanzar los resultados deseados es importante que los jóvenes se interesen en el tema, lo cual se facilita cuando éstos saben que no están al margen de los impuestos, y por tanto participan en la dinámica de la comunidad en la que se desenvuelven, ayudando a crear un círculo virtuoso, al convertirse en ciudadanos activos que cumplen, se informan y exigen cuentas; pues la aceptación de los tributos va de la mano con la rendición de cuentas.

²¹ Rui Piñarissi, Decio, "De la Ciudadanía Fiscal a la Cohesión Social. La acción es más importante que el discurso", *Boletín EUROsocial Fiscalidad*, España, no. 4, Junio 2008, p. 25.

V. Los jóvenes y la Rendición de cuentas



En efecto, el ciudadano activo en general, y el ciudadano fiscal en particular, engloba dos dimensiones: la contribución voluntaria y la exigencia por la rendición de cuentas. Los jóvenes son contribuyentes, y como tales, también pueden y deben exigir cuentas.

Hay un campo enorme para la vigilancia social en lo relativo a los tributos. Por una parte, si bien es cierto que el artículo 31, fracción IV constitucional, establece la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; y el Congreso está autorizado para establecer contribuciones, deberá entenderse que éstas sólo pueden imponerse hasta donde el poder de imperio del Estado alcance; esto es, de acuerdo con los principios establecidos en el mismo precepto constitucional: los impuestos deben ser proporcionales, equitativos, establecidos en ley y destinados al gasto público.

Por otra parte, está la vigilancia de los gastos públicos. Una percepción ciudadana arraigada es que existe corrupción en la gestión de las finanzas públicas; es decir, que los ingresos se utilizan para servir a intereses particulares.

Ahora bien, las actividades corruptas se desarrollan por lo general en la clandestinidad. Por lo tanto, la transparencia y la rendición de cuentas son herramientas útiles para desincentivar la corrupción.

Si se exige transparencia y rendición de cuentas, es posible hacer una comparación entre la actuación debida, con la real o efectiva y exigir explicaciones respecto de las decisiones tomadas. En términos de la

22 Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos en México, *Diagnóstico de los derechos humanos en México*, Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos en México, 2003, p. 54.

Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, el derecho a la rendición de cuentas consiste en que los ciudadanos puedan exigir cuentas a las autoridades y servidores públicos, quienes tienen la obligación de justificar y aceptar las responsabilidades por las decisiones tomadas.

Como se observa, en ambos casos –la vigilancia para que las contribuciones que se establezcan cumplan con los principios constitucionales y la vigilancia respecto del destino de los ingresos públicos–, los jóvenes, como pagadores de impuestos, deben estar directamente involucrados. Es más difícil para los ciudadanos mayores cambiar habituales prácticas, como por ejemplo la apatía y desinterés por las cuestiones públicas; además de que con el paso del tiempo se puede perder el vigor característico de la juventud. Sin embargo, los jóvenes fácilmente pueden hacer una contribución positiva al convertirse en ciudadanos activos, entusiastas y creativos.

Por supuesto, para ello se requiere incrementar su interés y conocimiento por las cuestiones tributarias para que se identifiquen como contribuyentes y como miembros activos de la sociedad con el derecho y con la obligación de exigir rendición de cuentas y vigilar la toma de decisiones públicas.

VI. A modo de conclusión



La juventud mexicana contribuye al gasto público, incluso aquellos jóvenes que aún no ingresan a la vida laboral, pues pagan impuestos indirectos, entre otros tributos.

Es importante que la juventud mexicana se ocupe de las cuestiones tributarias, que se asuma como pagadora de impuestos y se convierta en agente efectivo en el cambio de paradigma para lograr una nueva cultura contributiva, valorando la importancia social del pago voluntario de los tributos y exigiendo la rendición de cuentas y el respeto a sus derechos como contribuyentes.

Capítulo IV

El Derecho a saber: Transparencia y Rendición de cuentas, destino al gasto y fiscalización

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. El día internacional del derecho a saber
- III. La transparencia y la rendición de cuentas
- IV. El destino al gasto público
- V. La fiscalización de los recursos públicos
- VI. A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del día internacional del derecho a saber, que se conmemora el 28 de septiembre de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su cuarto número al “derecho a saber”, abordando brevemente algunas notas sobre transparencia, rendición de cuentas, destino al gasto y fiscalización de los recursos públicos.

Prodecon, en su carácter de Defensor de los contribuyentes y como promotor de una nueva cultura contributiva, divulga entre los ciudadanos que la dinámica de contribuir al gasto público a través del pago de impuestos, implica que quien aporta al sostenimiento del país, tiene derecho a saber en qué se utilizan sus recursos y participar de forma activa e informada en la toma de decisiones conjunta.

II. El día internacional del derecho a saber



El Día Internacional del Derecho a Saber fue instituido el 28 de septiembre de 2002 en Sofía, Bulgaria, durante un encuentro internacional de organizaciones no gubernamentales de Kosovo, Reino Unido, Rumania, Bosnia y Herzegovina, Eslovaquia, Armenia, Perú, India, Estados Unidos, Serbia y Montenegro, África del sur, República Checa, Letonia, Rusia, México, entre otros, cuyo objetivo es promover el acceso a la información pública y coadyuvar con ello en la disminución de la corrupción.

En consecuencia, este día nos recuerda la importancia de la transparencia y la rendición de cuentas como piezas clave para reconstruir la confianza en las autoridades, mediante la obtención de información clara sobre sus acciones, con miras a verificar que las mismas estén dirigidas a beneficiar a la sociedad.

III. La transparencia y la rendición de cuentas

La transparencia de la actividad pública estatal y su vertiente de acceso a la información son mecanismos mediante los cuales se pueden combatir la corrupción y llegar a una buena administración. A través de estos mecanismos se establece un control en donde los miembros de la sociedad evalúan los actos de sus autoridades. En otras palabras, se obliga a los gobernantes a rendir cuentas a los gobernados.

De esta manera, el común denominador de todos estos mecanismos de control –transparencia y publicidad, acceso a la información y rendición de cuentas– es la comparación de la actuación debida, con la real o efectiva actuación de la autoridad.

En este contexto, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, obliga a los Estados parte a formular y aplicar o mantener en vigor políticas coordinadas y eficaces contra la corrupción, que promuevan la participación de la sociedad y reflejen los principios del imperio de la ley, la debida gestión de los asuntos públicos y los bienes públicos, la integridad, la transparencia y la obligación de rendir cuentas.

Estas políticas contra la corrupción inician con la publicidad o transparencia¹ en los actos de gobierno, los cuales exigen accesibilidad; es decir, los gobernados deben poder acceder a la información relativa

.....
¹ El principio de transparencia está vinculado originalmente con el control de la Administración Pública. La inserción de la transparencia en el Derecho deviene de otra antigua institución jurídica que hoy se invoca como una patente de un sistema democrático del principio de publicidad del Estado, Cfr. Villanueva, Ernesto, "Aproximaciones conceptuales a la idea de transparencia", en Merino, Mauricio (Coord.) *Transparencia: libros, autores e ideas*, México, IFAI-CIDE, 2005, p. 63.

al desempeño de las autoridades para estar en condiciones de evaluarlo. Y en este sentido, la información debe ser clara y sencilla para que cualquier ciudadano la pueda entender.

Por último, los gobernados deben poder exigir explicaciones respecto de las decisiones tomadas, lo que involucra el derecho a la rendición de cuentas, que en términos de la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, consiste en que los ciudadanos puedan exigir cuentas a las autoridades y servidores públicos, quienes tienen la obligación de justificar y aceptar las responsabilidades por las decisiones que toman.

Lo anterior está ligado con la idea de soberanía, pues en la medida en que ésta pertenece originariamente al pueblo, todo poder público dimana del pueblo y se constituye para su beneficio. Siendo así, la consecuencia lógica es que los gobernados tengan el derecho de controlar y vigilar a quienes gobiernan para asegurarse de que realicen sus actos en función del bien común.

Así, el proceso inicia con el encargo de los gobernados a las autoridades y concluye con el control y la exigencia de la rendición de cuentas acerca de la labor realizada. En este contexto, se obliga a la Administración pública a motivar sus actuaciones y a explicar las razones de sus decisiones, lo que resulta en una Administración menos corrupta.

Para lograr lo anterior, es necesario que las autoridades creen los mecanismos de rendición de cuentas idóneos, ya sea de forma individual o conjunta. En este sentido, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** pretende ser un coadyuvante en el proceso de transparencia y rendición de cuentas, al hacer accesible el conocimiento y entendimiento de la actividad financiera y tributaria del Estado, para efectivizar el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y de los ciudadanos, como lo es el acceso a la información.

Es fundamental que la sociedad tenga una participación más activa en la transparencia y rendición de cuentas y con ello lograr que las funciones de gobierno sean proporcionales a los beneficios sociales que se obtienen de los bienes y servicios públicos.

Por eso los derechos de acceso a la información pública, de transparencia y a la rendición de cuentas sobre el manejo o administración de los recursos públicos, son piezas clave para lograr mejoras en el funcionamiento del gobierno, en específico en la realización de su actividad financiera, evitando ineficiencias que se reflejan en un gasto injustificado o mal gestionado, o recursos públicos que no encuentran su camino hacia la redistribución de la riqueza nacional y en una mejor calidad de vida para todos.

Dicho en otras palabras, la gestión gubernamental eficiente y justa de los bienes públicos se logra a través de la colaboración entre la ciudadanía y el Estado, al estar mejor conceptualizados los procesos de estructuración y representación de intereses colectivos.

La participación ciudadana lleva a un resurgimiento de la solidaridad, lo que expresa una convicción en la sociedad de que con ella pueden resolverse parte de los problemas que resultan de la acción gubernamental, creando con ello un sistema institucional de colaboración entre Estado y sociedad civil.

En este sentido, como parte de dicho sistema institucional, el sistema tributario se convierte en una vía de negociación entre ciudadanos y gobernantes que sirve como incentivo del desarrollo económico, así como para la mejora de las políticas públicas al responder a las necesidades de los ciudadanos.

IV. El destino al gasto público

La obligación de contribuir con los gastos públicos es un deber ciudadano contenido en artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que los mexicanos deben contribuir con 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 dicha norma derivan los derechos humanos de los contribuyentes: igualdad tributaria, capacidad contributiva, reserva de ley y destino al gasto público.

En relación a éste último derecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación delimitó el concepto de gasto público, desde el punto de vista del “sentido social y el alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de ‘gasto público’ estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad”.²

Por tanto, la recaudación implica la aplicación de los ingresos en gastos específicos o generales, los cuales deben ser establecidos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, de modo que todo gasto que no se incluya en éste y no cumpla con el sentido de cubrir necesidades

² Cfr. [TA] IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, t. XXI, enero de 2005, p. 605. de rubro: “GASTO PÚBLICO”

colectivas será inconstitucional. Dicho en otras palabras, la elección del destino del recurso debe dirigirse siempre a cumplir las obligaciones y aspiraciones en beneficio del colectivo.³

A mayor abundamiento, el artículo 134 constitucional dispone que los recursos económicos deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados.

Precisamente, el aseguramiento en el destino del gasto público requiere de otras acciones del Estado, encaminadas a vigilar y revisar si la aplicación de los recursos públicos se ajustó a lo establecido en ley. A esta acción se le conoce como fiscalización.

.....
³ Cfr. [J] 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno de la SCJN, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116, de rubro: "GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES".

V. La fiscalización de los recursos públicos

La fiscalización es el proceso mediante el cual se lleva a cabo la revisión, inspección y evaluación exhaustiva de la gestión pública; es decir, de toda la documentación, información, bienes, derechos y obligaciones, sistemas y mecanismos generados por los entes que administran recursos públicos, a efecto de comprobar su veracidad, legalidad y razonabilidad, así como la eficiencia, eficacia y economía con la que lo hacen.⁴ En este tenor, la fiscalización representa una función pública en razón de advertir una actividad desarrollada por un órgano del Estado, encaminada a cumplir con sus atribuciones o fines.

En nuestro país, existe la “fiscalización superior”, denominada así porque es el atributo que la Constitución le confiere al Poder Legislativo, como uno de los elementos claves del Estado de Derecho y el equilibrio de poderes.⁵ Es decir, la fiscalización superior es la función pública del Estado conferida en forma exclusiva al poder legislativo para la revisión del gasto público, comprobar si éste se ajustó al marco legal aplicable y verificar la consecución de los objetivos de los programas de gobierno, a través de los entes de fiscalización, como la Auditoría Superior de la Federación (ASF) a nivel federal y las Contadurías Mayores de Hacienda a nivel local.

4 Larios Contreras, Cesáreo, “Control interno y fiscalización superior”, *Hacienda Municipal*, México, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), no. 86, junio de 2004, p. 69. Del mismo autor: “Resumen ejecutivo, diagnóstico general y por temas pertinentes. Transparencia, Fiscalización y Rendición de cuentas en México”, INDETEC. *Federalismo Hacendario*, México, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, 2004, p. 97..

5 Olmedo Arcega, Marco Antonio, “Características de las Entidades de Fiscalización Superior (EFS)”, *Hacienda Municipal*, México, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), no. 90, junio de 2005, p. 84.

Así, el artículo 2, fracción XI de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, define a la fiscalización superior como la facultad ejercida ASF, para la revisión de la Cuenta Pública incluyendo el Informe de Avance de Gestión Financiera a cargo de la Cámara.

Por otro lado, debe advertirse que la fiscalización se encuentra intrínsecamente ligada a la rendición de cuentas toda vez que, al igual que la transparencia, funge como un instrumento de ésta última.⁶ La ASF está encargada de fiscalizar, de manera externa, el uso de los recursos públicos federales en los tres poderes de la unión, los órganos constitucionalmente autónomos, los estados y municipios, e incluso los particulares cuando reciben los recursos de esta índole.

Los ejes rectores de esta función de fiscalización son los principios de: posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

La función desarrollada por dicha entidad es realizada mediante auditorías, que tienen por objeto verificar: 1) El cumplimiento de los objetivos contenidos en las políticas y programas gubernamentales; 2) El adecuado desempeño de las entidades fiscalizadas; y 3) El correcto manejo tanto del ingreso como del gasto público.

Una vez concluidas las revisiones programadas, la Auditoría Superior integra un informe de resultados de la fiscalización superior de la Cuenta Pública, el cual es el producto final del trabajo de la entidad.

El Informe contiene los resultados de la revisión del cumplimiento de los programas públicos, el análisis de las desviaciones presupuestarias y la comprobación de que los Poderes de la Unión y los entes públicos

.....
⁶ Larios Contreras, Cesáreo, *op.cit.* nota 4, p. 96.

federales autónomos llevaron a cabo sus operaciones financieras de acuerdo a la Ley de Ingresos y al Presupuesto de Egresos de la Federación.

Derivado del proceso de fiscalización la ASF tiene la facultad de realizar acciones que surjan por la omisión, la no justificación, o el mal actuar de los sujetos fiscalizados, estas acciones pueden ser mediante la emisión de pliegos de observación; solicitudes de aclaración y promoción del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal. Además, puede promover sanciones administrativas ante los órganos de control interno; fincar responsabilidades resarcitorias, que implican la devolución o reintegración al erario federal de los recursos empleados incorrectamente, y presentar denuncias penales ante el Ministerio Público.

VI. A modo de conclusión



En México es imprescindible reforzar la confianza en el gobierno, lo cual requiere de acciones basadas en los conocimientos e información que se proporciona a la población respecto del funcionamiento del Estado en general, y de las problemáticas específicas que derivan de la toma de decisiones por parte de las autoridades gubernamentales en materias como la tributaria y la presupuestaria.

En este sentido, el derecho a saber, materializado en las mecanismos de transparencia y rendición de cuentas, son ingredientes indispensables del proceso de democratización del país, el cual inicia con la participación de la ciudadanía al elegir a sus representantes, y se continúa cuando el ciudadano es responsable del respeto de las leyes y de exigir a quienes ejercen la función de gobierno la debida diligencia en los asuntos públicos –recaudación de impuestos y ejercicio del gasto público–.

El involucramiento de los ciudadanos es esencial, ya que sólo cuando éstos se visualicen como agentes activos del cambio social, entonces entenderán que el pago de impuestos y la exigencia a las autoridades de una rendición de cuentas clara y sencilla son actos necesarios para el surgimiento de una nueva cultura contributiva nacional, que invariablemente debe estar basada en el conocimiento, la información y la toma de consciencia de la sociedad.

No olvidemos que los impuestos son la principal fuente del presupuesto gubernamental y, en esta medida, la rendición de cuentas, la transparencia y la fiscalización de los recursos públicos en las acciones de las autoridades son esenciales.

Capítulo V

El Derecho al Mínimo Vital

SUMARIO:

- I.** Introducción
- II.** El día internacional para la erradicación de la pobreza
- III.** Fundamento del mínimo vital en el derecho internacional
- IV.** Fundamento del derecho al mínimo vital en México
- V.** El derecho al mínimo vital
- VI.** El mínimo vital desde la óptica tributaria
- VII.** A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo del día internacional para la erradicación de la pobreza, conmemorado el 17 de octubre de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **La Cultura Contributiva en 12**, dedica su quinto número a analizar el derecho al mínimo vital desde su fundamento en el derecho internacional, pasando por sus alcances, para finalmente aterrizar en el derecho al mínimo vital desde la óptica tributaria.

Lo anterior con la finalidad de vincular el combate efectivo a la pobreza con el el derecho humano al mínimo vital o mínimo exento, pues como señala Giardina, sería contradictorio que el Estado destruyese con el instrumento fiscal aquella situación económica que se ha empeñado en garantizar y potenciar la participación ciudadana en el desarrollo económico y social del Estado.¹

.....
1 Citado por Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento*, Tesis para obtener el grado de doctor por la Universidad de Alicante, dirigido por el doctor Juan José Bayona de Perogordo, España, Universidad de Alicante, 1997, p. 214.

II. El día internacional para la erradicación de la pobreza



La observancia del día internacional para la erradicación de la pobreza se remonta al 17 de octubre de 1987, cuando más de cien mil personas se congregaron en la Plaza del Trocadero en París, lugar en donde en 1948 se firmó la Declaración Universal de Derechos Humanos, para rendir homenaje a las víctimas de la pobreza extrema, la violencia y el hambre. En dicha reunión se proclamó a la pobreza como una violación de los derechos humanos y se afirmó la necesidad de sumar esfuerzos para garantizar el respeto de esos derechos.

El 22 de diciembre de 1992, la Asamblea General de las Naciones Unidas, mediante resolución 47/196 aprobó que el 17 de octubre fuera declarado *Día Internacional para la Erradicación de la Pobreza*. Es así que a partir de 1993 dicho organismo global dedica ese día para concientizar al mundo sobre la necesidad de erradicar la pobreza y la indigencia en todos los países, objetivo que se ha convertido en un elemento fundamental del programa de desarrollo de las Naciones Unidas.

En este contexto, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** aprovecha la ocasión para, con esta pequeña publicación, reconocer el esfuerzo y la lucha de las personas que viven en situación de pobreza, y mostrar su solidaridad para con esta población.

III. Fundamento del mínimo vital en el derecho internacional



El derecho al mínimo vital es considerado un derecho innominado ya que no se ha reconocido expresamente en el derecho internacional ni en los textos constitucionales de varios Estados.² Se ha desarrollado principalmente desde la jurisprudencia y la doctrina.

