

## PRODECON: TOMANDO LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN SERIO<sup>1</sup>

Guillermo TORRES DOMÍNGUEZ<sup>2</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *El paradigma de la obligación formal tributaria.* III. *Los derechos de los contribuyentes en serio.* IV. *Prodecon como garante de los derechos de los contribuyentes.* V. *Conclusiones.* VI. *Fuentes de consulta.*

### RESUMEN

El presente trabajo propone un cambio en el paradigma contributivo de nuestro país, que priorice en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos de los contribuyentes, así como en la consideración de la obligación de contribuir como un deber de solidaridad ciudadana, y no como una mera obligación coactiva. Partiendo del estudio de lo que se considera el actual modelo tributario (tomando como base la sentencia de una acción de inconstitucionalidad sobre las deducciones personales), se evidencia la falta de conformidad de dicho modelo con la nueva arquitectura constitucional en materia de derechos humanos. A su vez, se presenta el marco teórico conceptual de la *rights thesis* de Dworkin y el enfoque en derechos humanos, para plantear cómo debería ser un modelo de tributación coherente con el Estado constitucional de Derecho, así como el rol

### ABSTRACT

The present paper proposes a change in the actual tax paradigm in Mexico, to one that prioritizes in promoting, respecting, protecting and guaranteeing taxpayers' fundamental rights, as well as in the consideration of the obligation to contribute as a duty of citizen solidarity, rather than a mere coercive obligation. Based on the study of what is considered the current tax model (based on the judicial judgment of an unconstitutionality action regarding the deduction for personal exemptions), the lack of conformity of such model with the new constitutional architecture regarding human rights is put in evidence. In turn, the conceptual framework of Dworkin's rights thesis and the human rights-based approach is presented, in order to consider how a model of taxation consistent with the constitutional state of law should look like, as well as the role to which institutions such as the

---

<sup>1</sup> Una versión previa (no publicada) del presente trabajo se presentó en el Concurso Nacional de Ensayo 2016, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

<sup>2</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad Regional del Sureste; estudios de Maestría en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México y de Especialidad en Justicia Administrativa por el Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Miembro de la Academia de Derecho Fiscal de Aguascalientes. Contacto: gtorresd@outlook.com

que están llamados a desarrollar instituciones tales como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como modelo de actuación para otro tipo de autoridades administrativas, legislativas y jurisdiccionales.

#### **PALABRAS CLAVE**

Estado constitucional de Derecho. Derechos de los contribuyentes. Enfoque en derechos humanos. Paradigmas tributarios.

Taxpayers' Advocate are called to perform, as a model for other administrative, legislative and jurisdictional authorities.

#### **KEY WORDS**

Constitutional State of Law. Rights of taxpayers. Human rights-based approach. Tax paradigms.

### **I. INTRODUCCIÓN**

Bajo las categorías de *democracia constitucional*, *Estado constitucional de Derecho*, *Estado democrático (y social) de Derecho*, *constitucionalización del orden jurídico* o *neo-constitucionalismo*, se ha identificado un fenómeno del Derecho Constitucional contemporáneo que surge a partir de la Segunda Guerra Mundial. Ya sea como ideología (modelo de Estado), metodología (modelo interpretativo) o teoría (modelo de derecho), los rasgos característicos de este fenómeno lo constituyen la jerarquía suprema y la fuerza normativa vinculante de la Constitución<sup>3</sup>, en particular de su denso contenido de normas materiales o sustantivas que no solo persiguen como objetivo limitar el poder político, sino, al mismo tiempo, distribuirlo entre los ciudadanos, sobre la base de una garantía efectiva de derechos fundamentales<sup>4</sup>. Inclusive, lo que se busca poner en primer plano –como núcleo sustantivo y proyecto de justicia del Estado Constitucional– es asegurar plena y extensivamente los derechos fundamentales<sup>5</sup>, articulando el ordenamiento jurídico y funcionalizando todos los poderes estatales en la garantía de tales derechos<sup>6</sup>, cuya violación es causa de invalidez de los actos lesivos y de responsabilidad para sus autores<sup>7</sup>.

Estas características del Estado constitucional de Derecho denotan, a su vez, dos cuestiones sobresalientes: en primer lugar, el abandono del principio que caracterizaba al

<sup>3</sup> Aguiló Regla, Josep, *Sobre derecho y argumentación*, Palma, Lleonard Muntaner Editor, 2008, p. 13.

<sup>4</sup> Salazar Ugarte, Pedro, "Democracia constitucional", en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo *et. al.* (coord.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y convencional*, México, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, t. I, p. 326.

<sup>5</sup> Cárdenas Gracia, Jaime, *La argumentación como derecho*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, p. 39.

<sup>6</sup> Ello, con el objetivo de "ofrecer a todas las personas un piso de igualdad material y de satisfacción necesidades básicas, un amplio catálogo de derechos y la posibilidad de participar activa y autónomamente en las decisiones fundamentales colectivas": Salazar Ugarte, Pedro, *op. cit.*, p. 327.

<sup>7</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1989, pp. 856 y 857.

“Estado legislativo de Derecho”, que consistía en la soberanía del legislador; en la democracia constitucional, las mayorías políticas están sometidas a la Constitución<sup>8</sup>, de ahí que los derechos fundamentales constituyan vínculos sustanciales impuestos normativamente a las decisiones de la mayoría, que determinan –en palabras de Ferrajoli- *qué se debe y qué no se debe decidir*<sup>9</sup>. Una democracia constitucional se basa, pues, no en el principio de mayoría como fuente de legitimidad, sino en la sustancia de las decisiones impuestas al Estado por los derechos fundamentales<sup>10</sup>.

Por otro lado, a consecuencia de la preeminencia de los derechos fundamentales, en las democracias constitucionales las personas adquieren una significación especial como sujetos de protección: parece razonable que, en el contexto de un sistema político respetuoso de los derechos fundamentales (como lo es el Estado constitucional), con instituciones democráticas sólidas, generadoras de confianza en los ciudadanos y con división de poderes y respeto del principio de legalidad, las posibilidades de bienestar humano, concebido de modo integral, se incrementan<sup>11</sup>. Así, puede decirse que la democracia constitucional es “una condición contribuyente del desarrollo y florecimiento humano”<sup>12</sup>, una condición necesaria sin la cual el bienestar humano difícilmente podría asegurarse.