Sin embargo, hay varias disposiciones normativas en el ámbito del derecho internacional en las que se fundamenta el derecho para satisfacer las necesidades básicas e indispensables para la dignidad humana.

A. Ámbito Universal

La Declaración Universal de los Derechos Humanos contiene dos disposiciones claves para el derecho al mínimo vital.³ El primero, el artículo 23.3 que establece que toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure a sí y a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social.

El segundo, el artículo 25.1, establece que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure a sí y a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la

.....
² Algunas constituciones que reconocen expresamente el derecho al mínimo vital son: Constitución Federal de la Confederación Suiza de 1874, artículo 41 ter; Constitución del Principado de Liechtenstein de 5 de octubre de 1921, artículo 24; Constitución de Brasil de 5 de octubre de 1988, Constitución de Kuwait de 11 de noviembre de 1962, artículo 48; Constitución de Portugal de 2 de abril de 1976, artículo 107; Constitución de Brasil de 5 de octubre de 1988, artículo 7.
³ Aunque también se debe señalar, como se verá más adelante, que de manera general, el fundamento del derecho al mínimo vital, también se desprende de otros derechos humanos contenidos en la Declaración, tales como el derecho a la dignidad (artículo 1), a la vida, libertad y seguridad (artículo 3), a la propiedad (artículo 17) y a la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 22).

asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.

Como se observa, el segundo precepto complementa al primero pues detalla algunos medios de protección social que conjuntamente con el salario satisfactorio deben asegurar la subsistencia digna de la persona y su familia.

Por otro lado, también en el ámbito universal, el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales contiene preceptos similares. El artículo 7º establece el reconocimiento de los Estados Partes del derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que aseguren a) una remuneración equitativa e igual, sin distinciones de ninguna especie, y condiciones de existencia dignas para los trabajadores y sus familias; b) la seguridad y la higiene en el trabajo; c) igual oportunidad para todos de ser promovidos, sin más consideraciones que los factores de tiempo de servicio y capacidad; y d) el descanso, el disfrute del tiempo libre, la limitación razonable de las horas de trabajo y las variaciones periódicas pagadas, así como la remuneración de los días festivos.

Por su parte el artículo 11.1 establece el reconocimiento de los Estados Partes del derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Aún más, el precepto dispone la obligación de los Estados Partes de tomar medidas apropiadas para asegurar la efectividad del derecho.

Así, el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, además del salario satisfactorio, las condiciones y derechos en el trabajo, y otros elementos como alimentación, vestido y vivienda necesarios para una vida digna introduce la necesidad de la mejora continua en las condiciones de existencia. Este elemento es muy interesante pues denota que no basta una condición mínima de vida digna, sino que se debe velar por el aumento progresivo de las condiciones de bienestar.

B. **Ámbito Interamericano**

En el ámbito interamericano,⁴ la Carta de la Organización de los Estados Americanos establece en su artículo 45-A que todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica.

Por su parte, el Protocolo de San Salvador, dispone en su séptimo artículo que el reconocimiento de los Estados partes del derecho al trabajo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias. También obliga a los Estados a garantizar una remuneración equitativa e igual que asegure condiciones de subsistencia digna y decorosa entre otros derechos laborales.

Además de un salario satisfactorio y condiciones de trabajo que abonan a la dignidad humana, de las disposiciones que anteceden se desprende claramente que deben conjugarse lo material y lo espiritual para un pleno desarrollo.

.....
⁴ Por cuanto al ámbito europeo, los artículos 34.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 5 y 10 de la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales de los Trabajadores y 4 y 13 de la Carta Social Europea, son fundamento del mínimo vital.

Como se señaló al principio de este apartado, aunque no se exprese de manera explícita el derecho al mínimo vital, las disposiciones mencionadas muestran una tutela al goce de prestaciones o servicios e ingresos mínimos, que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como también, la satisfacción de las necesidades básicas, lo cual podemos denominar mínimo vital.

IV. Fundamento del derecho al mínimo vital en México

En el ámbito interno, la Constitución contiene varias disposiciones que sostienen el derecho al mínimo vital, entre otros los artículos 1, 3, 4, 6, 13, 25, 26, 27, 28, 31, fracción IV, y 123.

El artículo 1 dispone que toda persona gozará de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales. Asimismo, establece el principio *pro persona* y la interpretación conforme; y prohíbe la esclavitud y la discriminación.

El artículo 3 constitucional decreta el derecho a la educación, estableciendo que ésta debe orientarse por un criterio democrático, definiendo a la democracia no solamente como una estructura y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo.

El artículo 4 constitucional presenta cuatro bloques⁵ de derechos que se vinculan con el mínimo vital, estos son: a) la igualdad de género ante la ley y la protección de la organización de la familia; b) los derechos a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, a un medio ambiente sano, al acceso al agua, al acceso a la cultura y al disfrute de los bienes y servicios que presta el Estado en la materia, a los derechos culturales, y a la cultura física y a la práctica de un deporte; c) el derecho de toda

.....
⁵ Cfr. Franco González Salas, José Fernando, "El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro", Ponencia presentada en el Foro: *Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes*, organizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, celebrado el 28 de junio de 2013 en la ciudad de México, http://www.prodecon.gob.mx/conferencias_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso_ministro.pdf.

familia a disfrutar de una vivienda digna y decorosa; y d) el derecho de niñas y niños a la protección de sus derechos y a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral y su acceso a una mejor forma de vida.

El artículo 6 establece la libertad de expresión, el derecho de acceso a la información, el derecho a la protección de datos personales y el acceso a las tecnologías de la información y comunicación.

El artículo 13 dispone que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni tribunales especiales, y que nadie puede tener fuero ni gozar de emolumentos que no sean compensación de servicios públicos y estén fijadas en ley.

El artículo 25 señala que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable; y que mediante la competitividad, el fomento de crecimiento económico y el empleo, y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, se permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

El artículo 26 señala que el Estado debe organizar un sistema de planeación democrática que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

El artículo 27 dispone, entre otras cosas, la regulación de la propiedad en beneficio social y con el objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana.

El artículo 28 dispone el castigo al manejo indebido de bienes de consumo necesarios, la orientación a la libre competencia, la prohibición a acciones que tengan por objeto el alza de precios; asimismo, dispone que el legislador debe fijar bases para establecer los precios máximos a artículos, materias o productos necesarios para la economía nacional o el consumo popular, y debe imponer modalidades a fin de evitar acciones que provoquen insuficiencia en el abasto, o el alza de precios.

El artículo 31, fracción IV, señala la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El artículo 123 reconoce el derecho de toda persona al trabajo digno y socialmente útil, así como los derechos protectores de los trabajadores, tales como un salario mínimo, la protección del patrimonio de familia, entre otros.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la interpretación sistemática de los derechos establecidos en la Constitución, y particularmente de los señalados anteriormente, sustentan el derecho al mínimo vital puesto que disponen un conjunto de condiciones que permite a los individuos vivir una vida digna.⁶

.....
⁶ Cfr. [T] 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".

V. El derecho al mínimo vital

El antecedente del derecho al mínimo vital se encuentra en el derecho laboral, particularmente en las legislaciones de Nueva Zelanda y Australia, los cuales a finales del siglo XIX introdujeron el concepto de salario mínimo como aquel salario que garantiza la satisfacción de las necesidades del trabajador y su familia. No obstante, desde finales del siglo XX, se ampliaron sus alcances superando lo puramente laboral hasta llegar al mínimo vital.⁷

Como se ha mencionado anteriormente, el derecho al mínimo vital es un derecho innominado desarrollado en la doctrina y la jurisprudencia. La fundamentación doctrinal del derecho al mínimo vital se encuentra además de, en la dignidad humana, en:⁸

- La garantía de libertad, para que los individuos puedan disfrutar realmente su libertad es preciso que dispongan de un mínimo de seguridad económica.
- El principio de igualdad, entendido no sólo como prohibición de discriminación (igualdad formal), sino también como igualdad material en cuanto a la equiparación en las condiciones reales de existencia.
- El valor de solidaridad, en razón de que quienes están en posibilidad de ayudar a aquellos que se encuentran en situación precaria o de pobreza, lo hagan junto con el Estado como mediador.

⁷ Cfr. Franco González Salas, José Fernando *op.cit.*, nota 5.

⁸ Carmona Cuenca, Encarna, "Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital", *Nuevas Políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, s.e, pp. 185 y 186, http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulos/descargas/02_EST_05_carmona.pdf. Fecha de consulta: 10 de septiembre de 2013.

Respecto del desarrollo jurisprudencial, la primera concreción de este derecho se produce por el Tribunal Constitucional Federal Alemán (con algún precedente en el Tribunal Administrativo) a partir de la conexión entre el derecho a una vida digna y el principio de Estado social de Derecho.⁹ Así, el derecho al mínimo vital aparece como consecuencia natural y necesaria del Estado social que busca asegurar la igualdad material; es decir, condiciones iguales a todas las personas para su desarrollo.

Por su parte, la Corte Constitucional Colombiana, que también ha realizado importantes aportes en la materia,¹⁰ entiende el derecho a un mínimo vital como la posición jurídico-constitucional que asegura el mínimo material necesario para garantizar las condiciones de una subsistencia acorde con la dignidad humana.¹¹

Así, la concreción del derecho al mínimo vital se concibe como la garantía de unos recursos mínimos de subsistencia para todo individuo, independientemente de su situación personal, laboral, familiar, u otros.¹² Sin embargo, supera lo necesario para la pura supervivencia económica, ya que abarca también lo mínimo que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, a que refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, este derecho es considerado un presupuesto del Estado Democrático de Derecho que exige la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.

.....
⁹ *Ibidem*, p. 18.

¹⁰ Para más información sobre las aportaciones del Tribunal Constitucional Colombiano, *Cfr.* las sentencias: T-426/1992, T-011/1998, T-384/1998, T-1002/1999, T-148/2002, T-391/2004 y T-249/2005, T-202/1995, SU-225/1998, entre otras.

¹¹ Arango Rivadeneira, Rodolfo, "El derecho a la salud en la jurisprudencia constitucional, en Cepeda, M. J. y Montealegre, E. (eds.), *Teoría constitucional y políticas públicas. Bases críticas para una discusión*, Colombia, 2007, p. 93.

¹² Jimena Quesada, Luis, *La Europa social y democrática de Derecho*, Madrid, Dykinson, 1997, pp. 277-278.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación deja esto muy claro al establecer que el derecho al mínimo vital consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma que incluye las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria. Estas condiciones mínimas que también deben permitir desarrollar un plan de vida autónomo y la participación activa en la vida democrática del Estado son entre otros: alimentación, vestido, trabajo, salario digno, transporte, educación, vivienda, salud, seguridad social, cultura y medio ambiente sano.¹³

De esta forma, el objeto del derecho al mínimo vital abarca un conjunto de medidas de diversa índole, positivas o negativas que buscan evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Por tanto, este derecho tiene el fin de garantizar que la persona no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses.¹⁴

Por otro lado, exige al Estado remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y su efectiva participación en la organización política, económica, cultural y social del país.

.....
¹³ *Cfr.* 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL"; y I.4o.A.12 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVII, t. 2, febrero de 2013, p. 1345, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONCEPTO, ALCANCES E INTERPRETACIÓN POR EL JUZGADOR"; *Cfr.*, también Amparo en Revisión 2237/2009.

¹⁴ *Idem.*

VI. El mínimo vital desde la óptica tributaria

Desde la óptica tributaria, el mínimo vital requiere un análisis desde el principio de proporcionalidad. Este principio se recoge en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución que dispone la obligación de todo mexicano de contribuir a los gastos públicos, de la Federación, así como de la entidad federativa y municipio a que se pertenezca, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El precepto señalado hace referencia a aportar al gasto público conforme al principio de proporcionalidad –quien más tiene, más debe aportar—;¹⁵ esto es conforme a la capacidad contributiva.¹⁶ Así, las cargas fiscales deben fijarse de acuerdo a la facultad o capacidad de los individuos de pagar.

Pero, cabe preguntarnos: ¿Cuándo se tiene capacidad para pagar, y qué tiene que ver la capacidad contributiva con el mínimo vital? La capacidad de pago, de manera general, implica una aptitud o potencialidad de pago que tienen todas las personas, llamada también *capacidad económica*, la cual comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales.¹⁷ Por su parte, hablar de capacidad contributiva implica una aptitud real de pago de contribuciones una vez que se ha

15 Cfr. 1a.JJ. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 118, de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS”; que establece: “...quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida”.

16 La proporcionalidad tributaria se equipara a la capacidad contributiva. Cfr. P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS” que establece: “Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva”.

17 Guervós Mailló, María de los Ángeles, “Principio de capacidad contributiva”, en Ríos Granados, *Gabriela (coord.)*, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, IJ UNAM-Porrúa, 2007, pp. 501-503.

traspasado un cierto umbral de no tributación, dentro del que se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, etc. A este umbral se le conoce, precisamente, como mínimo vital o mínimo exento.

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva advierte una capacidad económica *cualificada*, que habilita a las personas a aportar una parte de sus ingresos a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, siempre y cuando el impuesto no lo prive de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna.

De esta manera, el principio de capacidad contributiva legitima la prestación tributaria, habilitando su exacción solamente hasta el límite de la propia capacidad contributiva del individuo.¹⁸

Por tanto, como ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse requeridas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones. Esto se justifica pues contribuir sólo agravaría la pobreza o precaria situación en que se encuentran, y esto no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados.¹⁹

En este sentido, aquellas personas que no cuentan con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.²⁰ Esto es, los contribuyentes deben concurrir al financiamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, pero siempre en la

.....
18 Cencerrado Millán, Emilio, *op. cit.*, nota 1, p. 95.

19 Cfr. 1a. X/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA".

20 *Idem*.

medida y a partir de que ésta exceda un umbral o espectro mínimo que pueda considerarse idóneo para sufragar y realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas regidas en la Constitución.²¹

Así, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, puede ser relevada de determinadas cargas fiscales que agravarían su situación de penuria o precariedad.²²

Bajo esta línea argumentativa, el mínimo vital es un límite que el Estado no puede traspasar en la recaudación, exigiendo el reconocimiento de un patrimonio protegido a efecto de atender las necesidades humanas elementales²³ para llevar una vida digna.²⁴

Podemos concluir, pues, que la capacidad contributiva de las personas, impone la necesidad de contribuir a los gastos públicos, en cumplimiento al deber constitucional establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana. En este entendido, el derecho al mínimo vital visto desde la óptica tributaria, se configura como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, pues constituye una garantía a favor de las personas en virtud del cual, cuando se diseña el objeto de las contribuciones, también se debe identificar la capacidad idónea²⁵ para contribuir respetando un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia digna y autónoma de las personas.

21 Cfr. I.4o.A.30 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVII, t. 2, febrero de 2013, p. 1347, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ANÁLISIS IMPLICA DETERMINAR, DE MANERA CASUÍSTICA, EN QUÉ MEDIDA SE VULNERA, POR CARECER UNA PERSONA DE RECURSOS MATERIALES".

22 *Idem*.

23 *Idem*.

24 Cfr. 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO".

25 Cfr. Amatucci, Andrea, "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, primera parte, Italia, 1975, p. 413.

VII. A modo de conclusión

El derecho humano al mínimo vital es considerado un derecho innominado ya que no ha sido reconocido expresamente en el derecho internacional ni en varios derechos internos. Sin embargo, encuentra sustento en disposiciones contenidas en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en la Carta de Organización de los Estados Americanos y en su protocolo adicional, el Protocolo de San Salvador. En el ámbito interno, varias disposiciones de nuestra Constitución fundamentan el derecho al mínimo vital.

El derecho al mínimo vital es la garantía de unos recursos mínimos para la subsistencia de la persona y su familia, que permita a éstos desarrollar un plan de vida autónomo y su participación activa en la vida democrática del Estado. Abarca entre otros derechos: alimentación, vestido, trabajo, salario digno, transporte, educación, vivienda, salud, seguridad social, cultura y medio ambiente sano.

Desde la óptica tributaria, el derecho al mínimo vital implica que debe respetarse la idoneidad de las personas para ser sometidas a tributación con el fin de contribuir a los gastos públicos, de tal manera que las personas que no cuentan con un nivel económico mínimo que les permita desarrollar un plan de vida digno y autónomo; es decir, que carecen de capacidad contributiva, deben quedar al margen de la imposición, dejando libre de impuesto un determinado ingreso mínimo suficiente para la satisfacción de sus necesidades básicas.

Capítulo VI

El contribuyente solidario: Revolución de la Cultura Contributiva

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Conmemoración de la Revolución Mexicana
- III. ¿Por qué pagamos impuestos?
- IV. La nueva Cultura Contributiva
- V. La actitud del contribuyente ante el pago de impuestos
- VI. El contribuyente solidario
- VII. A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo de la Conmemoración del 103 Aniversario del inicio de la gesta revolucionaria de 1910, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su sexto número a la nueva Cultura Contributiva, con el objetivo de convocar a todos los mexicanos a comprometerse con la causa de México y asumir su papel ciudadano en el sostenimiento del Estado a través del pago de impuestos, pues quien aporta al gasto público, contribuye a generar cambios profundos en el desarrollo económico y social del país.

II. Conmemoración de la Revolución Mexicana



La Revolución mexicana fue la primera revolución social y política del siglo XX, que inició en 1910 y terminó oficialmente en 1917 con la promulgación de la Constitución de 1917. El 20 de noviembre se conmemora oficialmente el final de este acontecimiento histórico que dio inicio a la consolidación del Estado de Derecho y la democracia.

Rememorar la gesta revolucionaria es rememorar la participación directa y activa de mujeres y hombres de la sociedad civil que lucharon por generar un cambio en el conjunto de relaciones e interacciones sociales, para una transformación de las instituciones políticas, económicas y sociales del país.

Por ello, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** aprovecha la ocasión para reflexionar sobre los cambios que son necesarios para que las nuevas generaciones vivan en un país justo y equitativo.

Sin duda, uno de estos cambios tiene que ver con nuestra conciencia individual y colectiva respecto de la contribución a los gastos públicos, acto y deber moral, necesario en toda sociedad democrática e indispensable para la sobrevivencia de cualquier Estado y de cualquier economía. De ahí, que el presente documento tenga como fin enfatizar la necesidad de generar un cambio social en el que el pago voluntario de impuestos se concientice como un ejercicio solidario y responsable de ciudadanía de cuyo cumplimiento depende el desarrollo y progreso del país.

Es así que se reflexionará brevemente sobre por qué pagamos impuestos, las actitudes que asume el contribuyente frente a este deber y la necesidad de transitar hacia un modelo de contribuyente solidario, como parte esencial de la nueva Cultura Contributiva.

III. ¿Por qué pagamos impuestos?

.....

Vivir en sociedad implica una serie de acciones de control que se encaminan a la organización, integración y dirección de las voluntades personales con el fin de lograr metas comunes y socialmente aceptadas. Definir y alcanzar dichas metas no es un proceso sencillo, ya que requiere afrontar los conflictos que surjan entre las personas hasta lograr la aceptación y asimilación de las soluciones. Todo esto resulta en hábitos, actitudes y valores que adquieren las personas al compartir su historia y experiencia, conformando una cultura nacional.¹

Este proceso social requiere del surgimiento de instituciones que organicen el comportamiento humano a través de reglas, con el fin principal de la supervivencia del grupo. Precisamente, una de estas instituciones es el Estado, mismo que concentra las funciones esenciales de seguridad, economía y desarrollo político-social enfocadas hacia el bienestar de la sociedad, ésta la razón inicial del surgimiento del Estado como lo entendemos hoy: una institución política que monopoliza el poder e impone el orden e incluso la violencia, como medios de control social.²

Pertenecer al Estado, crea una condición especial, que identificamos como, misma que le proporciona a la persona derechos y obligaciones derivados de sus diversos roles sociales. Adicionalmente, los ciudadanos actúan con base en valores, como parte del debido comportamiento ético que deben presentar en la sociedad, como afirma Rawls:

.....

¹ Beltrán Villalva, Miguel, "Funcionalismo, Estructuralismo, Teoría de sistemas", en Giner, Salvador (coord.), *Teoría Sociológica Moderna*, España, Editorial Ariel, 2003. pp. 75-94.

² *Ibidem*.

[el] ideal de la ciudadanía impone un deber moral, no legal, el deber de la civilidad, para poder explicarse unos a otros respecto de estas cuestiones: cómo las políticas y los principios por los que abogan pueden fundarse en los valores políticos de la razón pública... los ciudadanos deberían de ser capaces de explicarse unos a otros el fundamento de sus acciones en términos tales que pudiéramos razonablemente esperar que los demás las aceptaran como consistentes con su propia libertad e igualdad.³

Esto es, se ha colocado a la ciudadanía como una de las dimensiones de la democracia, que apela a la integración social, la conciencia de pertenencia a un Estado nacional y a una comunidad soldada por una cultura y una historia nacionales.⁴

En este contexto, la ciudadanía implica “el derecho y la disposición de participar en una comunidad, a través de la acción autorregulada, inclusiva, pacífica y responsable, con el objetivo de optimizar el bienestar público”.⁵

La idea del buen ciudadano se relaciona con el cumplimiento de sus deberes y obligaciones, como la de pagar impuestos, obligación que tiene como fin satisfacer las necesidades del grupo social, necesidades que una persona por sí misma difícilmente podría conseguir, por ejemplo, la construcción de calles, alumbrado público, carreteras, escuelas, hospitales, aeropuertos, tribunales, entre otros.

.....
3 Rawls, J. *Liberalismo político*, Barcelona, Crítica, 1996, p. 252, citado por Laura E. Canché Arteaga, “El niño y adolescente como ciudadano mexicano”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado nueva serie*, año XLV, septiembre-diciembre, 2012, p. 1030.

4 Touraine, Alain, *¿Qué es la democracia?*, México, FCE, 1994, pp. 44 y 45, citado por Laura E. Canché Arteaga, *op. cit.*, nota 3 p. 1031.

5 Cantú, Jesús, “Competencias ciudadanas y construcción de la democracia en México”, en Guzmán, Nora (comp.), *Sociedad, desarrollo y ciudadanía en México*, Tec-Limusa, 2008, p. 37.

Como sabemos, en nuestro país la obligación de pagar impuestos se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que es obligación de los mexicanos “contribuir a 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.”

Al respecto, no se debe olvidar que el pago de tributos debe cumplir ciertos principios que lo legitiman, como son: la igualdad tributaria, la capacidad contributiva, el principio de reserva de ley y el destino del gasto público.

Es así que el pago que se hace al Estado para satisfacer necesidades identificadas como colectivas, en nuestro país se encuentra conceptualizado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación como “contribuciones”, las cuales derivan de diversas actividades que involucran lo relativo a la propiedad, al ingreso, la compraventa de ciertos productos y servicios, la seguridad social, y los servicios que proporciona el propio Estado como son las licencias o permisos, por mencionar algunos.

Todo el dinero que se paga por concepto de contribuciones forma parte de los ingresos del Estado, que al ser ejercidos se traducen en beneficios materializados en los distintos servicios y obras públicas, además del mantenimiento y continuidad de la estructura jurídico-política de las funciones estatales.

Nuestro país, en tanto sociedad democrática, reconoce que los ciudadanos son titulares de diversos derechos, ya sean estos civiles, políticos o sociales, mismos que se encuentran salvaguardados por instituciones gubernamentales que permiten su acceso, protección

y efectivización a través de políticas públicas que se encaminan a crear un esquema de igualdad de oportunidades para todos, producto de una mejor la calidad de vida y bienestar mínimo.

La búsqueda de dicho bienestar, está íntimamente relacionada con la responsabilidad colectiva e individual de sus ciudadanos, la cual nos lleva a la identificación de derechos comunes a todos, que son indispensables para lograr la satisfacción de las necesidades sociales, como lo son la igualdad y la propia libertad.

Bajo este panorama, los ciudadanos que cumplen con sus obligaciones fiscales, entienden que la ciudadanía “no sólo se trata de que vean respetados sus derechos, no se trata sólo de que sean beneficiarios de la acción de la comunidad política, sino de que ellos tienen que ser también los agentes de la comunidad política, los protagonistas, los que construyan esa comunidad”⁶.

Esto nos lleva a hacer referencia a la responsabilidad. Vemos que el Estado ha asumido una función general en relación al bienestar colectivo y, por su parte, las personas han olvidado la importancia de su participación e involucramiento en el funcionamiento del colectivo en general, lo que ha provocado una carencia del sentido de solidaridad social, indispensable en toda sociedad democrática.

La idea de la solidaridad social conlleva al entendimiento informado de la actividad pública estatal, junto con la identificación de los ciudadanos como contribuyentes y como beneficiarios, ejerciendo sus derechos en un ambiente de paz y justicia social.

.....
⁶ Cortina, Adela, “Ciudadanía: verdadera levadura de transformación social”, en Guzmán, Nora (comp.), *Sociedad, desarrollo y ciudadanía en México*, Tec-Limusa, 2008, pp. 15 y 20.

En este tenor, la importancia de contribuir con el Estado requiere estar informado sobre las acciones básicas que éste lleva a cabo para poder realizar sus funciones, las cuales, en opinión de algún sector de la doctrina,⁷ pueden englobarse en tres: la económica, la de seguridad y la socio-política; consideradas como indispensables en toda sociedad moderna y posmoderna.

La función económica se concentra en crear las condiciones mínimas para que se desarrollen las actividades productivas, comerciales, profesionales y creativas. En este sentido, el Estado asume directamente actividades económicas, a través de la creación de empresas estatales, industrias y otros proyectos ligados a servicios básicos, como la luz, agua, gas, y limpieza, manejo de residuos y alcantarillado, entre otros. Y se encarga de generar condiciones óptimas relacionadas con el control de la sanidad, de los sistemas de seguros sociales y pensiones, así como de instituciones educativas y de investigación básica o aplicada.

Por su parte, la función de seguridad incluye el uso de la fuerza pública como medio de control social, para lo cual se requiere de un marco jurídico, poder judicial y un sistema de fuerzas militares y de policía.

Por último, en la función socio-política se incluyen todas las acciones relacionadas con la construcción del sistema social y político, es decir, lo relativo a la calidad de vida, tanto desde el punto de vista material–vivienda, ambiente, salud–, como desde el punto de vista formal –educativo, cultural, participación social– entre otros.

.....
⁷ Capella, Juan Ramón, *Fruta prohibida*, 5ª ed., Editorial Trotta, España, 2008. p. 166-170.

El cumplimiento eficaz de estas funciones por parte del Estado, depende del nivel de compromiso de los ciudadanos hacia su comunidad. La falta de cooperación ciudadana opera en detrimento de la sociedad misma e impide el progreso. De ahí la importancia de enfatizar el pago de impuestos como un deber ciudadano de solidaridad, como pieza clave para la generación de nueva Cultura Contributiva.

IV. La nueva Cultura Contributiva

Hablar de Cultura Contributiva requiere referir primero a la cultura, entendida como el cúmulo de conocimientos, valores y creencias que tienen en común un determinado número de personas y que modelan la forma como ellos perciben, piensan y actúan.⁸

En este sentido, la Cultura Contributiva, la entendemos como el conjunto de conocimiento, creencias, valores y actitudes, individuales y colectivos, que tienen los participantes del sistema tributario nacional, respecto a la tributación y la observancia de las leyes que rigen la conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza, la afirmación de los valores de ética personal, el respeto a la ley, la responsabilidad ciudadana y la solidaridad social de los pagadores de impuestos.

Así, la Cultura Contributiva toma en cuenta, por un lado, a los contribuyentes, que tienen la obligación de contribuir con el sostenimiento del Estado, y por otro, al Estado, como encargado de destinar los recursos públicos al bien común.⁹

⁸ Cfr. UNESCO, "Cultura y desarrollo: ¿Una respuesta a los desafíos del futuro?", Simposio organizado en el marco de la 35ª reunión de la Conferencia General de la UNESCO en cooperación con Sciences Po, con el apoyo del Gobierno del Reino de España, París, 10 de octubre de 2009, Serie Cultura y De- sarrrollo, <http://unesdoc.unesco.org/images/0018/001876/187629s.pdf>. Fecha de consulta: 20 de octubre de 2013.

⁹ Méndez Peña, María, Morales, Nelson y Aguilera, Oscar, "Cultura tributaria y contribuyentes: datos y aspectos metodológicos", *FERMENTUM*, Venezuela, año 15, no. 44, septiembre-diciembre, 2005 pp. 346 y 347.

En esta ocasión, centramos el presente análisis en la actitud que asume el contribuyente frente el pago de impuestos, por la importancia del cumplimiento fiscal como una cuestión de ciudadanía¹⁰ y objetivo de la nueva Cultura Contributiva, para despertar el sentido de pertenencia a México e incidir en el ánimo de quienes no pagan impuestos, para hacerlos fiscalmente responsables.

.....
¹⁰ Delgado Lobo, María Luisa, Fernández-Cuartero Paramio, Marta, Maldonado Gacia-Verdugo, Ascensión, *et al.*, "La educación fiscal en España", *Documento no. 29/05*, Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 5.

V. La actitud del contribuyente ante el pago de impuestos

.....

Como se ha dicho, el deber de contribuir a los gastos públicos deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional. Sin embargo, este deber no se agota en una obligación jurídica, sino que está ligado a un sustento ético, que involucra en esencia el deber de acatar la ley.

En materia tributaria, el incumplimiento de este deber da lugar a fenómenos nocivos para el Estado como la evasión de impuestos,¹¹ conducta antiética que carece de justificación válida y atenta contra los valores de solidaridad de las sociedades democráticas.

Quien evade impuestos trata de “justificarse” a sí mismo y ante los demás con una serie de argumentos supuestamente válidos, como: “todo el mundo evade impuestos”, “no recibo nada a cambio”, “ya cuenta el Estado con la defraudación, y por eso fija tipos altos”, “se emplean mal los fondos”, etc.¹²

Estas conductas, y en general la actitud que asumen las personas frente al deber moral de pagar impuestos, han sido analizadas por el Klaus Tipke, quien ha identificado siete:

.....

¹¹ “La evasión es como un pacto tácito del contribuyente con el Gobierno para la cooperación al mal: yo te dejo hacer (y me evito complicaciones) a cambio de no pagar. O el peor de los casos, la decisión de tomarse la justicia por su mano, (en beneficio propio, por supuesto), en lugar de intentar resolver los problemas comunes (en beneficio de todos), según las posibilidades –grandes o pequeñas– de cada persona, tanto a nivel individual como local o nacional.” Pérez Luque, Mario, *Moral del ciudadano ante los impuestos*, Madrid, España, UMEIA, 2013, pp. 30-31.

¹² *Idem*.

- El contribuyente homo oeconomicus,¹³ piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta, por lo que es válido todo lo que le beneficia. Actuará de un modo u otro según exista mayor o menor riesgo.
- El contribuyente chalanero, sabe que depende de las prestaciones del Estado, pero está convencido de que éste es un gran derrochador que ofrece prestaciones mínimas, lo que lo autoriza a hacer lo mismo.
- El contribuyente malhumorado, rechaza la línea política del Estado y se considera como algo ajeno a él, aunque no tiene el valor de marcharse del país, por lo que paga lo menos posible.
- El contribuyente liberal, especialmente sensible al impuesto como limitación de la libertad, considerando su pago como un sacrificio sin contraprestación, lo que puede inducirlo a no pagar todos sus impuestos o a no hacerlo puntualmente.
- El contribuyente elusor legalista, siente indignación por las leyes fiscales injustas. No moraliza, sino que aprovecha los beneficios fiscales y las lagunas de la ley para pagar lo menos posible.
- El contribuyente inexperto, no entiende el contenido y alcance de las leyes fiscales debido a su complejidad, pero sabe que tiene la obligación de contribuir, por lo que cumple aunque pueda resultar deficiente.

.....
¹³ Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. de Pedro Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002, pp. 112 a 119.

- ◉ El contribuyente sensible ante la Justicia, se escandaliza de la desigualdad tributaria y de los beneficios fiscales que sólo pueden ser invocados por determinados sectores. El derecho tributario supone un insulto irritante para su conciencia y su buen sentido jurídico.

VI. El contribuyente solidario

Como se observa del apartado anterior, ninguna de las actitudes asumidas por el contribuyente refleja el fin de la nueva Cultura Contributiva; es decir, aparentemente no existe un cumplimiento voluntario basado en la solidaridad y en el deber ético de contribuir.

La **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** estima necesario renovar las creencias, valores y actitudes arraigadas en el colectivo social respecto del pago de impuestos que formen al contribuyente solidario, como aquél que contribuye voluntariamente, pues sabe que ser ciudadano implica contribuir de manera fraterna y responsable al gasto público.

Identificamos al contribuyente solidario como un ciudadano íntegro, que está consciente tanto de sus derechos como de los servicios que recibe; que paga los impuestos que le corresponden, dando el ejemplo y exigiendo, según el refrán de que quien paga, exige.¹⁴

Así, el contribuyente solidario es un ciudadano comprometido que, en lugar de criticar al gobierno y evadir impuestos, cumple con sus obligaciones sociales, da la cara y procura se adopten las medidas necesarias –individuales y colectivas– para atajar los males que aquejan a la sociedad.¹⁵

14 Pérez Luque, Mario, *op. cit.*, nota 11, p. 40.

15 *Ibidem*, p. 35.

En este sentido, no necesariamente debe realizar un cálculo racional al momento de decidir pagar impuestos o no, sino que asume sus obligaciones fiscales al nivel de obligación cívica o política.¹⁶ En otras palabras, el contribuyente solidario es consciente de los deberes que asume en un pacto político, por lo que contribuye responsablemente con sus impuestos al gasto público, con base a la creencia de que el sistema tributario es legítimo.

No debemos olvidar que el sentido de la responsabilidad fiscal mueve a los ciudadanos a participar en la vida pública para contribuir al bien común y crea exigencias éticas de solidaridad entre las personas y los pueblos.¹⁷

Por ello es que el contribuyente solidario es parte esencial de la nueva Cultura Contributiva. Es un ciudadano responsable e informado que comprende que los impuestos son recursos que recauda el Estado en su carácter de administrador, pero que en realidad son recursos que le pertenecen y, en esta medida, el Estado se los debe devolver en bienes y servicios públicos como hospitales, escuelas, bibliotecas, carreteras, parques, seguridad pública, alumbrado, etc.

De esta manera, existe un elemento de reciprocidad en la manera en que el contribuyente y las autoridades del Estado se vinculan entre sí: cada uno debe tener una conducta ética, un compromiso ciudadano y una participación social activa y responsable. En esta relación de reciprocidad, las acciones y los comportamientos de uno afectan al otro.¹⁸

.....
¹⁶ Estévez, Alejandro M. y Esper, Susana C., *La ciudadanía fiscal frente al bicentenario: Revisitando la Cultura Tributaria Argentina*, UNLAM, Argentina, Documento de trabajo 5, noviembre, 2012, http://derecho.unlam.edu.ar/descargas/359_DT5_ESTEVEZULTIMO.pdf. Fecha de consulta: 24 de octubre de 2013.

¹⁷ Valero, Mary Thais, Ramírez de Egáñez, T. y Moreno Briceño, Fidel, "Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente", *DAENA: International Journal of Good Conscience*, México, Spenta University México, vol. 5, no. 1, s.a, p. 69.

¹⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Dirección General Impositiva, "El papel de las Administraciones Tributarias en la crisis global", 44 Asamblea General del CIAT celebrada del 12 al 15 de abril de 2010 en Montevideo, Uruguay, p. 58.

VII. A modo de conclusión

La nueva Cultura Contributiva busca generar en la sociedad la conciencia de que contribuir con el Estado no sólo es una obligación legal, sino un deber de cada persona para con la sociedad, convenciéndole de que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos.

Sin duda, la falta de cultura tributaria lleva a la evasión, y por ende, al retraso de nuestro país.¹⁹ Por ello es que en esta ocasión se ha puesto énfasis en la necesidad de avanzar hacia un modelo de contribuyente solidario, que contribuye fraterna y responsablemente al gasto público.

La convocatoria al pago de impuestos derivada de una responsabilidad fiscal hará al sistema tributario más sustentable en el tiempo, por corresponder a un compromiso aceptado y compartido por los ciudadanos, en el marco de una sociedad más abierta, participativa y democrática.

Por ello, la Cultura Contributiva tiene como fin no sólo promover el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, sino también alentar a los contribuyentes a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, como resultado de un deber cívico de cada persona para con la sociedad.

¹⁹ Gómez Gallardo, Luz María y Macedo Buleje, Julio César, *La difusión de la cultura tributaria y su influencia en el sistema educativo peruano*, Investigación educativa, v. 12, no. 21, enero-junio, p. 143-153, http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/inv_educativa/2008_n21/a11v12n21.pdf. Fecha de consulta: 24 de octubre de 2013

En este contexto, la nueva Cultura Contributiva es una práctica social que reorienta el paradigma imperante respecto al pago de impuestos para el desarrollo de un sistema tributario más justo, simple y eficaz; basado en el empoderamiento ciudadano, a través de acciones que le permitan entender sus derechos y obligaciones tributarias, como parte de un compromiso ético, político y social para con México. Revolucionar nuestra actitud frente al pago de impuestos es contribuir solidariamente con la causa del país.

Capítulo VII

Derechos Humanos del Contribuyente consagrados en la Constitución

SUMARIO:

- I.** Introducción
- II.** Día de los Derechos Humanos
- III.** Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)
- IV.** Igualdad tributaria (equidad)
- V.** Reserva de ley (legalidad tributaria)
- VI.** Destino al gasto público
- VII.** A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del *Día de los Derechos Humanos*, conmemorado el 10 de diciembre de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, dedica el séptimo número de la serie **Cultura Contributiva en 12**, a analizar los derechos humanos específicos del contribuyente, consagrados en la Constitución Federal.

Hablar de estos derechos humanos es referirse a lo que también se conoce como principios materiales de justicia tributaria sancionados en el artículo 31, fracción IV, constitucional: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

Estos principios, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con los derechos de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y el destino del gasto público,¹ que abordaremos en los apartados siguientes.