Las anteriores consideraciones en torno al fenómeno del Estado democrático de Derecho tienen relevancia para el caso mexicano: con la reforma constitucional de junio de 2011 en materia de derechos humanos, el Estado mexicano hizo patente la directriz –como política vinculante de Estado– de funcionalizar sus poderes, normas e instituciones en garantía de los derechos fundamentales de sus ciudadanos. A la par, estableció el compromiso de velar por el pleno goce y efectividad de los derechos reconocidos a nivel constitucional y convencional. Con ello, los diversos ámbitos de actuación estatal quedaron sujetos al cumplimiento de dichos objetivos, mediante una serie de obligaciones que permiten instrumentalizar los derechos fundamentales a la vez que desarrollar un ejercicio de control y escrutinio de sus acciones y omisiones, tanto de manera externa (control ciudadano e internacional) como interna (control administrativo, político, ministerial, judicial y por órganos garantes).

No obstante, el conjunto de cambios implicados en la reforma constitucional de 2011 no solo nos brinda una poderosa herramienta analítica con la que podemos evaluar la conducta y actuaciones de la autoridad en ámbitos concretos, sino también un marco

---

<sup>8</sup> Salazar Ugarte, Pedro, *op. cit.*, p. 327.

<sup>9</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, *op. cit.*, p. 858.

<sup>10</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999, pp. 51 y 52.

<sup>11</sup> Moreso, José Juan, *La Constitución: modelo para armar*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 22.

<sup>12</sup> *Idem*.

metodológico con el que proponer diseños institucionales y políticas públicas que cumplan los estándares y directrices establecidos en el *statement* constitucional de junio de 2011. Todo, en aras de cumplir con el objetivo primordial del Estado constitucional y democrático: el respeto y garantía de los derechos fundamentales.

Es bajo esa perspectiva que el presente trabajo tiene por objetivo proponer un cambio en el paradigma contributivo de nuestro país, que priorice en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos de los contribuyentes, así como en la consideración de la obligación de contribuir como un deber de solidaridad ciudadana, y no como una mera obligación coactiva. Lo que se busca poner de manifiesto con este cambio de perspectiva es que la relación jurídico-tributaria se deje de ver como un ámbito imperativo de obligaciones, para convertirse en un *campo de los derechos*.

Para ello, retomamos como marco teórico tanto la categoría del Estado constitucional de Derecho –ya presentado en párrafos anteriores– así como la *rights thesis* de Ronald Dworkin, presentada bajo el atractivo eslogan de “*los derechos en serio*”; nuestra herramienta metodológica será el enfoque en derechos humanos que incorpora la Constitución mexicana desde 2011, así como las obligaciones generales estatales en materia de derechos humanos. Previo a ello, y a efecto de proporcionar un punto de referencia que nos permita contrastar el paradigma contributivo que proponemos, se presenta el paradigma que he denominado como de la “obligación formal tributaria”.

En fin, que con este trabajo busquemos realizar un pequeño aporte a la promoción de una política que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) ha venido impulsando desde su creación: la conformación de una nueva cultura contributiva en México, donde tomemos los derechos de los contribuyentes en serio.

## **II. EL PARADIGMA DE LA OBLIGACIÓN FORMAL TRIBUTARIA**

### *1. Las deducciones personales: desde una óptica formal*

El 26 de agosto de 2014, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, promovida por diversos senadores y diputados del Congreso de la Unión, en contra de un decreto de reformas fiscales promulgado el 11 de diciembre de 2013. Por dicho decreto, además, se expidió una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Dentro de los diversos de conceptos de invalidez formulados, se planteó la inconstitucionalidad del Artículo 151 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (en vigor desde el ejercicio fiscal de 2014), al establecer un límite a las deducciones personales, consistente en la cantidad que resulte menor entre cuatros salarios mínimos generales elevados al año o el 10% del total de los ingresos del contribuyente. El argumento que

se presentó para sustentar la pretensión de invalidez sobre este punto, se centró básicamente en la falta de una adecuada motivación legislativa para la procedencia del límite a las deducciones. No obstante, en las sesiones en las que se debatió el considerando décimo tercero de la sentencia (en donde se analizaba el tope a las deducciones personales), la discusión al interior del Pleno de la Suprema Corte también versó sobre la naturaleza de ese tipo de deducciones, así como si, a las mismas, les aplica el principio de proporcionalidad tributaria<sup>13</sup>.

La acción de inconstitucionalidad promovida fue declarada infundada; el punto total esgrimido por la Corte –en cuanto a las deducciones personales– versó en la denominada “libertad de configuración” del legislador en materia tributaria<sup>14</sup>, que por un lado, le *“impide”* a dicho Tribunal pronunciarse sobre *“el acierto o la eficacia de la decisión legislativa,”* *“al reconocérsele al Poder Legislativo un marco en el que legítimamente puede actuar en la definición del modelo tributario y de las políticas públicas”*<sup>15</sup> y, por el otro, no le exige al legislador motivar su actuación, no siendo necesaria *“la demostración de que [la medida establecida por el legislador] es la mejor opción escogida para alcanzar dichos fines [perseguidos con la medida], pues sería tanto como analizar la mejor política tributaria”*<sup>16</sup>; en consecuencia, la intensidad del escrutinio por parte de la Corte debía ser laxo o flexible respecto de la limitación a las deducciones personales.

A la par, la Corte completó dicho argumento con la idea de que, con base en la libre configuración, el legislador puede establecer normas y categorías en atención a fines extrafiscales, pero que *“la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria”*<sup>17</sup>, al fundarse en la libertad política de legislador, *“no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible”*, siendo que *“no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria ni al otorgamiento de un estímulo fiscal, en tanto que todos[...]están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público”*<sup>18</sup>. Dentro de las medidas que persiguen fines extrafiscales se encuentran las deducciones personales, mismas que, de acuerdo con este razonamiento, no constituyen reflejo de un derecho, ni su otorgamiento es constitucionalmente obligatorio; se trata, por tanto de concesiones voluntarias de la autoridad en ejercicio de su libertad configurativa.

---

<sup>13</sup> *Acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 57/2014*, del conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 8.

<sup>14</sup> *Ibidem*, pp. 126-133 y 238.

<sup>15</sup> *Ibidem*, pp. 237 y 238.

<sup>16</sup> *Idem*.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 132.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 132 y 133.