¹ Respecto de la interpretación constitucional que ha hecho la SCJN de estos derechos, por mencionar algunas tesis, encontramos las referentes al mínimo existencial, al principio de la solidaridad en las contribuciones, el principio de reserva de ley relativa, el referente a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público.

II. Día de los Derechos Humanos



La promoción y protección de los derechos humanos ha sido una de las mayores preocupaciones para las Naciones Unidas. Por ello, la Asamblea General de este organismo, en su 317ª Sesión Plenaria, celebrada el 4 de diciembre de 1950, invitó a todos los Estados miembros y a las organizaciones interesadas a que observaran el 10 de diciembre de cada año como el *Día de los Derechos del Hombre*.²

A partir de entonces, el día 10 de diciembre de cada año se conmemora el aniversario de la aprobación de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, con el objetivo de señalar a la atención de los pueblos del mundo a la Declaración como ideal común de todos los pueblos y todas las naciones.³

.....
² Cfr. Resolución 423 (V), emitida en sesión plenaria 317ª, de 4 de diciembre de 1950.

³ Cfr. "Día de los Derechos Humanos", página electrónica de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/events/humanrightsdays/>.
Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2013.

III. Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)

La capacidad contributiva es un principio material de justicia tributaria que en otras latitudes se corresponde con el principio de capacidad económica,⁴ entendido como una potencialidad real de pago de contribuciones. Sin embargo, algún sector de la doctrina⁵ considera que la capacidad económica comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales, de modo que al poseer un carácter más amplio que la contributiva, constituye el fundamento de ésta.

Así, la capacidad económica es una exteriorización general de potencialidad económica, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones⁶ una vez que se ha traspasado un cierto umbral de no tributación, dentro del que se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, etc. A este umbral se le denomina también mínimo exento o mínimo existencial.

Sobre esta base, la capacidad contributiva se advierte como una capacidad económica *cuálificada*, que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

4 Así ocurre en países como Bolivia, Brasil, España, Honduras, Panamá y Venezuela, cuyos textos constitucionales recogen expresamente el principio de capacidad económica.

5 Guervós Mallo, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, IJ UNAM-Porrúa, 2007, pp. 501-503.

6 De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos del tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. *Cfr.* P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"

contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).⁷

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva es un criterio legitimador de la obligación tributaria y un límite a la potestad tributaria del Estado, en donde el mínimo existencial y la no confiscatoriedad de los tributos configuran, respectivamente, el baremo mínimo y el baremo máximo del umbral de tributación⁸ que el legislador debe respetar en la confección de los tributos.

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza,⁹ en función de la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida.¹⁰

7 Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, "Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

8 Cfr. 1a/J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto de 2011, p.118, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS".

9 Cfr. La SCJN refiere a la capacidad contributiva como "la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate". Cfr. P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p.144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

10 Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM-Porrúa, 2009, p. 93.

IV. Igualdad tributaria (equidad)

La igualdad representa uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de Derecho, y al mismo tiempo, un derecho humano de las personas.

En sentido general, se sanciona en los artículos 1º, 4º y 13 constitucionales.¹¹ En materia tributaria, encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en la llamada equidad.

De acuerdo con la doctrina nacional¹² y con la interpretación judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la “garantía de equidad tributaria” es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, de modo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales,¹³ por lo que su contenido y alcance debe vislumbrarse siempre a la luz de la igualdad jurídica lisa y llana.

Ahora, si bien es cierto que la igualdad tributaria se interpreta bajo los cánones del más fundamental derecho a la igualdad –lo que en principio impediría el establecimiento de excepciones que rompan sus

.....
¹¹ Que respectivamente disponen: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que establece esta Constitución...”; “El varón y la mujer son iguales ante la ley...”; “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley”.

¹² En esta línea de argumentación encontramos a Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, quien identifica el derecho fundamental a la equidad tributaria con la igualdad jurídica. *Cfr.* Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, número 5, 1997.p. 67.

¹³ 1a/ J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”..

postulados–, también lo es que la SCJN ha delimitado su contenido tras identificar las siguientes notas distintivas del principio material de igualdad tributaria:¹⁴

- A. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si la desigualdad produce distinción entre situaciones que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- B. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- C. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción.
- D. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Ahora bien, en materia tributaria se distingue entre *igualdad en la ley* e *igualdad ante la ley tributaria*. La igualdad en la ley tributaria entraña un derecho frente al legislador, quien está obligado a elaborar la norma jurídica de forma tal que no haga distingos entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma.

.....
¹⁴ Cfr. P./J. 41/97 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

De acuerdo con la jurisprudencia,¹⁵ los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria consisten en que:

- A. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- B. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- C. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin un objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido;
- D. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Por otra parte, la igualdad ante la ley tributaria implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma.¹⁶

.....
¹⁵ Cfr: 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

¹⁶ En este sentido, la jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el "derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley". Cfr: P./J. 41/97 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

En términos más prácticos, “la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes”.¹⁷

Si la igualdad ante la ley se rompe, corresponde al juez restaurar la igualdad tributaria material en la forma que resulte menos lesiva para el contribuyente que fue excluido por la imposición legislativa.

.....
¹⁷ Lejeune Valcárcel, Ernesto, *Aproximación al principio constitucional, de igualdad tributaria principios constitucionales tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992.

V. Reserva de ley (legalidad tributaria)

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es obligación de todos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.¹⁸

Esto significa que son las leyes las que disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, por lo que el principio de reserva de ley tributaria está dirigido al legislador.¹⁹

Así, el principio de reserva de ley tributaria implica que sea la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, objeto y cantidad que servirá de base para su cálculo.

En otras palabras, la reserva de ley tributaria significa que la creación de contribuciones no debe quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, sino que, precisamente, es una materia constitucionalmente *reservada* al poder legislativo que busca garantizar que las contribuciones se formen dentro de un marco de legalidad y legitimidad.

.....
¹⁸ Véanse. Artículos 73, fracciones VII y XXIX, 72, apartado H, 115 fracción IV, 117 y 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁹ El principio de legalidad (en sentido amplio) comprende, por un lado, al principio de reserva de ley que está dirigido al legislador (ámbito normativo); y por otro, al principio de legalidad tributaria que está dirigido al Ejecutivo (ámbito aplicativo). Torruco Salcedo, Sitali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IJ-UNAM, 2009, pp. 5-24.

En este sentido, el principio de reserva de ley se inspira en la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos– deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de la Nación para impedir la concentración del poder.²⁰

De esta manera, la reserva de ley tributaria advierte una *cuestión de confianza* que los gobernados tienen depositada en el Poder Legislativo para que sean los representantes del pueblo quienes, tras discutir cabal y racionalmente las iniciativas, sancionen en una ley formal y material todos los elementos esenciales de las contribuciones. En este sentido, una acción no sustentada en la ley implicaría el rompimiento de la previsibilidad, ya que los gobernados no podrían conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

En suma, el principio de reserva de ley tributaria deriva de dos postulados fundamentales: *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley) y *no taxation without representation* (no hay tributo sin representación).

Por otro lado, conviene señalar que la doctrina clasifica el principio de reserva de ley tributaria en absoluta y relativa. La *reserva de ley absoluta* implica que la creación de contribuciones, con todos sus elementos esenciales,²¹ queda acotada en forma exclusiva a la ley, no pudiendo regularse por otras fuentes o normas secundarias, como los reglamentos, decretos y otras disposiciones de carácter administrativo.

.....
20 Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002, p. 248.

21 Los elementos esenciales del tributo se clasifican en cualitativos y cuantitativos. Los primeros refieren a: 1) los sujetos pasivos del tributo; y 2) al objeto o hecho imponible del tributo, que es la situación jurídica o de hecho prevista en ley que genera la obligación de contribuir y que se encuentra íntimamente ligada al hecho generador. Por su parte, los elementos cuantitativos son aquellos que ayudan a determinar el *quántum* de la deuda tributaria; es decir, a cuantificar la contribución. Estos elementos son: 1) La base del tributo, que es la cantidad sobre la cual se aplica la ley para determinar el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo; y 2) la cuota, tasa, tarifa, alícuota o parámetro de las contribuciones, que es la cantidad, porcentaje, unidad, cuota o factor que se aplica a la base de la contribución para determinar la deuda tributaria. Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

La *reserva de ley relativa*, en cambio, permite que fuentes secundarias de la ley regulen algunos elementos de la contribución, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en México el principio de reserva de ley tributaria es relativa,²² puesto que exige que la ley establezca los elementos esenciales cualitativos de la contribución, permitiendo que normas secundarias, tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, reglas administrativas de carácter general, misceláneas fiscales, etc., puedan regular algunos elementos esenciales cuantitativos del tributo,²³ debido al tecnicismo de la materia tributaria.

.....
²² Cfr. P. XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15., de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN".

²³ Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la Facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea*, México, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2009, núm. 38.

VI. Destino al gasto público

En un Estado democrático de Derecho, el cobro de tributos se legitima ante la necesidad del sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines. En este sentido, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir *para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio*, de modo que por disposición constitucional, solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades el Estado, en función del bien común.

Así, el destino al gasto público es un derecho del contribuyente en la medida en que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, como los servicios públicos. Es decir, este derecho implica que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin que no sea cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad.²⁴

Así, el principio material de justicia tributaria de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado, al recaudarlos, los aplique para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales establecidos en el Presupuesto de Egresos, garantizando que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo,

24 Cfr. 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605, de rubro: "GASTO PÚBLICO"-

comunitario, social y público. Lo anterior, en atención al principio de eficiencia de gasto,²⁵ según el cual la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones constitucionales.

En suma, el destino al gasto público, como derecho del contribuyente, puede vulnerarse cuando una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, sin advertir beneficios colectivos o sociales;²⁶ o bien, cuando se trate de gastos que no se incluyan en el Presupuesto de Egresos.

.....
²⁵ A mayor abundamiento, el artículo 134 constitucional dispone que los recursos económicos, deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados.

²⁶ Cfr. P./J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116, de rubro: "GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES".

VII. A modo de conclusión

Para concluir, se enumeran una serie de anotaciones importantes respecto de los derechos humanos del contribuyente, consagrados en la Constitución y que resumen los temas abordados en esta ocasión:

1. Los derechos humanos específicos al contribuyente se encuentran sancionados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y son: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público y se identifican con los derechos de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y el destino del gasto público.
2. La capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones una vez pasado un cierto umbral de no tributación, que incluye lo necesario para la satisfacción de una serie de bienes mínimos indispensables para el desarrollo de un plan de vida digno y autónomo.
3. La equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal. Se distingue entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley tributaria. La primera es un derecho frente al legislador, quien está obligado a crear normas jurídicas que no hagan distingos entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma; mientras que el segundo implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho.

4. La reserva de ley tributaria significa que las leyes disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, es la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definiendo los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

5. El destino al gasto público significa que solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines. Por tanto, las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades el Estado, en función del bien común.

Capítulo VIII

Acuerdos Conclusivos: Nuevo medio alternativo de solución de diferendos

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. El Año Nuevo
- III. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria
- IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de **Prodecon**
- V. A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo del inicio del nuevo año 2014, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su octava edición a analizar la nueva figura del Acuerdo Conclusivo¹, que se incorporó al nuestro sistema jurídico el 1º de enero de 2014.

El Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de conflictos que tiene como finalidad que la autoridad y el contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal. En este procedimiento, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** jugará un papel esencial, pues además de facilitar los acuerdos, fungirá como órgano de vigilancia para que éstos se lleven a cabo con transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.

.....
¹ La reciente Reforma Hacendaria adicionó un Capítulo II, denominado "De los Acuerdos Conclusivos", en el Título III del Código Fiscal de la Federación (artículos 69-C a 69-H).

II. El Año Nuevo

El Año Nuevo es una de las celebraciones más antiguas y universales en la que se festeja la llegada de un nuevo ciclo de 12 meses que comprende “un año”. Aunque la celebración inició en las culturas occidentales hace sólo 400 años, se remonta a 2000 a.C., es decir, hace poco más de 4 mil años, en la antigua Babilonia. Sin embargo, los babilonios comenzaban su año nuevo al final de lo que actualmente es marzo, cuando el invierno terminaba e iniciaba la primavera con su nueva vida y los cultivos se plantaban para el año siguiente.

En 153 a.C. el Senado romano decretó que el año nuevo comenzaría el 1° de enero –fecha en que los recientemente elegidos cónsules romanos asumían sus cargos– para corregir el calendario que había salido de sincronía con el sol. Con todo, el significado del fin de una etapa e inicio de una nueva (que se espera que sea mejor) permanece hasta nuestros días,² de ahí la costumbre tan antigua como la celebración misma, de hacer propósitos para el año nuevo.

En este contexto, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** renueva su propósito de ser un auténtico Defensor de derechos de los pagadores de impuestos ejerciendo sus facultades –especial mención merece la nueva facultad de mediador proactivo en los Acuerdos Conclusivos– para lograr un sistema tributario más justo, transparente y equitativo.

² El mes de enero se llama así por el Dios romano Jano, que tiene dos caras que pueden representar el mirar hacia atrás al año viejo y la otra mirando hacia adelante, hacia el nuevo.

III. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria

1. Medios Alternativos de Solución de Conflictos

Los medios alternativos de solución de conflictos (MASC) son aquellos procesos encaminados a solucionar las controversias entre las partes, de forma directa o a través del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro.³ Se refiere a procedimientos, distintos del jurisdiccional, en los cuales una persona imparcial ayuda a las partes en disputa a resolver la controversia.⁴

De esta manera, desde el punto de vista procedimental, los MASC son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión pactada o acordada por las partes en controversia.

Así, estos mecanismos involucran la concertación de las voluntades de ambas partes para resolver controversias o evitar eventuales conflictos, según el momento del pacto. Así, el acuerdo de voluntades puede darse cuando apenas existe una expectativa de conflicto, es decir, que éste aún no nace de manera formal, caso en el cual el objetivo es evitar el conflicto; o bien, cuando nacido el conflicto, el objetivo es, resolverlo.

Los medios de solución de controversias más difundidos son los siguientes: negociación, mediación, conciliación y arbitraje, y se distinguen según la intervención o no de un tercero, así como por el papel que éste desempeña para evitar o solucionar la controversia.

³ Cuadra Ramírez, José Guillermo, *Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia*, México, SCJN, p. 10, http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/134/Becarios_134.pdf. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

⁴ National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, "Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution", Australia, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003, p 9, [http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4\)~1Report8_6Dec.pdf/\\$file/1Report8_6Dec.pdf](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4)~1Report8_6Dec.pdf/$file/1Report8_6Dec.pdf). Fecha de consulta: 30 de octubre de 2013.

Negociación

No hay tercero; cada una de las partes persuade a la otra de que su posición sobre una determinada situación es la correcta.

Mediación

Las partes son guiadas para encontrar una solución, pero ellas presentan sus propias propuestas de negociación o acuerdo; el mediador puede proponer fórmulas para la mejor solución de la controversia.

Conciliación

El conciliador delimita los puntos en conflicto y propone el proyecto de solución asistiendo a las partes para que acuerden; en todo caso, la propuesta de solución proviene del conciliador.

Arbitraje

Pone fin a la controversia mediante un laudo arbitral. Sigue las líneas generales de la resolución de controversias tradicional, sustituyendo al juez por un tercero no jurisdiccional.

2. Los MASC en materia tributaria

Identificados los mecanismos alternativos de solución de controversias, cabe preguntarnos, ¿se pueden aplicar los MASC a los sujetos de la relación jurídica tributaria?

Existe una tendencia internacional a la aplicación de los MASC en materia tributaria. De hecho, es una realidad aplicada en diversos países, en donde se les identifica como pieza fundamental de los sistemas tributarios, al ser un servicio “ampliado de las Administraciones Tributarias o de los defensores de derechos humanos, que no sólo reconocen la importancia de la aplicación de la ley tributaria para lograr un cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias, sino que enfatizan el rol de facilitador de estas instituciones al proveer este servicio a los contribuyentes”.⁵

Así, mencionaremos algunos ejemplos de MASC utilizados en materia tributaria en otros países, en el entendido de que los casos a que aludimos no comprenden una lista exhaustiva de los mismos, sino sólo ilustrativa.

Italia

Accertamento con adesione

Procedimiento auto-compositivo que permite definir de común acuerdo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, antes o después de la expedición de la orden de determinación (accertamento), el monto de la deuda tributaria, el cual no puede ser impugnado.

⁵ Jone, Melinda y Maples, Andrew J., “Mediation as an alternative option in Australia’s tax disputes resolution procedures”, *Australia, Australia Tax Forum*, no. 27, 2012, p. 529, <http://www.civiljustice.info/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=med>. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

España

Tasación pericial contradictoria

Considerado una especie de arbitraje, procede cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores comprobados por la autoridad tributaria, pudiendo designar a un perito para que realice la valoración, y dependiendo de la diferencia de valoraciones, será necesario un perito tercero independiente, cuyo criterio predominará por sobre el de las partes.

Actas con acuerdo

Constituye un MASC de carácter negocial, que procede cuando para la elaboración de la propuesta de regularización: a) deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados; b) resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; c) sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Actas con conformidad

El contribuyente manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización hecha por la Administración Tributaria y con la reducción de la sanción. En estos casos, la conformidad del contribuyente implica el reconocimiento de los hechos contenidos en el acta y, consecuentemente, la imposibilidad de impugnar el acto de liquidación.

Estados Unidos

Fast Track Settlement – FTS

Diseñado para solucionar los conflictos antes de llegar al proceso de apelación formal del Internal Revenue Service (IRS). Inicia a instancia del contribuyente, quien, al estar inconforme con la comprobación realizada por el IRS, solicita una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones para llegar a un acuerdo.

Post-Appeals Mediation – PAM

Procede cuando no se alcanza un acuerdo en el Fast Track Settlement. Inicia con la solicitud del contribuyente en la que requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la Appeals Office para que revise su caso. Recibida la solicitud, se acuerda una cita con el contribuyente para discutir las controversias e intentar llegar a un acuerdo.

Francia

Transacción

Inicia con la solicitud del contribuyente en cualquier momento del procedimiento. La Administración Tributaria examina las circunstancias particulares del caso, valorándolas de manera discrecional y decide si puede ser sometido a transacción de las cantidades debidas, mediante una propuesta que se notifica al contribuyente, al que se le concede un plazo de 30 días para su aceptación o rechazo.

Mediación y conciliación

Se convoca al contribuyente con al menos 30 días de anticipación a la fecha de reunión, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito. El contribuyente puede consultar el informe de la Administración Tributaria, así como todos los documentos en los que basa su postura. En la reunión, se escuchan las posiciones de ambas partes para que, a través de mutuos asentimientos, encuentren una solución a sus diferencias.

3. Crítica de los MASC en materia tributaria

La experiencia internacional evidencia el uso recurrente y efectivo de los MASC en materia tributaria; no obstante, existen posturas críticas, las cuales parten fundamentalmente de que la recaudación de impuestos es una obligación que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente.

Al respecto, debe considerarse que las vías alternativas en materia tributaria de ninguna manera afectan la potestad tributaria del ente público, pues:

aquellas fórmulas que permiten introducir elementos de acuerdo dentro del procedimiento que vinculan de un modo más o menos directo a la Administración y al administrado y sin que supongan tales acuerdos renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles, porque, naturalmente, el fundamento último por el que se niega la posibilidad de acordar o transaccionar en el procedimiento tributario, es el de que en la transacción se ha de renunciar al ejercicio

de competencias que son indisponibles y que, por tanto, deben ser ejercidas.⁶

Esto es, no se pacta sobre los elementos estructurales del tributo, sino que se busca la mejor apreciación o calificación contable jurídica sobre los hechos u omisiones de la auditoría fiscal.⁷

Además, los medios de composición tienen importantes beneficios, tales como:⁸

Inciden en una percepción de equidad y justicia en el funcionamiento del sistema tributario, lo que incentiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las partes tienen voz y son escuchadas respecto al conflicto y su posible solución.

Hay mayores posibilidades de que la solución del conflicto se ajuste a las necesidades, intereses o circunstancias de ambas partes.

Los procedimientos se rigen por los principios de informalidad, flexibilidad, celeridad e inmediatez.

Producen un acuerdo que es más probable que se cumpla y más propenso a resolver real y finalmente el conflicto.

⁶ Martínez de Pisón, Juan Arrieta, "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, España, 2008, no. 11, p. 175.

⁷ *Ibidem*, p. 176.

⁸ *Ibidem*, p. 533.

Ayudan a crear y mantener una mejor relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Evitan futuras controversias administrativas y judiciales.

En el caso de México, mediante reforma constitucional de 18 de junio de 2008, se modificó el artículo 17, tercer párrafo, de la Constitución para establecer que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, por tanto, de conformidad con nuestra ley fundamental, los contribuyentes tienen derecho a que las leyes tributarias contemplen este tipo de procedimientos.

IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de Prodecon

.....

Como se señaló anteriormente, el Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo no jurisdiccional (MASC) –mediación proactiva– que involucra las voluntades de ambas partes, quienes deben acordar o pactar para resolver su diferendo.

El acuerdo procede cuando el contribuyente está inconforme con la calificación de hechos u omisiones dentro de un procedimiento de fiscalización y se puede solicitar en cualquier etapa de la fiscalización, siempre que exista dicha calificación.

1. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo tiene tres fases: inicio, desarrollo y conclusión.

El procedimiento inicia con la solicitud de acuerdo que el contribuyente presenta ante **Prodecon** y en donde señala los hechos y omisiones que se le atribuyen y con los cuales está inconforme. En el mismo escrito, el contribuyente califica, según su propia apreciación, los hechos y omisiones adjuntando las pruebas necesarias que sustenten su dicho.

En cuanto al desarrollo, recibida la solicitud, **Prodecon** notifica a la autoridad para que en un plazo de 20 días manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el Acuerdo Conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta; o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo. En caso de que la autoridad

no atienda el requerimiento, la Procuraduría está facultada para imponerle una multa en términos del artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**.

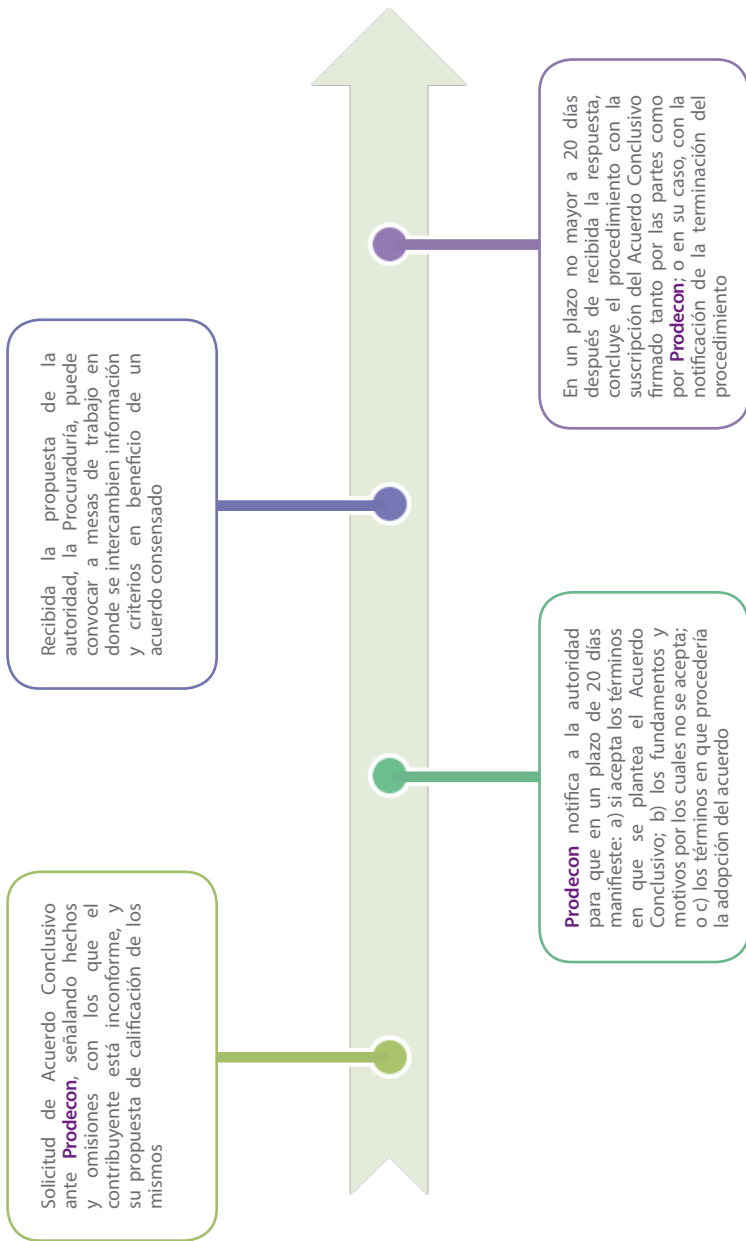
Recibida la respuesta de la autoridad, la Procuraduría tiene 20 días para concluir el procedimiento, plazo durante el cual puede convocar a mesas de trabajo en donde se intercambien información y criterios en beneficio de un acuerdo consensado que sea justo, respete los derechos de los contribuyentes, asegure el cumplimiento debido de la obligación fiscal y, por tanto, sea benéfico para ambas partes.

De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse tanto por las partes como por el mediador; de terminar sin acuerdo, se notifica la terminación a las partes.

A partir de que el contribuyente presente su solicitud de acuerdo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento, se suspenden los plazos para la conclusión de la fiscalización y para la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas dentro del acto de fiscalización.

El beneficio para el contribuyente que haya suscrito un Acuerdo Conclusivo es que tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Procedimiento de Acuerdo Conclusivo



2. Prodecon como mediador en los Acuerdos Conclusivos

Los Acuerdos Conclusivos se desarrollan con la mediación de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**.⁹ Esta situación que se justifica plenamente, pues **Prodecon** reúne las características adecuadas para llevar a cabo una encomienda de esta naturaleza. Por un lado, está suficientemente calificada para proponer soluciones que satisfagan a los involucrados, pues es un órgano técnico en materia tributaria; tan es así que, desde su nacimiento, el legislador la dotó de facultades para proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna, y emitir opiniones técnicas a petición de éste para mejorar la defensa de los contribuyentes; y por otro lado, tiene ya importantes características que le permiten actuar como tal:¹⁰

Es un ente público diferente a las autoridades tributarias, lo que garantiza su independencia de los sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Su creación parte de la necesidad de proteger a los gobernados contra de las arbitrariedades y abusos de las autoridades fiscales.

Es un organismo cuyos funcionarios tienen un alto grado de especialización en materia fiscal, por lo que se encuentra preparada para actuar diligentemente como mediador en el ámbito tributario.

Su especialización en materia tributaria le permite cumplir con una de las principales funciones de los mediadores: acercar a las partes para llegar a un arreglo que satisfaga a los involucrados.

Su autoridad moral y su fe pública son factores importantes para que las partes confíen en el Defensor de los pagadores de impuestos y respeten los acuerdos ante él suscritos.

9 Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, "Dictamen correspondiente a la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", México, Senado de la República, 22 de octubre de 2013, p. XVII.

10 Cfr. Sánchez Aceves, J. Arturo, "La creación de una instancia de conciliación en materia tributaria previa al juicio de nulidad fiscal", *Letras jurídicas: Revista electrónica de derecho*, 2008, no. 6, pp. 14 y 15, <http://letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos6/conciliacion3.pdf>. Fecha de consulta: 04 de octubre de 2013. Los argumentos del autor son en torno a la conciliación, sin embargo, también aplican en el caso de la mediación en los Acuerdos Conclusivos.

Por otra parte, existen otras facultades de **Prodecon** que le permiten transitar fácilmente hacia su nueva función como mediador en los Acuerdos Conclusivos. Éstas son: a) la posibilidad de impulsar con las autoridades fiscales una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes; b) recabar y analizar información con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal se apegue a derecho, a fin de proponer medidas correctivas; y c) convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales a efecto de formular sugerencias respecto a sus actividades.¹¹

Como se observa, la Procuraduría tiene ya características y ejerce funciones que se acercan mucho a la mediación y que facilitan el tránsito al ejercicio de sus nuevas facultades como mediador proactivo.

Consecuentemente, la participación de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** será muy activa como facilitador, mediador y testigo del procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos y, en caso de alcanzarse, constatará que se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables y que respeten los derechos del contribuyente.

.....
¹¹ *Idem.*

V. A modo de conclusión

Los MASC en materia tributaria robustecen los canales de comunicación entre autoridades tributarias y contribuyentes, para dar celeridad y eficacia en la resolución de diferendos, y eventualmente, lograr resultados cualitativamente más satisfactorios para ambos.

Como se ha visto, en diversos países ya es común la utilización de MASC en materia tributaria. En México, los Acuerdos Conclusivos constituyen un mecanismo alterno, no gravoso, más rápido y transparente de solución de desacuerdos entre contribuyentes y autoridades fiscales. Representan una novedad y un claro avance en mejores prácticas y transparencia para el sistema tributario mexicano.

Los contribuyentes podrán dar por terminadas las controversias que se susciten en el procedimiento de fiscalización y aclarar; o en su caso, corregir su situación fiscal. A su vez, el fisco podrá recaudar con mayor facilidad los impuestos que efectivamente se adeudan.

Además, la participación de **Prodecon** como mediador proactivo es garantía de que los derechos del contribuyente serán respetados, lo que facilitará un marco de confianza y sencillez para llegar a la mejor solución de diferencias.

Por último, **Prodecon** funge como intermediario entre pagadores de impuestos y autoridades, configurando una relación tripartita, en la que se promueve el entendimiento entre las partes, basada en la conciencia del negocio del contribuyente, la buena fe, la imparcialidad, la proporcionalidad, la apertura, la transparencia y la capacidad de respuesta.

Capítulo IX

Justicia Social e Impuestos: una relación imprescindible

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Día mundial de la justicia social
- III. Justicia social y el papel del Estado
- IV. Justicia social e impuestos
- V. A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo del día mundial de la justicia social conmemorado el 20 de febrero de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su novena edición a reflexionar sobre la relación que guardan la justicia social y los impuestos.

Para ello, después de referir someramente al día que esta edición conmemora, abordaremos el concepto de justicia social y el papel que juega el Estado en su realización. Seguidamente, nos referiremos a cómo el pago de impuestos, junto con el ejercicio del gasto público, se relaciona con la distribución y redistribución de las ventajas y cargas de la sociedad; mostrando con ello una íntima conexión entre impuestos, gasto público y justicia social.

II. El día mundial de la justicia social

En 1919 se crea la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que incorpora en su Constitución la noción de justicia social, al establecerla como fundamento indispensable de la paz universal de la siguiente manera: Considerando que la paz universal y permanente solo puede basarse en la justicia social.

Desde entonces, la justicia social ha sido eje de atención. Sin embargo, no fue sino hasta el 26 de noviembre de 2007, que la Asamblea General de las Naciones Unidas proclamó el día 20 de febrero de cada año como Día Mundial de la Justicia Social.

Esta decisión se fundamentó en que la justicia social es un principio fundamental para la convivencia pacífica y próspera, y que constituye el núcleo de la misión global de las Naciones Unidas para promover el desarrollo y la dignidad humana.¹

Las Naciones Unidas explican que las actividades con motivo del Día Mundial de la Justicia Social deben orientarse a erradicar la pobreza y promover el pleno empleo y el trabajo decente, la igualdad entre los sexos y el acceso al bienestar social y a la justicia social para todos.²

En este contexto, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** aprovecha la ocasión para reconocer, con este pequeño trabajo, el esfuerzo y la lucha por la justicia social.

¹ Cfr. "Mensaje del Secretario General en el Día Mundial de la Justicia Social", 20 de febrero de 2013, <http://www.un.org/es/events/socialjusticeday/>. Fecha de consulta: 16 de enero de 2014

² *Idem*.

III. Justicia social y el papel del Estado

A. Justicia Social

El concepto de justicia social surge a mediados del siglo XIX para referirse a la necesidad de lograr un reparto equitativo de las ventajas o recursos sociales³ y adoptar medidas que mejoren la condición y la dignidad humanas.⁴

En la actualidad, la justicia social también es entendida como sinónimo de justicia distributiva, y se asocia íntimamente con la protección de los derechos, especialmente los económicos, sociales y culturales, y con el progreso social y desarrollo económico.⁵

En este contexto, la justicia social puede avistarse como proceso y como meta.⁶ Como proceso, se refiere a la acción constante para propiciar las condiciones para que todas las personas puedan desarrollarse, hasta lograr una sociedad justa. Implica también que las ventajas y las cargas de la vida en sociedad (riqueza, empleo, oportunidades de desarrollo, educación, entre otros, así como la falta de las mismas) se distribuyen por igual entre los miembros de una comunidad.⁷

Por otro lado, entendida como meta, la justicia social es la participación por igual de todos los grupos y miembros en una sociedad conformada de manera tal que se satisfagan las necesidades de sus miembros.

³ Cfr. <http://definicion.de/justicia-social/#ixzz2qUrhBwhV>. Fecha de consulta: 13 de enero de 2014.

⁴ Cfr. Department of Economic and Social Affairs, Division for Social Policy and Development, The International Forum for Social Development. Social justice in an open world. The role of the United Nations, New York, United Nations, 2006, p. 11.

⁵ *Ibidem*, p. 12.

⁶ Cfr. Adams, Maurianne, Bell, LeeAnne y Griffin, Pat, *Teaching for diversity and social justice*, 2a ed., Estados Unidos, Routledge, 2007, p. 1.

⁷ Cfr. Miller, David, *Principles of social Justice*, United States of America, President and Fellows of Harvard College, 1999, p. 1.

En otras palabras, se refiere a una sociedad en la que todos los miembros se encuentran seguros y protegidos física y psicológicamente; y en donde los individuos se auto-determinan (pueden desarrollar a plenitud sus capacidades) y son independientes (capaces de interactuar democráticamente).⁸

B. El papel del Estado en la justicia social

Desde el fin de la segunda guerra mundial se ha considerado que una parte central de la responsabilidad de los Estados democráticos es contribuir a lograr una mejor distribución de la riqueza.⁹

En los Estados sociales y democráticos de derecho como México, el gobierno juega un papel importante en el logro de la justicia social a través de la distribución y redistribución de las ventajas y recursos. Esto es, las políticas y prácticas de gobierno afectan las fortunas de los distintos grupos para que todos participen por igual de las ventajas y cargas, y a fin de alcanzar la mayor igualdad material posible.

En nuestro país, los artículos 25, 27 y 3º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contienen disposiciones que muestran de manera explícita la participación del Estado para lograr la justicia social.

El primero de ellos (artículo 25), establece que: “corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

⁸ Adams, Maurianne, Bell, LeeAnne y Griffin, Pat, *op. cit.*, nota 6, p. 1.

⁹ Dworkin, Ronald, *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*, United States of America, Oxford-Princeton-University Press, 2006, p. 92.

Por su parte, el artículo 27 señala que la Nación puede “regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana”.

Por último, el artículo 3, fracción II, inciso a), dispone que la educación “Será democrática, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo”.

De las disposiciones anteriores se aprecia que el Estado interviene en las diferentes áreas de la vida social y económica para lograr la justicia social.

Ahora bien, la formulación de un Estado como el nuestro tiene importantes consecuencias para la configuración de la Hacienda Pública en dos vertientes: la del ingreso y la del gasto.

Para asegurar que todos participen en la equitativa distribución de los recursos y obtengan lo mínimo para llevar una vida digna, se necesita de una fuente de financiación estable y fluida, que es proporcionada en gran parte por un sistema tributario adecuadamente estructurado.¹⁰

.....
¹⁰ Cfr. Ruiz Almendral, Violeta, *Impuestos y Estado Social*, España, Universidad Carlos III, 2004, p. 17.

IV. Justicia social e impuestos



En efecto, los impuestos se relacionan decisivamente con la justicia social. Los impuestos son necesarios para organizar la vida colectiva y la acción del Estado depende de ellos.¹¹

El principal instrumento con que cuenta el Estado para intervenir en la economía y para ejercer las políticas que tienen un efecto redistributivo es la política fiscal, que incluye a las contribuciones como parte de sus ingresos y el gasto público.¹²

La Justicia social en la obtención de los ingresos: capacidad contributiva e igualdad tributaria como se estableció anteriormente, la justicia social implica la equitativa distribución de las ventajas y las cargas de la vida en sociedad. Pero, ¿cómo distribuir equitativamente la carga de los impuestos entre los miembros de la sociedad?

Los criterios más utilizados para determinar el carácter equitativo de un esquema tributario son el de la capacidad contributiva (proporcionalidad) e igualdad tributaria (equidad), como concreción de la igualdad material.¹³

Nuestro texto constitucional también hace eco de estos criterios. Así, en su artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

.....
¹¹ López Ayllón, Sergio y García, Adriana, "Distribución de la riqueza: El Complejo equilibrio de la democracia constitucional", en Fiz-Zamudio, Héctor y Diego Valadés (coords.), *Instituciones sociales en el constitucionalismo contemporáneo*, México, UNAM-El Colegio Nacional, 2011, p. 240.

¹² *Idem*.

¹³ Ruiz Almendral, Violeta, op. cit., nota 10, p. 35.

Ambos criterios parten de una premisa básica: que existen diferencias entre los individuos en la sociedad y que estas diferencias deben ser tomadas en cuenta al establecer cuántos impuestos corresponde pagar a cada uno.¹⁴

De esta manera, en consistencia con la justicia social, se rechaza un sistema tributario que trate a todos como si tuvieran los mismos índices de riqueza, recibieran los mismos sueldos, tuvieran las mismas propiedades y el acceso a los mismos recursos, etc.

Por tanto, cada uno debe contribuir en mayor o menor medida en función de sus posibilidades. Esto es, los que tienen mayor capacidad de pago deben contribuir en mayor proporción (capacidad contributiva); mientras que los que tienen igual capacidad de pago deben contribuir en igual medida (igualdad tributaria).

Sin embargo, los criterios de capacidad contributiva e igualdad tributaria en el establecimiento de la participación en las cargas públicas a través del pago de impuestos deben combinarse con la justicia en el gasto público¹⁵ para asegurar la justicia social.

Justicia social y redistribución a través del gasto público En los Estados que buscan la justicia social es claro que una de las funciones de los impuestos es distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Además de en el pago de impuestos, la función de redistribución se cumple también mediante el ejercicio del gasto público.