Por otra parte, en las discusiones que se llevaron a cabo en el Pleno sobre el proyecto de sentencia, se hizo hincapié en que las deducciones personales no forman parte de los gastos que inciden en la generación de ingresos, así como que a las mismas no les aplica el principio de proporcionalidad, dado que no forman parte del ingreso neto (al no ser estructurales) que se toma como base para la determinación del impuesto<sup>19</sup>. Esta idea se ve complementada también con lo señalado previamente, en el sentido de que *“una deducción no estructural es una concesión básicamente legislativa que no responde a ninguna obligación constitucional, y de ahí que no sea inconstitucional que el legislador limite o restrinja estas deducciones”*<sup>20</sup> y que, además, no se exija motivación legislativa alguna, al ser parte de la competencia del legislador, bastando que se acredite la necesidad de la medida y una idoneidad mínima. Sobre este punto, se argumentó que la necesidad de establecer el límite a las deducciones personales estriba en evitar que el beneficio que otorgan las deducciones personales se concentre en aquellos contribuyentes de mayor capacidad económica<sup>21</sup>: de ahí que *“el límite a las deducciones personales proporciona progresividad al sistema, porque impide que los ingresos más altos se beneficien más de los recursos del Estado, que los ingresos inferiores”*<sup>22</sup>, siendo el límite de cuatro salarios mínimos elevados al año o el 10% del total de los ingresos del contribuyente, una medida *“racionalmente diseñada para lograr ese propósito”*<sup>23</sup>. Tal es la argumentación de la Corte para sostener la constitucionalidad del límite a las deducciones personales, establecido en el Artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La discusión y decisión sobre el tope a las deducciones personales es pobre en aspectos técnicos y argumentativos, pero también –y sobre todo– en los sustantivos. En la parte técnica, porque el establecimiento de límites a las deducciones personales, por más que se aduzca una libertad de configuración legislativa, distorsiona la base gravable del impuesto, al no ser un verdadero reflejo de la capacidad contributiva. Señalar que el principio de proporcionalidad tributaria no resulta aplicable a las deducciones personales *“por no ser parte del cálculo del ingreso neto del impuesto”* es totalmente falso, pues el Artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta las establece como un elemento para determinar la base sobre la que se aplicará la tarifa, siendo tal base el ingreso neto gravable. Si son un elemento que determina la base gravable del impuesto, es claro que a

---

<sup>19</sup> *Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el lunes 25 de agosto de 2014, pp. 40, 42, 43 y 45.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 46.

<sup>21</sup> *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, enviada por el Presidente de la República, p. LXII.

<sup>22</sup> *Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el martes 26 de agosto de 2014, p. 14.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 16.

las deducciones personales les resulta aplicable el principio de proporcionalidad tributaria. Pensar lo contrario nos llevaría entonces a considerar –por ejemplo– que prohibir la deducción del pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas no haría desproporcional un impuesto; cuestión que, no obstante, la Corte ya ha determinado que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria<sup>24</sup>. En suma, la inexactitud técnica de este razonamiento es evidente<sup>25</sup>.

En términos argumentativos, la resolución de la Corte no expresó razones sustantivas que justificaran adecuadamente el sentido de su fallo, recurriendo incluso a una petición de principio con el tema de la “libertad de configuración” del legislador, al confundir competencia con corrección<sup>26</sup>: la Corte dio por sentado que, si el legislador goza de la facultad de configurar normativamente el sistema tributario, al ejercer dicha facultad está cumpliendo, por ese solo hecho, correctamente con su función, justamente por ser la autoridad facultada para ello; es decir, al tener libertad de configuración. Como señalaron los ministros Cossío y Pérez Dayán, en su voto concurrente, el argumento presentado equivale a decir “*pues toda vez que el legislador actuó, en lo actuado es correcto*”<sup>27</sup>. En todo caso, sobra decir que la competencia legislativa no puede –por más amplia que se pretenda– por menos, inhibir la también amplia competencia constitucional con que cuenta la Corte para determinar si la actuación legislativa se apegó a los estándares constitucionales, al ser precisamente ello una de sus primordiales funciones. De ahí que la decisión de la Corte también resulta incorrecta en este punto.

---

<sup>24</sup> Véase la Tesis P./J. 19/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 5, de rubro: “PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD”.

<sup>25</sup> En ese sentido, resulta alarmante que se señalara, en las discusiones del Pleno, que una deducción personal “*le da una deducción adicional a lo que ya sería proporcional y equitativo*” (el supuesto ingreso neto), cuando incluso cierto tipo de ingresos –como por salarios– ni siquiera cuentan con deducciones autorizadas del tipo estructural: *Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el martes 26 de agosto de 2014, p. 8.

<sup>26</sup> Así fue expresado por la Ministra Luna Ramos: “El proyecto, en cuanto a estos planteamientos, está declarando que [los conceptos de invalidez] son infundados, determinando que las razones de alguna manera están establecidas en las discusiones que se determinaron por el Congreso de la Unión. Y además tenemos la tesis de fundamentación y motivación legislativa, de que no es necesario establecer este tipo de razones, *basta con que exista la competencia por parte del Congreso de la Unión, en este caso, y que haya la necesidad de regular determinada situación para que se satisfaga el requisito*”: *Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el lunes 25 de agosto de 2014, p. 26.

<sup>27</sup> *Acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 572014*, p. 272.

Las anteriores falacias “formales” nos parecen menores frente a omisiones sustanciales graves en el debate y resolución de la Corte: la ausencia de análisis de la medida legislativa a un nivel de derechos fundamentales, así como la nula asunción de una función democrática constitucional por parte del Alto Tribunal. Si bien en los votos minoritarios se hace alusión a ello, el análisis de las deducciones personales limitado a un mero nivel técnico formal tanto de su origen (la libertad de configuración legislativa) como de su naturaleza (como “no estructurales”) y función (“extrafiscal”), empobrecen el alcance de una figura jurídica que, se ha reconocido, constituye una medida que materializa y garantiza una amplia gama de derechos humanos, agrupados bajo el *mínimo vital*<sup>28</sup>. Un ejemplo claro de este vacío nivel de análisis es la mención que se hizo (en las discusiones del Pleno) de la deducción personal por intereses reales pagados por créditos hipotecarios; en este caso, lo que se considera como fin de la deducción es “fomentar una actividad” (la compra de una casa habitación), sin que aparezca como relevante que el fin de la deducción pueda ser el apoyar un gasto (el pago de intereses) que materialice un derecho humano: la vivienda digna. Visiones reducidas al aspecto técnico y procedimental del sistema fiscal, aíslan este ámbito e invisibilizan otros aspectos de mayor peso y sustancia, como el de los derechos en juego tras sus disposiciones, reduciendo el ámbito tributario a una reproducción de obligaciones formales, técnicas y procedimentales.