.....
¹⁴ Pérez Muñoz, Cristian, "Impuestos y justicia distributiva: una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel", *Revista Uruguaya de Ciencia Política*, Montevideo, Instituto de Ciencia Política de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de la República, 2007, No. 16, p. 208.

¹⁵ Ruiz Almendral, Violeta, op. cit., nota 10, p. 19.

Una de las principales exigencias y obligaciones de los gobiernos es que el gasto público sea repartido de tal forma que se cubran las necesidades sociales,¹⁶ y que todos se beneficien de las ventajas de la vida en sociedad.

Esto es, destinar una mayor proporción de recursos en acciones que redunden en empleos con ingresos decentes, educación, servicios de salud, vivienda digna, pensión universal, entre otros según sea necesario, para optimizar el bienestar social. Estas acciones se orientan hacia los individuos de menores ingresos, regiones con menores recursos y segmentos sociales más desprotegidos.

Así, la distribución del gasto público debe servir para la transformación social, en una comunidad con la mayor igualdad material posible con objetivos como los siguientes:¹⁷

Elevar los niveles de bienestar y calidad de vida de la población;
Propiciar la igualdad de oportunidades y de condiciones,
garantizando los derechos individuales y colectivos; y
Disminuir la pobreza y la exclusión social.

Lo visto hasta ahora implica necesariamente una íntima conexión entre los impuestos, los gastos públicos y la justicia social. Sin embargo, para la eficacia de los impuestos en esta tarea de importancia primordial (la justicia social) se necesita de autoridades fuertes y enfocadas a los objetivos, pero también de ciudadanos comprometidos y vigilantes de las acciones y políticas de gobierno.

.....
¹⁶ *Ibidem*, p. 18.

¹⁷ Barnes García, Guillermo, "El gasto público en México", en Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., *Las finanzas del sistema federal mexicano. La reforma del sistema fiscal, visión parlamentaria*, México, INAP, 2000, pp. 210 y ss, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>. Fecha de consulta: 17 de enero de 2013.

V. A modo de conclusión



Justicia social significa que las ventajas y las cargas de la vida en sociedad se distribuyen por igual entre los miembros de una comunidad.

Aceptando que hay diferencias entre los miembros de la sociedad (algunos tienen más ventajas), la justicia social supone la redistribución de estas ventajas o recursos para cambiar la estructura de la sociedad de forma que todos puedan, por lo menos, satisfacer sus necesidades básicas.

El gobierno juega un papel importante en la redistribución de la riqueza y por ende, en lograr la justicia social. Una de las herramientas que utiliza para este fin es el sistema tributario como fuente de financiación sostenida. Además, la redistribución se concretiza en el pago de impuestos con un sistema tributario basado en criterios de capacidad contributiva e igualdad tributaria.

La obtención de ingresos mediante impuestos se complementa con un eficiente y eficaz ejercicio del gasto, orientando recursos hacia los menos favorecidos para asegurar que cada persona alcance al menos un mínimo de calidad de vida digna.

Gobierno y sociedad deben, invariablemente, trabajar en conjunto para que los impuestos sean una herramienta útil en la realización de la justicia social.

Capítulo X

La Mujer Emprendedora y el Régimen de Incorporación Fiscal

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Día Internacional de la Mujer
- III. La mujer emprendedora en México
- IV. El RIF y la mujer emprendedora
- V. A modo de conclusión

I. Introducción



Con motivo del día internacional de la Mujer conmemorado el 8 de marzo de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto **Cultura Contributiva en 12**, dedica su décima edición a reflexionar sobre la situación de la mujer emprendedora en México y cómo el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) fomenta la creación, desarrollo y consolidación de las actividades generadoras de ingresos para ellas.

Esta edición comenzará con una breve descripción del motivo por el cual se dedica este día a la mujer, para luego abordar el tema de la mujer empresaria en México, exponiendo someramente algunos de los principales problemas con que se encuentra. Posteriormente, se señalarán algunas de las características más importantes del RIF, para mostrar cómo este régimen puede ser aprovechado por las emprendedoras.

II. Día Internacional de la Mujer

En 1975 la Organización de las Naciones Unidas (ONU) comenzó a celebrar el 8 de marzo como el día internacional de la Mujer; sin embargo, dos años más tarde, en 1977, la Asamblea General proclamó el 8 de marzo como día internacional por los Derechos de la Mujer y la Paz internacional.

El Día Internacional de la Mujer surgió de los movimientos obreros a finales del siglo XX en América del Norte y Europa. Desde entonces, el Día Internacional de la Mujer ha adquirido una dimensión global. El creciente movimiento internacional de las mujeres ha ayudado a que su conmemoración ofrezca la oportunidad de incrementar el apoyo a los derechos y la participación de las mujeres en las esferas política y económica.

El Día Internacional de la Mujer se ha avistado como un espacio para la reflexión sobre los progresos alcanzados, como un llamado al cambio y una celebración de los actos de valor y determinación tomados por las mujeres.¹

En homenaje a esta celebración, y ante los cambios incorporados al sistema tributario mexicano derivados de la reforma fiscal 2014, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** aprovecha la ocasión, con este trabajo, para informar sobre el Régimen de Incorporación Fiscal y los beneficios que aporta a las empresarias mexicanas.

¹ Cfr. <http://www.unwomen.org/es/news/in-focus/international-womens-day#sthash.UXjaRm11.dpuf>. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2014.

III. La mujer emprendedora en México

La mujer siempre ha tenido un papel fundamental dentro de la sociedad, como encargada de la educación de los hijos. Sin embargo, desde hace varias décadas, están más inmersas en el ámbito laboral, tienen acceso a más oportunidades y buscan mejores empleos, incluso, muchas veces son el sustento económico principal del hogar.

Datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) indican que para el cuarto trimestre de 2013, poco más del 38% de la población económicamente activa (PEA) en México son mujeres,² lo que muestra que desempeñan un papel crítico ya no sólo dentro del hogar, sino también en diversos aspectos de la sociedad, como en el progreso y desarrollo socioeconómico del país.

Así, en México cada día más mujeres emprendedoras están rompiendo con paradigmas sociales al incorporarse al mundo de los negocios, que durante años había sido dominado preponderantemente por el género masculino.³

No obstante, para el mismo periodo mencionado, del total de empleadores en el país, poco más de la quinta parte eran mujeres (20.65 %).⁴ Esto puede explicarse si tomamos en cuenta que el panorama en el que las mujeres y los hombres emprenden actividades económicas

2 Instituto Nacional de Estadística y Geografía, "Ocupación y Empleo", Cuadro Resumen. Indicadores de ocupación y empleo al cuarto trimestre de 2013, México, INEGI, <http://www3.inegi.org.mx/sistemas/temas/default.aspx?s=est&c=25433&t=1>. Fecha de consulta: 24 de enero de 2014.

3 Tarango, Yazmín, "Mujeres empresarias mexicanas", *Vértigo Político*, México, 2 de marzo de 2013, <http://www.vertigopolitico.com/articulo/5832/Mujeres-empresarias-mexicanas>. Fecha de consulta: 24 de febrero de 2014.

4 Instituto Nacional de Estadística y Geografía, "Ocupación y Empleo", Cuadro Resumen. Indicadores de ocupación y empleo al cuarto trimestre de 2013, *op. cit.*, nota 2. En México hay un total de 197,098 empleadores de los cuales 40,710 (20.65%) son mujeres y 156,388 (79.35%) son hombres.

no es el mismo. Por cuestiones culturales, todavía se considera que las mujeres deben quedarse en casa⁵, por lo que muchas veces, cuando deciden iniciar un negocio lo hacen por necesidad.⁶

Esto es, todavía existen diversas cuestiones en el sistema económico y social que impiden o retrasan el acceso de las mujeres a desarrollarse como empresarias.

De acuerdo con el Diagnóstico sobre la situación de las empresarias, realizado en por el Instituto Nacional de las Mujeres (INMUJERES),⁷ se encontró que la administración simultánea de la empresa y el hogar constituye una desventaja, pues las empresarias tienen que armonizar sus responsabilidades laborales y familiares para que el crecimiento de sus empresas no se vea limitado. Destaca que el 52% de las mujeres emprendedoras son casadas; 34% son jefas de su hogar y 87% tienen hijos.⁸

Así, actividades que redundarían en mayor productividad y rendimiento del negocio como realizar trámites, asistir a capacitación, adquirir competencias, participar en organizaciones empresariales, se suman a la tarea de administrar una empresa y un hogar de manera paralela.⁹

.....
⁵ Cfr. Gálvez P, Thelma, Aspectos económicos de la equidad de género, Chile, Naciones Unidas-CEPAL, Serie 35, "Mujer y desarrollo", p. 13; en donde se señala que: las normas de trabajo y de funcionamiento social están reguladas por la idea de que los hombres generan ingresos y las mujeres ocupan su tiempo principalmente en las tareas del hogar y la reproducción familiar. Asimismo, se establece que el mismo principio rige la división del trabajo por sexo reproducida en el mercado laboral. Si bien reconocemos que la autora está hablando en el 2001, y que a más de una década han habido cambios significativos, éstos no han sido tales que se haya vencido tal concepción.

⁶ Herrera Luque, Ludivina Amalia, en entrevista, con Álvarez, Samantha, "México, cuarto lugar en apoyo a emprendedoras", *El Economista*, 25 de julio de 2013, <http://eleconomista.com.mx/sociedad/2013/07/25/mexico-cuarto-lugar-apoyo-emprendedoras>. Fecha de consulta: 24 de febrero de 2014.

⁷ Cerda Cristerna, Aída, "Diagnóstico sobre la situación de las empresarias", México, Dirección General de Promoción y Enlace y Dirección de Desarrollo Sustentable del Instituto Nacional de las Mujeres, s.a., <http://empresarias.inmujeres.gob.mx/docs/diagnostico.pdf>. Fecha de consulta: 24 de febrero de 2014.

⁸ Instituto Nacional de las Mujeres, "Características de las empresarias en México. Sector y tamaño de empresa", México, INM, datos de INEGI, ENOE, 2010, 2º trimestre, <http://empresarias.inmujeres.gob.mx/docs/infografia-empresarias-3-hogares.gif>. Fecha de consulta: 24 de febrero de 2014.

⁹ Cerda Cristerna, Aída, *op. cit.*, nota 7, p. 17.

De este modo, es necesaria una red de apoyo suficientemente firme,¹⁰ en cuanto a recursos económicos y tiempo para que las mujeres puedan dedicarse a las cuestiones empresariales. Esto es, para que puedan informarse, capacitarse y aprovechar cualquier ventaja que ofrezcan los organismos gubernamentales o privados.

El Diagnóstico mencionado también revela que pocas empresarias se benefician de algún apoyo gubernamental debido al desconocimiento que existe respecto de los programas destinados a incentivar a las emprendedoras.

Ahora bien, en esta red de apoyo mencionada también participa el sistema fiscal a través de diversos descuentos, incentivos, facilidades administrativas, estímulos fiscales, beneficios, entre otros. En este contexto, es importante que las mujeres empresarias conozcan el Régimen de Incorporación Fiscal, introducido con la reforma fiscal 2014 que aunque no se dirige específicamente a la mujer, favorece la construcción de un entorno propicio para su plena participación formal en la economía nacional.

.....
¹⁰ Herrera Luque, Ludivina Amalia, *op.cit.*, nota 6.

IV. El RIF y la mujer emprendedora

El Régimen de Incorporación Fiscal es un nuevo esquema de tributación de aplicación temporal, durante un periodo de hasta diez años, que tiene como objetivo facilitar la incorporación gradual de las y los contribuyentes al sistema tributario, a través de diversos beneficios, estímulos fiscales y facilidades administrativas, entre ellos, el descuento del 100% en el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios (IEPS) para 2014,¹¹ así como otros descuentos en el ISR durante los 9 años siguientes.

Este régimen, que está dirigido a pequeños empresarios, requiere que la persona: 1) cuente con su clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC); 2) sea persona física; 3) realice actividades empresariales, enajene bienes o preste servicios que no requieran título profesional; y 4) obtenga ingresos que no superen dos millones de pesos al año.

Lo que resulta interesante de este régimen, especialmente para la mujer empresaria que tiene que conciliar actividades laborales con aquellas propias del hogar, es que involucra una aplicación que funge como un sistema de contabilidad simplificada que permite registrar los ingresos y gastos globales de forma diaria, semanal, mensual o hasta bimestralmente.

Como se advierte, se facilita en cuestiones de tiempo y dinero llevar el control de la empresa, sin la necesidad de acudir a los servicios de un asesor contable o capacitarse como técnico en contabilidad.

¹¹ Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

Además, estar en el RIF permite expedir comprobantes fiscales sin tener que pagar la elaboración de facturas ni la instalación de programas complicados, pues con la aplicación “Mis cuentas”, disponible en la página principal del Servicio de Administración Tributaria (SAT): www.sat.gob.mx, se pueden emitir facturas tan sólo con el RFC del cliente, desde cualquier dispositivo electrónico con acceso a internet, como puede ser cualquier computadora de escritorio o laptop, teléfono móvil o *tablet*.

No cabe duda de que el poder realizar las actividades del negocio en cualquier lugar ofrece, además de tiempo, la flexibilidad que necesita la emprendedora mexicana.

Para lo anterior, la empresaria deberá alimentar el sistema con los ingresos y gastos que adquiera; y cuando requiera expedir un comprobante, el propio sistema lo generará de manera gratuita. Si bien es cierto ya existía un régimen de tributación pensado para los pequeños emprendedores (Régimen de Pequeños Contribuyentes o REPECOS), vigente hasta 2013, éste no permitía la emisión de facturas, lo que limitaba la expansión del negocio y con ello, la obtención de mayores ingresos.

Emitir facturas electrónicas permite a la mujer empresaria, entre otras cosas: tener mayor acceso a créditos para que el negocio crezca, cobrar con terminales bancarias, y ser proveedora autorizada y de confianza.

De esta manera, la mujer emprendedora no tiene que conformarse con ser microempresaria. El 85% de las empresas lideradas por mujeres son microempresas, el 11% son pequeños establecimientos, el 2.7% son empresas agropecuarias y sólo el 0.5% son medianas o grandes empresas.¹²

.....
¹² Instituto Nacional de las Mujeres, “Características de las empresarias en México. Sector y tamaño de empresa”, México, INMUJERES, datos de INEGI, ENOE, 2010, 2º trimestre, <http://empresarias.inmujeres.gob.mx/docs/infografia-empresarias-5-sector-y-tamanos.jpg>. Fecha de consulta: 24 de febrero de 2014.

Por otra parte, la mujer que dirige un negocio ahorrará tiempo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ya que después de haber emitido facturas y registrado los ingresos y gastos, podrá realizar las declaraciones que correspondan a través del mismo sitio electrónico del SAT, pudiendo ver el total de impuestos a pagar.

Para obtener los beneficios mencionados se requiere: entregar facturas a los clientes por ventas o prestaciones de servicios; registrar los ingresos y gastos que se realicen, así como las inversiones y deducciones; pagar con tarjeta de débito, crédito, o de servicios, o con cheque los gastos mayores a dos mil pesos que quiera deducir; en caso de tener trabajadores, retenerles el ISR y enterarlo cada dos meses al SAT; y declarar los ingresos y gastos del negocio de forma bimestral.

Como facilidades administrativas adicionales para quienes deseen inscribirse al RIF: ¹³

- La declaración bimestral del período enero-febrero puede entregarse con la del período marzo-abril; es decir, en mayo.
- Podrán acceder a créditos del programa especial dirigido a pequeños negocios, a través de la red de intermediarios de Nacional Financiera.
- Podrán recibir apoyos para capacitación administrativa y adquisición de tecnología, a través del Instituto Nacional del Emprendedor.
- Podrán gozar de facilidades para el pago de las cuotas obrero patronales.

.....
13 Cfr., Regla 1.3.22.9 y artículo quinto transitorio del Proyecto de Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado el 14 de febrero de 2014, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/modificaciones.aspx. Fecha de consulta: 27 de febrero de 2014.

Así, se trata de un régimen que facilita la administración del negocio, pero que además concilia la necesidad de la mujer empresaria de atender, al mismo tiempo, el hogar y el cuidado de la familia. Pues con las facilidades en el uso de herramientas electrónicas, muchas tareas se pueden realizar desde el hogar, o aun desde el lugar donde los hijos realizan sus actividades; pues independientemente de las presiones sociales o culturales, muchas mujeres prefieren atender ellas mismas su hogar.

V. A modo de conclusión

Aunque la participación de las mujeres en las actividades económicas se ha incrementado en los últimos años, el acceso que tienen a la propiedad de las empresas todavía es menor que el de los hombres.

Un problema con el que se encuentran las mujeres que lideran un negocio es que deben administrar de manera simultánea la empresa y el hogar, lo que les resta tiempo para informarse, capacitarse y buscar mejores opciones para su empresa.

Por ello, la mujer emprendedora necesita una red de apoyo que le permita incursionar en el mundo de los negocios sin la preocupación de desatender el cuidado del hogar y la familia. Esta red de apoyo está constituida tanto por familiares como por instituciones y organismos públicos y privados.

En la incorporación de la mujer en las actividades empresariales el sistema fiscal juega un papel relevante. El nuevo Régimen de Incorporación Fiscal vigente a partir del primero de enero de este año, permite armonizar la administración de la empresa con otras actividades de la mujer al posibilitar el ahorro en tiempo y dinero que se manifiesta con:

- 🕒 Oportunidad de ampliar el negocio y atraer a más clientes con la expedición de comprobantes fiscales gratuitos por internet.
- 🕒 Ser un proveedor autorizado y de confianza al emitir facturas electrónicas.

- Ahorrar tiempo en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al realizar pagos de forma bimestral a través de internet.
- No pagar impuestos durante el primer año, siempre que se informe sobre los clientes y proveedores en la base automática de datos.
- Obtener descuentos importantes durante los 9 años siguientes.
- Gozar de diversas facilidades administrativas.

Capítulo XI

Las aportaciones de Seguridad Social como medio de garantía del Derecho a la Salud

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Día Mundial de la Salud
- III. El Derecho a la Salud
- IV. Seguridad Social y sus aportaciones en México
- V. A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del *Día Mundial de la Salud* que se celebra los días 7 de abril, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, como parte de su proyecto **Cultura Contributiva en 12**, dedica su penúltimo número para reflexionar sobre las aportaciones de seguridad social, como forma de financiamiento de los sistemas de salud y como forma de materialización del derecho a la salud en México.

Comenzaremos por una breve explicación de la celebración del Día Mundial de la Salud, después reflexionaremos sobre el Derecho a la Salud y los sistemas de seguridad social en nuestro país, concluyendo con un pequeño análisis de la importancia de las aportaciones de seguridad social, como una de las formas de financiamiento del sistema de salud en nuestro país.