Por otro lado, esta forma de acometer el estudio de las medidas legislativas por parte de la Corte pone de manifiesto la no asunción de su papel como Tribunal Constitucional, sujeto a los estándares de las democracias constitucionales. De ser una institución de control de la constitucionalidad de la actuación estatal y una garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes, la Corte reduce su función al de un órgano verificador de la correspondencia técnica y formal de las actuaciones legislativas y administrativas con disposiciones constitucionales que, por lo mismo, son reducidas también a reglas técnicas (no sustantivas) de actuación. La pobreza argumentativa reflejada con la “libertad de configuración del legislador” redujo el debate a cuestiones técnicas –la “amplia” competencia legislativa en materia tributaria– dejando de analizar, por esa misma limitante formal, las consideraciones e implicaciones que la medida legislativa tiene frente a los derechos fundamentales de los contribuyentes reconocidos en la Constitución, ya no respecto del “novedoso” derecho al mínimo vital, sino por lo menos bajo el tradicional principio de proporcionalidad tributaria, que también es un derecho fundamental<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Véase la Tesis P. X/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 133.

<sup>29</sup> Así lo ha señalado la Corte: “Aunque desde el origen de los indicados principios, por costumbre se les ha denominado de esa manera, desde el punto de vista constitucional no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de corte económico, que guardan cierta relación con las ga-

Esta equívoca autocensura de la Corte la llevó a que, por ejemplo, la arbitrariedad del tope legal de la deducción –cuatro salarios mínimos elevados al año o el 10% de los ingresos del contribuyente– no fuera analizada, siendo que dicho límite carece de una base objetiva que acredite su idoneidad<sup>30</sup>. Por las mismas razones, la Corte no aplicó el principio de proporcionalidad para determinar que la medida resulta sobreinclusiva (abarcando a más personas que las necesarias<sup>31</sup>, pues con la intención de limitar a quienes se benefician en mayor medida con las deducciones personales, se terminó afectando a quien tiene menores ingresos<sup>32</sup>).

Con esto, también, se hace evidente que el criterio que emplea la Suprema Corte para determinar el grado de escrutinio de las medidas legislativas resulta incorrecto: el Tribunal recurre a un criterio competencial *ratione materiae*, para determinar cuándo ejercer un escrutinio estricto y cuándo uno débil<sup>33</sup>; es por esto que, en la materia tributaria (al

---

rantías de propiedad y libertad, que tienen operatividad plena, eficacia propia y no son meros criterios orientadores de los poderes públicos, pues éstos deben cumplirlos inmediatamente, en tanto que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior, y los obliga a no emitir disposición alguna que contradiga su contenido esencial y a producir una que sea acorde con su interpretación constitucional, pues de lo contrario la norma relativa podría invalidarse a través de los medios de control de la regularidad constitucional”: Tesis 2a. LXXX/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, junio de 2008, p. 447.

<sup>30</sup> Lo anterior, al no existir prueba alguna de que, limitando la deducción a cuatro salarios mínimos anualizados o el 10% de ingresos, se cumpliría la finalidad de evitar que contribuyentes con mayor capacidad contributiva se beneficiaran de ella. En ese sentido, la idoneidad implica que la medida sea adecuada para la consecución del fin pretendido: Martínez Zorrilla, David, “El principio de proporcionalidad como criterio de resolución de conflictos constitucionales”, en García García, Mayolo, y Moreno Cruz, Rodolfo (coords.), *Argumentación jurídica. Fisonomía desde una óptica forense*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, p. 13.

<sup>31</sup> Saba, Roberto P., “Igualdad, clases y clasificaciones: ¿Qué es lo sospechoso de las categorías sospechosas?”, Gargarella, Roberto, *Teoría y crítica del Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, t. II, p. 713.

<sup>32</sup> El carácter sobreinclusivo de la medida ya ha sido demostrado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) en los argumentos de demandas de amparo promovidas por dicha Procuraduría. Véase: *Argumentos de demanda, tope a deducciones personales*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, pp. 6 y 7.

<sup>33</sup> Este criterio ha quedado reconocido en, por lo menos, un par de precedentes; en la Tesis 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 29, la Suprema Corte señaló que: “la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma”; “considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada”. Por su parte, en la Tesis 1a. LIII/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VII, t. 1, abril de 2012, p. 882, se manifestó que, conforme al criterio material establecido la Corte, la aplicación del principio de proporcionalidad “implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación”.

existir libre configuración legislativa), el escrutinio debe ser flexible, según el criterio de la Corte. No obstante, la graduación del escrutinio debe estar determinado por un criterio de derechos y no por uno de competencias materiales, pues bien puede ocurrir que en una determinada materia que no exija un alto grado de examen, se presenten violaciones a derechos fundamentales que se pasarían por alto, como es el caso. Así, el tipo de escrutinio judicial debe atender si en la especie se presenta una posible violación a los derechos fundamentales, sin anteponer a la naturaleza de la norma para, en automático, abstenerse de entrar al estudio de la razonabilidad de la medida, o realizarlo de manera sumamente superficial.

En suma, las omisiones por parte de la Suprema Corte en el análisis del Artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta reflejan la nula percepción de la Corte como una institución al servicio de la garantía de los derechos fundamentales, lo que implica que su nivel de análisis normativo se aleje de consideraciones sustanciales para enfocarse en aspectos meramente formales. Con ello, bajo la idea de la no injerencia en aspectos de política fiscal, se construye un coto de inmunidad legislativa que se presenta bajo la "libertad de configuración". Al respecto, cabe decir que en una democracia constitucional, la rama judicial está llamada a desempeñar un rol activo en la consolidación del Estado democrático de Derecho. En tanto intérpretes de las esencias constitucionales que están consagradas en el texto de la Carta Magna, se espera que los tribunales supremos constitucionales, mediante su revisión judicial, constituyan un filtro veraz de los posibles excesos a los que pueden conducir las mayorías, de tal manera que todo el ordenamiento jurídico esté orientado por el respeto a unos derechos y libertades básicos de los ciudadanos<sup>34</sup>. En ese sentido, mientras la Suprema Corte de Justicia de la Nación no asuma un papel de protección y garantía de los derechos fundamentales, materias como la tributaria seguirán erigiendo espacios técnicos y formales, ajenos a todo lenguaje de derechos.

Las anteriores consideraciones nos llevan a concluir que la ausencia de un análisis institucional sustantivo de los diseños normativos en materia tributaria, no son concordantes con un paradigma democrático constitucional que, como vimos, se articula en garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos. No obstante, la falta de una orientación garantista de derechos no se limita al ámbito judicial; debemos añadir que la autoría de la limitante a las deducciones personales provino del Ejecutivo, siendo a su vez convalidada por el Legislativo. En este caso, la desatención a los derechos fundamentales en el diseño

---

<sup>34</sup> Restrepo Tamayo, John Fernando, "Tribunales constitucionales: Dinamizadores en la construcción de la democracia contemporánea para John Rawls", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009, p. 247.

es manifiesta en la exposición de motivos de la ley, donde se adujo un argumento de eficiencia administrativa para “*incrementar la recaudación*” como razón para proponer tal medida<sup>35</sup>. Similar óptica se presenta en los argumentos esgrimidos por los demandados en la acción de inconstitucionalidad, donde prácticamente se reprodujeron los mismos argumentos que los expresados en la sentencia: la libertad de configuración de legislador, el carácter no estructural de las deducciones personales y la no aplicación del derecho a la proporcionalidad tributaria<sup>36</sup>. De este modo, vemos una vez más la ausencia de un enfoque de derechos detrás de la confección del sistema normativo fiscal.

## 2. *El paradigma tributario en México*

El caso de la acción de inconstitucionalidad 40/2013 nos pone de manifiesto las características del sistema tributario en México. Estas constituyen lo que denominamos como el *paradigma de la obligación formal tributaria*. En el trasfondo de la decisión judicial analizada, se encuentran rasgos bastante reveladores del mismo: su carácter técnico y formal, encaminado al mero cumplimiento de obligaciones. Tales rasgos operan en dos niveles, normativo e institucional.

Por lo que hace al aspecto normativo, lo que la sentencia de la acción de inconstitucionalidad nos revela es que tanto para el legislador como para los Poderes Judicial y Ejecutivo, la materia tributaria es un ámbito técnico y formal dirigido preponderantemente a sostener una obligación: contribuir a los gastos públicos; no es un ámbito de derechos. Técnico, en el sentido de que todas sus disposiciones han de entenderse como parte de un diseño organizativo que proporciona elementos precisos y estrictamente procedimentales para calcular y enterar contribuciones. Formal en tanto la interpretación y cumplimiento de sus normas se hace en atención a una estructura previamente definida (el sistema tributario y sus políticas), sin reparar en mayores consideraciones que las puramente procedimentales, dejando de lado aspectos sustantivos sobre –verbigracia– el impacto material de dichas disposiciones en los contribuyentes. Así, la finalidad de las normas fiscales será única y exclusivamente el formal cumplimiento de la obligación contributiva.

De este modo, el paradigma de la obligación formal hace que los principios constitucionales en materia tributaria (incorporados en la fracción IV del Artículo 31 constitucional) se *tecnifiquen*, esto es, funcionan y articulan al paradigma formal obligacionista; sus contenidos se vuelven vacuos y su eficacia como límites al poder estatal se reduce significativamente, mientras que su interpretación y alcance se restringen a la perspecti-

---

<sup>35</sup> *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, enviada por el Presidente de la República, p. LXI.

<sup>36</sup> *Acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 57/2014*, p. 108.

va exclusivamente técnico-formal marcada por el sistema tributario. Un sistema tributario obligacionista y formalista diseña, instrumenta, evalúa y controla el ciclo tributario desde una visión unidimensional que reduce el tipo de consideraciones válidas para establecer, aplicar e interpretar las normas fiscales y que, a su vez, maximiza la obligación contributiva. De este modo, el paradigma tributario está guiado, con especial preponderancia, por la concurrencia de criterios y bases técnicas que justifican la estructura y razonabilidad de las normas tributarias, sin tomar en consideración criterios o enfoques basados en derechos fundamentales. La incorporación de otro tipo de consideraciones que justifiquen una medida legislativa no se asume como constitucionalmente obligatoria, sino como una dádiva del legislador que, por tanto, escapa del ámbito del control constitucional. La falta de garantía y protección a los derechos fundamentales de los contribuyentes se convierte, así, en otra característica del paradigma de la obligación formal tributaria, mismo que no se sujeta a estándares democráticos constitucionales.

Lo antes señalado nos lleva a la segunda consideración: a nivel institucional, el paradigma de la obligación formal tributaria pone de manifiesto el papel que los órganos del Estado deben jugar. Las autoridades encargadas del diseño e instrumentación de políticas fiscales y medidas legislativas actuarán atendiendo a parámetros y directrices que potencialicen la recaudación; por su parte, los órganos estatales que realicen el control y evaluación de dichas políticas y medidas, restringirán su cometido a un nivel netamente formal o procedimental.

Así, los principios que guían el diseño de la política tributaria son de tipo estrictamente procedimental: eficacia, eficiencia, maximización de recursos, modernización tecnológica, fortaleza jurídica e institucional, entre otros. La instrumentación de tales políticas determinará el tipo y contenido de las normas fiscales, dándose preponderancia a su reglamentación técnica y buscando incluso estandarizar su interpretación. La reglamentación técnica de la normatividad fiscal provoca una inflación normativa: emisión y actualización constante, y cada vez mayor, resoluciones, circulares, criterios, manuales y formatos que, por otro lado, generan más complejidad en el pago de impuestos<sup>37</sup>.

Por su parte, la evaluación de dichas políticas y normas fiscales se reduce a contrastar y verificar la correspondencia con principios constitucionales o legales *tecnificados*, generando precedentes que se limitan a dar guías formales sobre interpretación o alcance de las reglas tributarias, sin otorgarles una verdadera extensión garantista o protectora. Cuando de manera excepcional se detecta algún vicio de inconstitucionalidad

---

<sup>37</sup> *Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. I, 2012, p. 1.

de una norma tributaria, el sistema de control hace que se emitan nuevas normas fiscales que cubran dicha irregularidad<sup>38</sup>, llegando incluso a apreciarse que ciertas disposiciones legales se construyen a partir de la jurisprudencia de la Corte (como órgano de control), con el exclusivo propósito de evitar un posterior escrutinio constitucional<sup>39</sup>.