II. Día Mundial de la Salud

Con el propósito de conmemorar la fundación de la Organización Mundial de la Salud (OMS), en 1948, la Primera Asamblea mundial de la Salud propuso el establecimiento del 7 de abril como el “Día Mundial de la Salud”:¹

Por lo anterior, desde 1950 cada año se elige un tema que se considera prioritario en materia de salud mundial, y se lanzan programas de promoción que se prolongan por un largo tiempo tras el 7 de abril de cada año. Así por ejemplo, en 2012 el tema fue la buena salud para una buena vejez, el año pasado fue el control de la presión arterial y este año se dedicó a las enfermedades transmitidas por pequeños vectores.²

¹ Cfr. Organización Mundial de la Salud, “Official Records of the World Health Organization no. 10, Report of the Interim Commission to the First World Health Assembly”, Part II. Provisional Agenda (Documents and Recommendations), Ginebra, OMS, mayo, 1948, p.25, http://whqlibdoc.who.int/hist/official_records/10e.pdf. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2014.

² Cfr. Organización Mundial de la Salud, “Día Mundial de la Salud 7 de abril de 2014, Campañas mundiales de salud pública de la OMS”, <http://www.who.int/campaigns/world-health-day/2014/event/es/>. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2014.

III. El Derecho a la Salud

La salud se define actualmente como el estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones y enfermedades.³ Consecuentemente, el derecho humano a la salud es un núcleo integral. Esto quiere decir que ya no se limita a la idea de curar las enfermedades, sino que también incluye el establecimiento de un entorno físico y social favorable para el ser humano, así como acciones de prevención.

En este contexto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales al establecer el alcance, implicaciones y características del derecho a la salud, dispone que: “El Derecho a la Salud no debe entenderse como un ‘derecho a estar sano’ sino como un derecho al disfrute de toda una gama de facilidades, bienes, servicios y condiciones necesarios para alcanzar el más alto nivel posible de salud”.⁴ En efecto, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PDESC), establece en su artículo 12 que: “1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental”.

Lo anterior requiere que los gobiernos creen las condiciones que permitan a todas las personas vivir lo más saludablemente posible; es decir debe existir una infraestructura para la salud con las siguientes características:⁵

³ Cfr. Montiel, Lucía, “Derecho a la salud en México. Un análisis desde el debate teórico contemporáneo de la justicia sanitaria”, *Revista IIDH*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2004, vol. 40, pp. 293 y 294.

⁴ Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general no. 14. 2000, “El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud”, Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, párrafo 8, http://conf-dts1.unog.ch/1%20SPA/Tradutek/Derechos_hum_Base/CESCR/00_1_obs_grales_Cte%20Dchos%20Ec%20Soc%20Cult.html#GEN14. Fecha de consulta: 18 de marzo de 2014.

⁵ *Idem*.

- ❶ Disponibilidad. Contar con un número suficiente de establecimientos, bienes y servicios públicos de salud, así como de programas de salud.
- ❷ Accesibilidad. Los establecimientos, bienes y servicios de salud deben ser accesibles a todos (incluye accesibilidad física y económica, además de acceso a la información) sin discriminación alguna.
- ❸ Aceptabilidad. Todos los establecimientos, bienes y servicios de salud deberán ser respetuosos de la ética médica y culturalmente apropiados, a la par que sensibles a los requisitos del género y el ciclo de vida.
- ❹ Calidad. Los establecimientos, bienes y servicios de salud deberán ser apropiados desde el punto de vista científico y médico.

Se observa que los alcances del derecho a la salud son muy amplios y abarcan otros derechos, por ejemplo el derecho a la seguridad social.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, también establece cuestiones relacionadas a la naturaleza y alcance de este derecho, especialmente en los artículos 22 y 25. El primero establece que: “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”; mientras que el segundo dispone:

Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y

los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales. Todos los niños, nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio, tienen derecho a igual protección social.

Estas disposiciones así como lo establecido en el artículo 9 del PDESC: “Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social”, evidencian la relación entre los servicios de salud y los sistemas de seguridad social y, así como con las formas de financiamiento de los mismos a través de las cuotas o aportaciones de seguridad social proporcionadas por los trabajadores, los patrones y el Estado.⁶

Respecto al derecho a la seguridad social, el Comité de Derechos Económica, Sociales y Culturales ha establecido que: “El derecho a la seguridad social incluye el derecho a obtener y mantener prestaciones sociales, ya sea en efectivo o en especie, sin discriminación, con el fin de obtener protección, en particular contra: a) la falta de ingresos procedentes del trabajo debido a enfermedad, invalidez, maternidad, accidente laboral, vejez o muerte de un familiar; b) gastos excesivos de atención de salud; c) apoyo familiar insuficiente, en particular para los hijos y los familiares a cargo.”⁷

.....
⁶ Organización Internacional del Trabajo, “Seguridad social: temas, retos y perspectivas, Informe VI, Conferencia Internacional del Trabajo, Reunión 89ª, Oficina Internacional del trabajo”, Ginebra, OIT, 2001, p.9, <http://www.ilo.org/public/spanish/standards/relm/ilc/ilc89/pdf/rep-vi.pdf>. Fecha de consulta 20 de marzo de 2014.

⁷ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general no. 19, “El derecho a la seguridad social”, 2007, Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, párrafo 2, http://confdts1.unog.ch/1%20SPA/Tradutek/Derechos_hum_Base/CESCR/00_1_obs_grales_Cte%20Dchos%20Ec%20Soc%20Cult.html#GEN14. Fecha de consulta: 18 de Marzo de 2014.2014.

Se precisa que “las medidas que se utilicen para proporcionar las prestaciones de seguridad social no pueden definirse de manera restrictiva y, en todo caso, deben garantizar a toda persona un disfrute mínimo de este derecho humano. Estas medidas pueden consistir en planes contributivos o planes basados en un seguro, que generalmente implican el pago de cotizaciones obligatorias de los beneficiarios, los empleadores y a veces el Estado, juntamente con el pago de las prestaciones y los gastos administrativos con cargo a un fondo común”⁸

Se reconoce que los Estados Partes tienen la obligación de garantizar que se establezcan sistemas de salud que prevean un acceso adecuado de todas las personas a estos servicios. Y con ello se pretende reducir y mitigar la pobreza, prevenir la exclusión social o promover la inclusión social, al considerar la seguridad social como un bien social y no principalmente como un mero instrumento de política económica o financiera.⁹

.....
⁸ *Ibidem*, párrafo 4.

⁹ *Ibidem*, párrafos 3 y 10.

IV. Seguridad Social y sus aportaciones en México

En México, el artículo 4º constitucional establece el derecho a la protección de la salud de las personas. Por su parte, el artículo 5 de la Ley General de Salud, establece un Sistema Nacional de Salud compuesto por dos sectores: público y privado, que tienen por objeto dar cumplimiento a este derecho.

Tanto el sector público como el sector privado ofrecen servicios de salud, como se muestra en el cuadro que sigue. El sector público ofrece servicios de salud a través de la seguridad social atada al empleo y a través de servicios a población abierta sin seguridad social.¹⁰

Sistema de Ofrecimiento de Servicios de Salud Mexicano			
Sector Público			Sector Privado
Seguridad Social Atado al Empleo	Servicio de Salud a Población Abierta. Población sin Seguridad Social		Servicios de Salud a Población con capacidad de Pago
Sistema de seguridad social atado al empleo asalariado	Atención a población abierta seguridad social no atado al empleo para no asalariados	Atención a población abierta-Sistema asistencialista para los no asalariados	Servicios de Salud para población con capacidad económica
IMSS, ISSSTE, SEDENA, SEMAR, PEMEX, SEDENA,	Sistema de Protección Social en Salud	SSa, SESA's, HFR, HARE, INSALUD, Universitarios	Hospitales, clínicas y consultorios privados

¹⁰ Cano Valle, Fernando, Márquez Gómez, Daniel y Melgar Manzanilla, Pastora, *Medicina y estructuras jurídico-administrativas en México: Hacia la reforma integral del sistema de salud mexicano*, México, II, libro en poder de los autores y en proceso de publicación.

La seguridad social atada al empleo comprende a las instituciones de seguridad social del sector salud y sus organismos coordinados, como: el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), Secretaría de la Defensa Nacional (SEDENA), Petróleos Mexicanos (PEMEX), Secretaría de Marina (SEMAR) y otros. Estas instituciones prestan servicios a los trabajadores activos del sector formal de la economía, a jubilados y a los familiares de ambos.¹¹

Nos interesa la seguridad social atada al empleo, y específicamente la seguridad social que brinda el IMSS porque es en este esquema donde se manifiestan las aportaciones de seguridad social como medio de garantía del derecho a la salud.

Primero señalamos algunos antecedentes. El primer sistema de seguridad que se estableció en el mundo, fue el logrado en Alemania por Bismarck en los años 1883 a 1889¹² con tres leyes que sientan la base de la seguridad social: Seguro contra Enfermedad, 1883; Seguro contra Accidentes de Trabajo, 1884; y Seguro contra la Invalidez y la Vejez, 1889. Estos tres seguros eran obligatorios y se restringían a la clase trabajadora. Eran financiados mediante un esquema tripartito en donde participaban el Estado, los patrones y los trabajadores.

De esta manera, se impone la teoría de los riesgos de trabajo, la cual consiste en que los patrones son responsables de los accidentes y enfermedades de trabajo, cambiando el paradigma de las relaciones laborales, ya que bajo este esquema se obliga al patrón a pagar una indemnización cuando sucede un siniestro de este tipo.

.....
¹¹ *Idem*.

¹² Organización Internacional del Trabajo, "De Bismarck a Beveridge: seguridad social para todos", La OIT en la Historia, Trabajo. *Revista de la OIT*, Ginebra, 2009, Núm. 67, p.2. http://www.ilo.org/global/publications/magazines-and-journals/world-of-work-magazine/issues/WCMS_122248/lang-es/index.htm. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2014.

A partir de entonces, este modelo de seguridad social se extendió al resto de Europa, y también alcanzó a Estados Unidos y América Latina, en cada lugar con sus propias particularidades.

La Seguridad Social en México

En nuestro país el artículo 123 de la Constitución de 1917 que establece la responsabilidad de los patrones en los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, es el fundamento del sistema de seguridad social.

En 1942 se publicó la primera Ley del Seguro Social, en la que se crea un ente público descentralizado encargado de la organización y administración del Instituto Mexicano del Seguro Social. Este organismo sustituye a los patrones en el cumplimiento de la obligación laboral contenida en la fracción XIV del artículo 123 constitucional, consistente en indemnizar a los trabajadores que hubieren sufrido un accidente o una enfermedad de trabajo, a cambio de que éstos lo entreguen cuotas obrero-patronales en forma de aportación al IMSS.

Esta seguridad social se dirige a los trabajadores del sector formal de la economía (excluyendo a los trabajadores del Estado), los activos y jubilados y sus familias son los beneficiarios de esta institución resultado de un régimen obligatorio, con el cual se pretende asegurar la existencia de los trabajadores, su capacidad contributiva y la tranquilidad de su familia, al tratarse de un servicio público de interés social.¹³ Por su parte las personas no asalariadas pueden establecer un convenio voluntario con el IMSS a fin de obtener parte de los beneficios médicos del seguro de enfermedades y maternidad.¹⁴

.....
¹³ Montiel, Lucía, "Derecho a la salud en México. Un análisis desde el debate teórico contemporáneo de la justicia sanitaria", *Revista IIDH*, vol. 40, 2004, p. 224.

¹⁴ Moreno Padilla, Javier, "Seguridad Social Obligatoria y Voluntaria", en Kurczyn Villalobos, Patricia (coord.), *Panorama internacional de derecho social. Culturas y sistemas jurídicos comparados*, México, UNAM-IJ, 2007, pp. 583 y ss.

Actualmente, el régimen obligatorio cuenta con cinco tipos de seguro: enfermedades y maternidad; riesgos de trabajo; invalidez y vida; retiro, cesantía en edad avanzada y vejez; y guarderías y prestaciones sociales, como se indica en el cuadro que sigue.¹⁵

Seguros de IMSS	
Enfermedades y maternidad	Cuando el asegurado se incapacita para el trabajo como resultado de un padecimiento no generado por un accidente o enfermedad de trabajo; o por maternidad. Estos seguros ofrecen atención en primer, segundo y tercer nivel para el trabajador o pensionado y sus respectivos beneficiarios.
Riesgos de trabajo	Los riesgos de trabajo son accidentes y enfermedades a que están expuestos los trabajadores en ejercicio o con motivo de su trabajo. Los accidentes son lesiones orgánicas y perturbaciones funcionales producidas inmediata o posterior al trabajo, así como la muerte producida repentinamente en ejercicio o con motivo del trabajo. También es considerado accidente de trabajo el que se produzca al trasladarse el trabajador, directamente de su domicilio al lugar del trabajo, o de éste a aquél). Por otra parte, las enfermedades de trabajo son todos aquellos estados patológicos derivados de la acción continuada de una causa que tenga su origen o motivo en el trabajo, o en el medio en que el trabajador se vea obligado a prestar sus servicios.
Invalidez y vida	En el caso de invalidez, el seguro cubre al trabajador cuando éste se encuentre imposibilitado para procurarse y obtener un sueldo mayor al 50% de lo que percibía antes de tener la invalidez, la pensión por invalidez puede ser temporal o definitiva. En caso de muerte del asegurado o del pensionado por invalidez, los beneficiarios pueden tener derecho a las siguientes prestaciones: pensión de viudez, pensión de orfandad, pensión a ascendientes, ayuda asistencial a la pensionada por viudez, en los casos en que lo requiera, y asistencia médica.
Retiro, cesantía en edad avanzada y vejez	Este seguro cubre al trabajador cuando llega a la edad de la jubilación brindándole una renta vitalicia. Hay cesantía en edad avanzada cuando el asegurado ya no realiza trabajos remunerados a partir de los sesenta años de edad; para poder recibir las prestaciones del seguro de vejez, se requiere que el asegurado haya cumplido 65 años. El retiro puede ser antes de los 60 o 65 años si el trabajador cuenta con fondos suficientes y se completa el periodo de espera. Si un trabajador no tiene recursos suficientes para la pensión, cuando tenga la edad y cumpla con el periodo de espera el gobierno federal debe suministrar los recursos para el pago de la pensión, que no debe ser menor al salario mínimo vigente en el Distrito Federal.
Guarderías y prestaciones sociales	El seguro de guarderías tiene como fin proporcionar cuidados a niños que se encuentran en la primera infancia, hijos de las mujeres trabajadoras, de viudos o divorciados trabajadores quienes judicialmente tengan la custodia de sus hijos, durante la jornada de trabajo. Los servicios de guardería deben incluir el aseo, la alimentación, el cuidado de la salud, la educación y la recreación de los menores. Las prestaciones sociales se dividen en dos grandes ramos: Prestaciones sociales institucionales, y Prestaciones de solidaridad social. Las prestaciones sociales institucionales tienen como fin fomentar la salud, prevenir enfermedades y accidentes y contribuir a la elevación general de los niveles de vida de la población; mientras que las prestaciones de solidaridad social comprenden acciones de salud comunitaria, asistencia médica, farmacéutica e incluso hospitalaria.

.....
15 Cano Valle, Fernando, Márquez Gómez, Daniel y Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, nota 10.

Como se observa, se trata de su conjunto de seguros que pretenden establecer condiciones favorables para el bienestar físico, mental y social del trabajador y sus familiares, no sólo para curar enfermedades. De esta manera, se advierte una relación importante ente el sistema de seguridad social y el derecho al acceso a la salud.

Financiamiento e importancia de las aportaciones

Estos sistemas de seguridad social obtienen sus fuentes de financiamiento principalmente de las aportaciones de los siguientes actores:

- Aportaciones de los patrones,
- Aportaciones de los trabajadores, y
- Aportaciones del Estado.¹⁶

En México, la cantidad de las contribuciones se realizan en función del salario base de cotización del trabajador. Este salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Se excluyen los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa; el ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar; las

.....
¹⁶ Ruiz Moreno, Ángel Guillermo, "El financiamiento de la seguridad social en el siglo XXI", *Revista Latinoamericana de Derecho Social*, México, UNAM-IJ, No. 15, julio-diciembre, 2010, pp. 157 y 158.

aportaciones de INFONAVIT; la alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa; las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; los premios por asistencia y puntualidad; y el tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal del Trabajo.¹⁷

Las aportaciones a la seguridad social se dirigen a los distintos ramos de seguros (riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y guarderías y prestaciones sociales). Para que los trabajadores y sus familiares tengan derecho a los seguros, es necesario que presenten cierta cantidad de cotizaciones.

Por tanto, las aportaciones de seguridad social son de importancia para el acceso al derecho humano a la salud. Esto es, en caso de que se omitan estas prestaciones, el trabajador y sus familiares se mantienen en condiciones de vulnerabilidad, al no contar con el cúmulo de seguros que contribuyen establecimiento de un entorno físico y social favorable para el trabajador y sus familiares.

IMSS como organismo fiscal

Al principio, el artículo 135 de la Ley del Seguro Social establecía las aportaciones para la seguridad social tenían un carácter ejecutivo, por su supuesta rapidez y efectividad para su cobro al patrón. Sin embargo, esto implicaba que el IMSS tenía que ir a los tribunales para demandar a los patrones por la falta de pago de sus cuotas obrero-patronales.

.....
¹⁷ Cano Valle, Fernando, Márquez Gómez, Daniel y Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, nota 10.

Es por esto que en 1944 se reforma dicho artículo y se establece que las cuotas obrero-patronales tendrán un carácter fiscal, conocidas como “aportaciones a la seguridad social”, declarando al IMSS un organismo fiscal autónomo, lo que le permite determinar créditos, fijar las bases de su liquidación, realizar su cobro y recaudar las contribuciones, además de poder hacer uso de su facultad económica coactiva para cobrar a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE).

Así, las aportaciones a la seguridad social fueron declaradas como contribuciones, pero difieren de las otras contribuciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación – impuestos, derechos y contribuciones de mejoras-, por lo que se les considera como contribuciones “parafiscales”, naturaleza que ha sido constantemente discutida por los tribunales del país.¹⁸

A inicios de 1970, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) dispuso que las aportaciones eran: “Contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en el artículo 123 de la Carta Magna, y su Ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social, quedan comprendidas dentro de los tributos con fines parafiscales que impone el Estado a los particulares.”¹⁹

Adicionalmente, la misma Corte estableció que las cuotas como aportaciones fiscales, derivan del cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabajador, constituyendo en salario solidarizado o socializado que halle su fundamento en la prestación del trabajo, y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 constitucional.²⁰

.....
¹⁸ Cfr. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, t. 30, primera parte, p. 54, de rubro: “SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DEL”; y *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, t. 127-132, tercera parte, p. 106, de rubro: “SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DEL”.

¹⁹ *Idem*.

²⁰ Moreno Padilla, Javier, “Implicaciones fiscales de la seguridad social”, *Revista Latinoamericana de Derecho Social*, México, no. 7, julio-diciembre, 2008, pp. 165-189.

En 1995 la SCJN dicta jurisprudencia en firme que establece lo siguiente: “Por su naturaleza son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el IMSS [...] se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de la seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlo a través del procedimiento económico coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.”²¹

.....
²¹ Cfr. Tesis: P/J. 18/95, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. II, septiembre de 1995, p. 62, de rubro: “SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS”.

V. A modo de conclusión



Los sistemas de seguridad social se han desarrollado gracias a sus medios de financiamiento. Las aportaciones de seguridad social, como contribuciones parafiscales, tienen el fin específico de crear y mantener a las instituciones públicas encargadas de la seguridad social, como parte de las acciones asistenciales y de protección y acceso a la salud a cargo del gobierno.