Estructurado de esta forma, el paradigma de la obligación formal tributaria potencializa el cumplimiento efectivo de la obligación de contribuir, cumplimiento medible en términos cuantitativos –el incremento de la recaudación de impuestos– y no cualitativos –la forma en que se realiza esa recaudación–. Así, la materialización de los principios que guían la política y normatividad tributarias incide en la capacidad del sistema tributario para cumplir su cometido (mejorar la recaudación) pero a la vez debilita la posición del contribuyente frente al sistema. Veamos un ejemplo.

Conforme a su plan estratégico 2014-2018, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene como principal objetivo estratégico aumentar la recaudación, planteándose para ello: “[poner] a disposición de los contribuyentes nuevas herramientas tecnológicas que le permitirán el registro de ingresos, gastos, emisión de comprobantes fiscales digitales, el envío de declaraciones y el pago en línea. Asimismo, para aquellos contribuyentes que no realicen el pago voluntario de sus obligaciones fiscales, se aplicarán los mecanismos de auditoría y cobranza bajo esquemas tecnológicos modernos”<sup>40</sup>.

De este modo, el diseño de la política fiscal está dirigida a la recaudación de los ingresos tributarios, haciendo uso de las herramientas tecnológicas; la instrumentación de dicha política se tradujo en reformas legislativas en el año 2013, que incorporaron el recurso a diversas herramientas tecnológicas, tales como los comprobantes fiscales digitales por Internet o las revisiones hechas en forma electrónica. Si bien el uso de las innovaciones tecnológicas puede resultar en medios que faciliten el cumplimiento de obligaciones (como la presentación de declaraciones en línea), también lo es que su incorporación normativa puede resultar contraria a derechos fundamentales reconocidos en la

---

<sup>38</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos, *El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de éste en el México Actual*, México, Themis, 2009, p. 68.

<sup>39</sup> Tal es el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario o del aseguramiento precautorio introducido en el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, a raíz de que la Corte declarara inconstitucional el embargo precautorio. A la postre, el aseguramiento precautorio también fue declarado inconstitucional: *Ibidem*, pp. 68 y 69.

<sup>40</sup> *Plan Estratégico del SAT 2014-2018*, México, Servicio de Administración Tributaria, p. 4. Este objetivo es concordante con la estrategia transversal, “Gobierno cercano y moderno” del Programa para un Gobierno Cercano y Moderno 2013-2018, donde se señala que “las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) son una herramienta básica que brinda amplias oportunidades para mejorar la eficiencia al interior del gobierno” (Diario Oficial de la Federación, 30 de agosto de 2013, sexta sección, p. 55).

Constitución e inclusive, algunos de estos esquemas tecnológicos, dado el grado de control que ejercen sobre el contribuyente, son usados como mecanismo de coacción por parte de la autoridad. Ejemplo de lo primeramente dicho son las revisiones electrónicas (previstas en los Artículos 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación), parte de cuyo procedimiento viola el derecho de audiencia del contribuyente, al otorgarle un carácter definitivo a las pre-liquidaciones a las que no se aporten pruebas ni se manifieste lo que a su derecho convenga<sup>41</sup>.

Sin embargo, existen supuestos en los que la tecnología se convierte en un medio eficaz de presión al contribuyente, que resulta ser desproporcionado al fin perseguido, y cuyo tratamiento normativo es evaluado de manera formalista y no con un enfoque de derechos fundamentales por parte del juzgador. Tal es el caso de la facultad de las autoridades fiscales para cancelar los certificados emitidos, tanto de sellos digitales como de la firma electrónica avanzada, que genera una grave afectación al contribuyente, pues paraliza la actividad productora de ingresos, al no poder emitir facturas electrónicas por sus actividades. Ello puede generar, a su vez, que incumpla con otras obligaciones fiscales (comenzando por la obligación de expedir comprobantes fiscales o de presentar declaraciones) y, con ello, acarrear sanciones, generando mayores afectaciones a los derechos del pagador de impuestos.

En recientes casos de amparos en revisión analizados por la Corte (2015), se ha determinado que la facultad de cancelación de certificados es constitucional recurriendo para ello a un argumento formalista que distingue entre actos de molestia y privativos, sin realizar un examen de proporcionalidad que sea compatible con un estándar de derechos humanos, conforme al cual, la medida resultaría desproporcional, sobreinclusiva<sup>42</sup> y, por tanto,

---

<sup>41</sup> Tesis 2a. LXXIX/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 33, t. II, agosto de 2016, p.1309, de rubro: "REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN TANTO PREVÉ LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACIÓN, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA."

En este caso, el mecanismo de control implementado por la autoridad fiscal se tradujo en el envío de una iniciativa que modifica el procedimiento de las revisiones electrónicas a efecto de darle un tratamiento similar al resto de facultades de comprobación (con la emisión de una resolución definitiva): *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación*, México, presentada por el Presidente de la República, p. LII.

<sup>42</sup> Desproporcional al no ser una medida necesaria, pues existen otras medidas menos lesivas o con un mayor grado de eficacia por parte de la autoridad para cumplir con su finalidad de combate a la defraudación (inclusive, la presentación de querrelas penales). En ese sentido, resulta sobreinclusiva al abarcar a un mayor número de contribuyentes de los que se propone atacar.

inconstitucional. La afectación a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos se hace mayor cuando la autoridad ejerce tales facultades de manera arbitraria: en el caso de la cancelación de certificados de sellos digitales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) ha documentado el empleo arbitrario de dicha facultad sin haberse actualizado ninguno de los supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación<sup>43</sup>.

En suma, no obstante que la eficacia recaudatoria en México ha aumentado significativamente –en particular en los últimos dos años<sup>44</sup>– simultánea al empleo de las tecnologías de la información y la comunicación, y el fortalecimiento de las facultades institucionales de las autoridades fiscales, ello no ha redundado en el fortalecimiento de la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes, sino, como vimos en los casos anteriores, las violaciones a sus derechos se han extendido al empleo de herramientas tecnológicas, lo cual, por cierto, solo ha generado mayores cargas administrativas para los pagadores de impuestos. Complementariamente, la opacidad con la que se manejan los ingresos tributarios en nuestro país sigue siendo una constante, prevaleciendo una política que le cierra el paso a la transparencia y la rendición de cuentas. Ejemplo de ello es el manejo discrecional, por parte de la autoridad fiscal, de los datos personales de los contribuyentes: por un lado, se autorizó la divulgación de datos personales de causantes incumplidos como medida de presión<sup>45</sup>; por el otro, el SAT se niega a divulgar los datos de contribuyentes a quienes se les canceló y condonó créditos fiscales, haciendo prevalecer, casualmente, un argumento formal (la no retroactividad de la ley) sobre una razón sustantiva, de derechos fundamentales (la transparencia y la rendición de cuentas).

Lo antes expuesto nos pone de manifiesto que todo el aparato normativo del sistema tributario se encuentra pensado, diseñado y orientado a hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, sin que se dé cabida a enfoques sustantivos sobre derechos fundamentales que articulen a las políticas públicas y a las instituciones tribu-

---

<sup>43</sup> *Análisis sistémico 12/2015 con requerimiento de informe*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015, p. 4.

<sup>44</sup> De acuerdo con el Informe Tributario y de Gestión del SAT, correspondiente al primer trimestre de 2016, los ingresos tributarios ascendieron a 1 billón 393 mil 74 millones de pesos. Con respecto a enero-junio de 2015, los ingresos en 2016 aumentaron 10.7% en términos reales: *Informe Tributario y de Gestión. Segundo trimestre 2016*, México, Servicio de Administración Tributaria, 2016, p. 1. Al cierre de 2015, los ingresos tributarios se ubicaron en 2 billones 366 mil 425.5 millones de pesos. Esto es 387 mil 444.9 millones de pesos por arriba de lo estimado en la Ley de Ingresos de la Federación para 2015 y con respecto a 2014, aumentaron 27.4% en términos reales, el mayor incremento en los últimos 25 años: *Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2015*, México, Servicio de Administración Tributaria, 2015, p. 1.

<sup>45</sup> Torres Domínguez, Guillermo, "Secreto fiscal: ¿concesión o derecho? Entre el acceso a la información pública y la protección de datos personales", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año VIII, número 20, enero-junio de 2016.

tarias. El paradigma de la obligación formal tributaria no se adecúa a las exigencias de un Estado constitucional de Derecho, pues antepone criterios técnicos y formales como guía de su actuación; con ello, deja de lado la plena garantía de los derechos fundamentales de sus ciudadanos. Se trata pues, de un campo de las obligaciones, donde normas técnicas y esquemas tributarios formales se enlazan al cumplimiento de la obligación de contribuir.

### III. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN SERIO

#### 1. *La reforma constitucional de derechos humanos: un statement*

Si el paradigma de la obligación formal tributaria asume una orientación técnico-formal de la materia, encaminada a su maximización, ¿dónde quedan materializados los derechos fundamentales de los contribuyentes? ¿Dónde se vuelven operativos? ¿Dónde funcionan como límite a la actuación estatal?

Consideramos que la reforma constitucional en materia de derechos humanos de junio de 2011 nos da la respuesta, en tanto supone un giro radical en las directrices de actuación del Estado y sus autoridades, incluidas las fiscales. Las modificaciones que la enmienda de mérito aporta al constitucionalismo mexicano no son solamente de forma, sino que afectan el núcleo central de comprensión de lo que son los derechos<sup>46</sup>. En ese sentido, consideramos que son tres los aspectos a destacar de la reforma constitucional: primero, constituye un *statement* que marca las directrices de acción para todas las autoridades del país; segundo, que establece un enfoque de derechos humanos que incorpora a los derechos en la acción estatal y, por último, señala obligaciones generales que permiten hacer operativos tales derechos. Este cambio de perspectiva también impone, en el ámbito fiscal, la inauguración de un nuevo régimen que se acomode a los estándares democráticos constitucionales, un paradigma en donde los derechos de los contribuyentes se toman en serio y las contribuciones sean un reflejo de la solidaridad y cooperación social en aras de alcanzar la justicia en la sociedad. Vayamos por partes.

El Artículo 1o. constitucional dispone, desde el 11 de junio de 2011, que en nuestro país todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte, así como de las garantías para su protección. De igual forma, su tercer párrafo indica que: “*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*”. Tal señalamiento en el texto constitucional

---

<sup>46</sup> Carbonell, Miguel, “Las obligaciones del Estado en el Artículo 1o. de la Constitución mexicana”, en Carbonell, Miguel, y Salazar, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, 4ª. ed., México, Porrúa-UNAM, 2014, p. 63.

constituye un *statement* vinculante para todas las autoridades (empleo el término *statement* pues este denota un carácter más autoritativo que el de una simple “declaración”)<sup>47</sup>.

De este modo, el precepto invocado no se limita a hacer una manifestación de la “intención” de asegurar el goce de los derechos humanos ni de “buscar” promover, respetar, proteger y garantizar los mismos; antes bien, constituye una exteriorización vinculante de mandatos y directrices que, mediante su expresión formal, hace patente mantenerse en una posición o postura ya asumida: el reconocimiento pleno a los derechos humanos de las personas<sup>48</sup>. De este modo, el *statement* constitucional de 2011 hace explícita la postura del Estado mexicano frente a los derechos humanos y ordena los principios, guías de actuación y directrices conforme a los cuales las autoridades deben asegurar el sostenimiento de la postura asumida por el Estado. En ese sentido, toda la actuación de todas las autoridades (de los distintos ámbitos y niveles de gobierno), se debe articular y funcionalizar al mandato del reconocimiento de los derechos humanos: tanto el diseño normativo e institucional, como la actuación, se orientarán a la consecución del referido mandato. En consecuencia, a partir del *statement* constitucional se desprende, como criterio rector de la acción estatal, la asunción de un *enfoque de derechos humanos*, como la lente bajo la cual se diseñarán, instrumentarán, controlarán y evaluarán las políticas públicas y el accionar de las autoridades.