El régimen de seguridad social, forma parte esencial en la protección y garantía del derecho a la salud de los mexicanos, entendido en su sentido más amplio, al no sólo referirse a la cura de enfermedades, sino también a la prevención y a las condiciones que propicien un estado de bienestar físico, mental y social, tal y como lo establece la Organización Internacional del Trabajo y los instrumentos internacionales como la Declaración Universal de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Los sistemas de seguridad social atados al empleo, son algunos de los mecanismos que garantizan a los trabajadores el derecho a la salud. En este sentido, el funcionamiento óptimo de estos sistemas de seguridad social, contribuyen a un desarrollo económico-social positivo, al significar un medio apto para una mejor calidad de vida de la población de un país, por lo que las aportaciones a la seguridad social son un instrumento de política económica y social, indispensable para el propio desarrollo de nuestro país.

Capítulo XII

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación en la relación Fisco-Contribuyente

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. Día Mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información
- III. El binomio Tecnologías de la Información y la Comunicación, y Desarrollo
- IV. El uso de las TIC en la Administración Tributaria en México
- V. ¿Y los que no tienen acceso a las TIC?
- VI. A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del día mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información, que se conmemora el 17 de mayo de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su décimo segundo número a advertir el mayor uso del Internet en la relación fisco-contribuyente avenida con la Reforma Hacendaria 2014, y a reflexionar sobre la importancia de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) para el desarrollo.

Con este número, llega a su fin la serie de **Cultura Contributiva en 12**, que tuvo como finalidad abordar doce temas de cultura e interés general correspondientes a cada uno de los meses del año, para vincularlos con el derecho tributario en un lenguaje sencillo y amigable.

La **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** agradece el interés de sus lectores, sobre todo de aquellos que no están familiarizados con el lenguaje técnico del derecho fiscal, y a quienes reitera su compromiso en la promoción y difusión de la cultura contributiva.

II. Día Mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información

El día 17 de mayo de cada año se conjuntan dos importantes conmemoraciones: el Día mundial de las Telecomunicaciones y el Día Mundial de la Sociedad de la Información.

El primero celebrado desde 1973 con la fundación de la Unión Internacional de Telecomunicaciones y la firma del primer Convenio Telegráfico Internacional en 1869; mientras que el segundo, celebrado a partir de 2006, pretende llamar la atención sobre la importancia de las TIC y de otras cuestiones relacionadas con la sociedad de la información.¹

En marzo de 2006, mediante Resolución A/RES/60/252, la Asamblea General de las Naciones Unidas resolvió celebrar el Día Mundial de la Sociedad de la Información los días 17 de mayo; sin embargo, en noviembre de 2006 la Unión Internacional de Telecomunicaciones decidió que el 17 de mayo se celebrase el *Día Mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información*. El objetivo de esta conmemoración es: “contribuir a sensibilizar respecto de las posibilidades que el uso de Internet y otras tecnologías de la información y la comunicación puede ofrecer a las sociedades y las economías, así como vías para colmar la brecha digital”.²

¹ Cfr. Página electrónica del Día Mundial de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, <http://www.itu.int/es/wtisd/Pages/about.aspx>. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

² *Idem*.

III. El binomio Tecnologías de la Información y la Comunicación, y Desarrollo

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación son el “conjunto de tecnologías que permiten la adquisición, producción, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro y presentación de informaciones, en forma de voz, imágenes y datos, contenidas en señales de naturaleza acústica, óptica o electromagnética. Las TIC incluyen la electrónica como tecnología de base que soporta el desarrollo de las telecomunicaciones, la informática y el audiovisual”³

El aumento en el uso de las TIC produce cambios significativos y constantes en la manera de trabajar y de relacionarnos, convirtiéndose en un aspecto crucial en el proceso de modernización de los países ya que juegan un papel importante en el desarrollo.⁴

Tan es así que en los Objetivos de Desarrollo del Milenio se introdujo la meta: “En colaboración con el sector privado, velar por que se puedan aprovechar los beneficios de las nuevas tecnologías, en particular los de las tecnologías de la información y las comunicaciones”⁵

En particular, estas tecnologías están cambiando muchos aspectos de las economías, los Gobiernos y las sociedades en el mundo. De acuerdo al Banco Mundial, en los países en desarrollo, los Gobiernos, las empresas y los ciudadanos están aprovechando el poder transformador de las TIC para: incrementar la eficiencia de los servicios públicos, aumentar la actividad comercial y fortalecer y ampliar las redes sociales.⁶

³ Villarreal Ortega, Valentín (Coord.), *Tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo. Tecnología para el desarrollo humano y acceso a los servicios básicos*, España, Asociación Catalana d'Enginyeria Sense Fronteres, 2006, p. 7.

⁴ *Ibidem*, p. 5.

⁵ Organización Mundial del Comercio, “Objetivo 8, Meta 8”, *La OMC y los Objetivos de Desarrollo del Milenio*, Secretaría de la OMC, http://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/mdg_s/mdg_s.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

⁶ Cfr. <http://www.worldbank.org/>. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

Su uso por el aparato gubernamental se enmarca dentro de lo que se denomina *e-government*, que puede definirse como el uso de las TIC, y en particular del Internet como una herramienta para lograr un mejor gobierno.⁷

En México, la implementación de proyectos de *e-gobierno* se intensificó durante el sexenio 2000-2006, lo que dio como resultado la posibilidad de acceso por parte de la población a información y servicios en línea tales como solicitud de permisos y licencias, pasaportes, búsqueda de empleo y solicitud de una cita médica, y, en el ámbito tributario, la declaración fiscal; convirtiendo a la computadora en una ventanilla más de atención a los ciudadanos.⁸

En lo fiscal, el uso de las TIC es, sin duda, una herramienta para lograr una mejor relación entre fisco y pagadores de impuestos, pues puede mejorar la eficiencia, la transparencia, la accesibilidad y la capacidad de respuesta a las demandas de los ciudadanos, sobre todo en la prestación de los servicios y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; así mismo, ayuda en la construcción de la confianza entre autoridades y contribuyentes y a lograr un gobierno competitivo que contribuya a alcanzar las metas de crecimiento económico y desarrollo social.⁹

No obstante, para el uso de las TIC es necesario que se cuente con una infraestructura informática y de telecomunicaciones no sólo en el área gubernamental, sino también en la población en general (personas físicas y morales).

.....
⁷ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, "The e-government imperative: main findings. Policy brief", OCDE, marzo de 2003, p. 1, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN015120.pdf>. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

⁸ *Idem*.

⁹ Gil-García, José Ramón, Mariscal Avilés, Judith y Ramírez Hernández, Fernando, "Gobierno electrónico en México", México, TELCOM-CIDE, 2008, p. 1, http://www.conectrimporta.org/telecom/wp-content/2010/06/e_gob_. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

En México, se cuenta con una estructura considerable que puede permitir a la población hacer uso de las TIC en sus relaciones con la Administración Tributaria. La *Encuesta sobre Disponibilidad y uso de las Tecnologías de la Información (MODUTIH) 2013*, arroja los siguientes datos:¹⁰

Hogares con computadora 2013	% de hogares con computadora 2013	Crecimiento 2012-2013	Usuarios de computadora 2013	Crecimiento 2012-2013
11.1 millones	35.8%	13.3%	49.4 millones	10.6%
Hogares con Internet 2013	% de hogares con Internet 2013	Crecimiento 2012-2013	Usuarios de Internet 2013 (incluye teléfono celular, <i>iphone</i> o similar)	Crecimiento 2012-2013
905 millones	30.7%	20.6%	40 millones	12.5%

Por otra parte, en un diagnóstico del sector TIC en México,¹¹ se encontró una tendencia de crecimiento en los últimos años, observándose un uso mayor de las TIC en las actividades cotidianas de las personas, empresas y gobierno. Sin embargo, destaca que México aún no está aprovechando lo anterior al nivel que podría para aumentar su productividad, su bienestar social y el aceleramiento de la disminución de las diversas brechas sociales que existen.¹²

.....
¹⁰ Boletín de Prensa conjunta del Instituto Federal de Telecomunicaciones y del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Núm. 502/12 de 27 de noviembre de 2012 y Nota Técnica “Encuesta sobre disponibilidad y uso de las tecnologías de la información (MODUTIH) 2013”, <http://www.inegi.org.mx/inegi/contenidos/espanol/prensa/boletines/boletin/comunicados/especiales/2013/noviembre/comunica46.pdf>. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

¹¹ Palacios, Jana y Flores-Roux, Ernesto, *Diagnostico del sector TIC en México: Conectividad y el crecimiento económico*, Documento elaborado por encargo y para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), México, IMCO-TELCOM-CIDE, 2012.

¹² *Ibidem*, p. 74.

Por tanto, consideramos importante un mayor aprovechamiento de las TIC en el sector privado y gubernamental en general, y en la relación tributaria en particular, especialmente si tomamos en cuenta que el impacto de las TIC en el bienestar económico y social sólo existe cuando son incorporadas a las actividades cotidianas de las personas y los distintos agentes de un país;¹³ sin soslayar que existe una parte de la población sin acceso a computadoras e Internet como se advierte de la encuesta antes citada, y quienes de ninguna manera deben verse perjudicados en sus derechos por ello.

.....
¹³ *Ibidem*, p. 16.

IV. El uso de las TIC en la Administración Tributaria en México¹⁴

La Reforma Hacendaria 2014 propicia un mayor uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, específicamente el Internet, en varios aspectos de la relación jurídico-tributaria, entre ellos:

- 1) Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) en línea
- 2) Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)
- 3) Factura Electrónica
- 4) Buzón Tributario

1. Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) en línea

El RFC es la clave que requiere toda persona, física o moral, para realizar cualquier actividad económica formal. De igual forma, el RFC es requisito básico para aquellas personas que aunque aún no son económicamente activas, están en búsqueda de empleo; así como para la realización de diversos trámites, como abrir una cuenta en alguna institución bancaria, obtener una tarjeta de crédito o de servicios, tramitar una beca, vender una propiedad, entre otros.

¹⁴ Este apartado se publicó previamente en la Revista CACECA, Año 7, No. 33, enero-febrero 2014, pp. 19 a 23, con el título, Reforma Fiscal 2014. Mayor uso del Internet.

Con la reforma, la inscripción al RFC ahora puede hacerse en línea¹⁵ desde una computadora, *tablet*, café Internet o, incluso, desde cualquier dispositivo móvil con acceso a Internet. Con la inscripción al RFC en línea no se adquiere ninguna obligación hasta en tanto se realice alguna actividad económica que genere ingresos.

Los requisitos para la inscripción al RFC en línea son:

- 1) Tener 18 años cumplidos
- 2) Clave Única de Registro de Población (CURP)
- 3) Datos de domicilio
- 4) Correo electrónico

La inscripción se realizará a través de la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT), capturando CURP, domicilio y correo electrónico. Con ello, se obtiene la Cédula de identificación Fiscal (CIF), con código de barras bidimensional que contiene los datos básicos del registrado.

Cuando se realicen actividades económicas, obteniendo el RFC, se debe acudir a la Administración de Servicios al Contribuyente del SAT para actualizar la situación fiscal y obtener la Firma Electrónica Avanzada (FIEL).

2. Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)¹⁶ es un nuevo esquema de tributación de aplicación temporal, durante un periodo de hasta diez años, que tiene como objetivo facilitar la incorporación gradual del contribuyente al sistema tributario, a través de diversos beneficios,

.....
¹⁵ Regla II.2.3.5 de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMISC 2013, publicada el 20 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

¹⁶ Artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

estímulos fiscales y facilidades administrativas (entre ellos, el descuento del 100% en el pago del ISR, IVA e IEPS para 2014,¹⁷ así como otros descuentos en el ISR durante los 9 años siguientes).

Para pertenecer al RIF se debe:

- 1) Contar con Registro Federal de Contribuyentes
- 2) Ser persona física
- 3) Realizar actividades empresariales, enajenar bienes o prestar servicios que no requieran título profesional
- 4) Obtener ingresos hasta por dos millones de pesos al año

El uso de las tecnologías en el RIF se aprecian con la implementación de la herramienta electrónica denominada “*Mis cuentas*”, disponible en la página del SAT.

Esta aplicación funge como un sistema de contabilidad simplificada que permite registrar los ingresos y gastos globales de forma diaria, semanal, mensual o hasta bimestralmente. Además, permite expedir comprobantes fiscales y facilita la presentación de declaraciones de impuestos.

3. Factura Electrónica

Otro de los cambios que incorpora la Reforma Hacendaria 2014 que pretende simplificar el sistema tributario es el nuevo esquema de facturación electrónica vigente a partir del 1º de enero de este año.

.....
¹⁷ Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

Emitir facturas electrónicas puede tener diversas ventajas tales como:

- 1) Reducir tiempo y dinero en tramites
- 2) Mejorar la eficiencia de la emisión de la factura
- 3) Obtener información en tiempo real
- 4) Automatizar la administración y contabilidad del contribuyente.

Si bien la emisión de la factura electrónica debía ser obligatoria para todos a partir del 1° de enero de 2014, como facilidad para las personas físicas que en el último ejercicio declarado tuvieron ingresos iguales o menores a 500 mil pesos y emitieron comprobantes impresos, podrán seguir facturando bajo estos esquemas hasta el 31 de marzo de este año, siempre y cuando a partir del 1° de abril migren al esquema de facturación electrónica Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI).

En líneas generales, la expedición de facturas electrónicas se realiza en dos pasos. El primero consiste en tramitar un certificado de sello digital con la FIEL. Si se trata de personas físicas, no se requiere de sello digital, pueden facturar tan solo con la FIEL. El segundo paso consiste en la emisión de la factura electrónica a través de la herramienta gratuita del SAT o de un proveedor autorizado.

4. Buzón Tributario

El Buzón Tributario es una nueva herramienta electrónica personalizada del contribuyente a través del cual podrá comunicarse con la Administración Tributaria.¹⁸ En otras palabras, es como un buzón de correo electrónico, pero dedicado exclusivamente a la información fiscal del pagador de impuestos.

.....
¹⁸ Artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación y Regla II.2.10.5 de la RMISC 2013.

El buzón tributario, entrará en vigor a partir del mes de junio de este año para las personas morales y en enero de 2015 para las personas físicas; se podrán realizar entre otros, los siguientes trámites:

- 1) Hacer llegar a la Administración Tributaria promociones y recursos (por ejemplo, recursos de revocación)
- 2) Cumplir con los requerimientos
- 3) Recibir o enviar solicitudes de informes o documentos
- 4) Recibir las notificaciones de resoluciones administrativas (por ejemplo, las derivadas de una revisión electrónica)
- 5) Recibir citatorios
- 6) Recibir avisos

La obtención del buzón tributario no requiere registro. Las personas físicas y morales inscritas en el RFC tendrán asignado uno en la página del SAT. Para utilizarlo deben:

- 1) Tener contraseña para ingresar a *"Mi portal"* del SAT
- 2) Contar con la FIEL
- 3) Tener correo electrónico

V. ¿Y los que no tienen acceso a las TIC?

.....

Como muestra la encuesta MODUTIH 2013 antes referida, en México todavía hay un alto porcentaje de personas sin Internet en sus hogares (aunque pudieran tener acceso a ello por otros medios); asimismo, el SAT identificó más de 165 mil comunidades sin acceso a Internet.¹⁹ En efecto, existe una brecha digital al interior del país, en particular por diferencias socioeconómicas y demográficas.²⁰

Por tanto, aunque se reconoce la necesidad de la inclusión de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en las relaciones entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, de ninguna manera se acepta que la falta de acceso a las TIC resulte en mayores dificultades, marginalización o vulneración de derechos.

El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) señala que: “Las TIC son un instrumento cada vez más poderoso para poder participar en los mercados mundiales; promover la responsabilidad política; mejorar la provisión de servicios básicos, y realizar las oportunidades de desarrollo local. Pero sin políticas innovadoras de TIC, muchas personas de los países en desarrollo –especialmente los pobres– se quedarán atrasados”.²¹

.....

¹⁹ Cfr. Listado del SAT “Localidades sin acceso a internet”, <http://www2.sat.gob.mx/CrezcamosJuntos/dctos/LocSinAccesoInternet.pdf>, se refiere a localidades rurales que cuentan con menos de 2 mil 500 habitantes y en las que, además, la totalidad de sus habitantes censados por INEGI hayan confirmado la ausencia del servicio de Internet, <http://www2.sat.gob.mx/CrezcamosJuntos/07.htm>. Fecha de consultas: 25 de abril de 2014.

²⁰ Palacios, Jana y Flores-Roux, Ernesto, *op. cit.*, nota 11, p. 27.

²¹ EcuRed. La enciclopedia cubana en la red, “Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo”, EcuRed, http://www.ecured.cu/index.php/Programa_de_las_Naciones_Unidas_para_el_Desarrollo. Fecha de consulta: 25 de abril de 2014.

En efecto, las TIC son una posibilidad para crear entornos donde las personas puedan hacer realidad sus posibilidades y ampliar sus opciones de elección, para vivir una vida sana, productiva y creadora de acuerdo a sus necesidades e intereses.²² Sin embargo, su falta de acceso marginaliza a un sector de la sociedad. Por tanto, paralelo al mayor uso de Internet en las relaciones fisco-contribuyente, o en cualquier otra relación gubernativa, es necesario promover el acceso a las TIC en los lugares más recónditos del territorio mexicano, especialmente el Internet.

.....
²² Villarroel Ortega, Valentín (coord.), *op. cit.*, nota 3, p. 7.

VI. A modo de conclusión

Primero. El 17 de mayo se celebra el Día Mundial de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información.

Segundo. Las TIC incluyen la electrónica como tecnología de base que soporta el desarrollo de las telecomunicaciones, la informática y el audiovisual.

Tercero. El uso de las TIC es crucial en el proceso de modernización de los países y juega un papel importante en el desarrollo.

Cuarto. Las TIC son una herramienta para lograr una mejor relación entre fisco y pagadores de impuestos, pues puede mejorar la eficiencia, la transparencia, la accesibilidad y la capacidad de respuesta a las demandas de los ciudadanos, sobre todo en la prestación de los servicios y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Quinto. La Reforma Hacendaria 2014 propicia un mayor uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, específicamente el Internet, con: 1) Inscripción al RFC en línea; 2) Régimen de Incorporación Fiscal; 3) Factura Electrónica, y 4) Buzón tributario.

Sexto. La falta de acceso a las TIC no debe resultar en mayores dificultades, marginalización o vulneración de derechos.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero

Subprocurador General

Verónica Nava Ramírez

Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Francisco Javier Ceballos Alba

Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

José Luis Figueroa Jácome

Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos

Minerva Hernández Ramos

Subprocuradora de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales

Ricardo Evia Ramírez

Secretario General

Coordinación:

Dirección General de Cultura Contributiva

Diseño:

Sergio Macín

Compilación Cultura Contributiva en 12



Israel Santos Flores
Pastora Melgar Manzanilla
Laura Cárdenas Dávila

Mayo 2014

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Prodecon cuenta con una **Delegación** cerca de ti, ubícala en:

www.prodecon.gob.mx



O marca al: **01800 611 0190**



PRODECON Mexico

@ProdeconMexico

MÉXICO
GOBIERNO DE LA REPÚBLICA