El enfoque basado en los derechos humanos constituye un marco conceptual que, desde el punto normativo, está basado en las normas internacionales de derechos humanos y desde el punto de vista operacional está orientado a la promoción y protección de los derechos humanos<sup>49</sup>. El enfoque de derechos humanos busca “*internalizar en la acción estatal la dinámica del funcionamiento de los derechos humanos*”<sup>50</sup>, esto es, la operacio-

<sup>47</sup> Si bien el término *statement* puede traducirse al español como “declaración” (pudiendo, por tanto, emplearse esta palabra sin mayor problema), el uso de la expresión anglófona obedece a que *statement* imprime un mayor peso a su significado, dado su origen etimológico. Así, mientras declaración significa “*manifestación del ánimo o de la intención*” (Real Academia Española), pudiendo tener su equivalencia al inglés con la palabra *declaration*, etimológicamente el término *statement* proviene del latín *status*, *stare* (permanecer) y *ment* (sufijo de acción o resultado), lo que podría traducirse como la acción de permanecer o mantenerse en algo, mantenerse en la postura o estarse a lo ya dicho. De ahí el carácter autoritativo que le adscribimos a dicho término.

<sup>48</sup> En lo que sigue, nos referiremos a “derechos humanos” o “derechos fundamentales” como sinónimos, no obstante que puedan tratarse de cosas distintas. El empleo de la primera expresión se conserva debido a que es la categoría empleada por la Constitución.

<sup>49</sup> *Preguntas frecuentes sobre el enfoque de derechos humanos en la cooperación para el desarrollo*, Ginebra, Naciones Unidas-Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, 2006, p. 15.

<sup>50</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Los derechos humanos en acción: operacionalización de los estándares internacionales de los derechos humanos*, México, Flacso, 2013, p. 22.

nalización del bagaje de derechos humanos en los planes y programas institucionales de los Estados<sup>51</sup>, donde tales planes y políticas están anclados en un sistema de derechos<sup>52</sup>. En suma “*el enfoque de derechos humanos conforma, junto con otros aspectos [como transparencia, rendición de cuentas y buen gobierno], el Estado social y democrático de derecho*”<sup>53</sup>.

Ahora bien, dentro del enfoque basado en derechos humanos, el tema de las obligaciones estatales que se derivan del pleno goce de los mismos, guarda una especial significación, en tanto constituyen los insumos que dotan de contenido a los derechos humanos, a la vez que vinculan jurídicamente al Estado con su cumplimiento. Al poner énfasis en los derechos de las personas<sup>54</sup>, esta perspectiva hace que la obligatoriedad de los derechos humanos garantice su plena efectividad, a la par de que su incumplimiento pueda ser jurídicamente exigible al Estado; con ello, se desarrolla la capacidad de este último para cumplir con sus obligaciones y se incentiva a los titulares para reclamarlos<sup>55</sup>.

Bajo estas premisas, el surgimiento del enfoque de derechos humanos trae consigo una nueva concepción sobre las obligaciones estatales, en que los Estados tienen por un lado, la obligación de respetar, proteger, garantizar y promover cada uno de los derechos humanos y, por otra parte, deben ordenar su conducta de conformidad con ellos. En última instancia, “*las obligaciones generales funcionan como conectores operativos de la acción estatal en función de los derechos humanos*”<sup>56</sup>, permitiendo dotarlos de contenido. Lo anterior implica un ejercicio donde se les piense desde sus obligaciones, permitiendo de esta forma ubicar las conductas exigibles tanto respecto de casos particulares como en relación con la adopción de medidas y la legislación<sup>57</sup>.

---

<sup>51</sup> *Idem.*

<sup>52</sup> *Preguntas frecuentes sobre el enfoque de derechos humanos en la cooperación para el desarrollo, op. cit., p. 15.*

<sup>53</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal-Suprema Corte de Justicia de la Nación-Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013, p. 29.

<sup>54</sup> Y no en sus necesidades. Esto es una importante distinción, pues una necesidad no cumplida lleva a la insatisfacción, mientras un derecho que no es respetado lleva a una violación. El resarcimiento o la reparación pueden ser legalmente y legítimamente reclamados. La distinción entre necesidades y derechos nos remonta al origen del enfoque en derechos humanos (*right-based approach*) en los programas de desarrollo.

<sup>55</sup> *The Human Rights-Based Approach*, United Nations Population Fund, 2016, <http://www.unfpa.org/human-rights-based-approach>.

<sup>56</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Los derechos humanos en acción: operacionalización de los estándares internacionales de los derechos humanos, op. cit., p. 23.*

<sup>57</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción, op. cit., p. 19.*

Ver a los derechos humanos a partir de sus diversas obligaciones –como una herramienta metodológica y de análisis– no solamente nos sirve para la determinación de las obligaciones generales y específicas a cargo del Estado en aras del cumplimiento del contenido y alcances de los derechos, sino también para diseñar políticas públicas adecuadas y para evaluar si los elementos institucionales implementados al efecto son efectivos para garantizar un derecho humano<sup>58</sup>.

Mediante la mirada de los derechos desde sus obligaciones estamos trazando un *plan de acción*; el *statement* constitucional de junio de 2011 constituye precisamente eso: la orden de poner en marcha la implementación de los derechos humanos en todos los ámbitos de la esfera nacional, expresando el compromiso de su efectiva realización y estableciendo como guía de toda actuación pública, el contenido de las *obligaciones generales*: su garantía, protección, respeto y promoción<sup>59</sup>.

Las directrices establecidas a nivel constitucional en 2011 implican un viraje profundo en lo que se espera del Estado, su Derecho, sus instituciones y su actuación. Implica la instrumentación y funcionalización del aparato estatal a una pretensión: la garantía y efectividad de los derechos humanos de todas las personas. Tal circunstancia genera que ningún ámbito de la esfera estatal pueda suscribir compromisos ni desplegar conductas que limitan o restrinjan, sin razones justificadas, tales derechos. El compromiso constitucional es grande, pues imprime un carácter expansivo y progresivo de los principios que moldean la actuación del Estado y obligan a que las normas de derechos humanos y sus garantías dejen de ser vistas como meras aspiraciones o buenas intenciones que legitimen las acciones estatales. Mediante el enfoque de derechos y las obligaciones generales, podemos observar a los *derechos en acción*, es decir, “*la constante construcción de los derechos humanos, donde estos no son vistos como meros postulados o límites estáticos sino como una compleja red de interacciones hacia su interior y entre ellos*”<sup>60</sup>. Con ello, cualquier consideración que no incorpore dentro de su visión el contenido de los derechos humanos (esto es, que no se adecúe a las obligaciones a cargo del Estado) in-

---

<sup>58</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Los derechos humanos en acción: operacionalización de los estándares internacionales de los derechos humanos*, op. cit., p. 37; *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*, op. cit., p. 32.

<sup>59</sup> Desarrollar el contenido de las obligaciones en materia de derechos humanos excede los objetivos del presente trabajo. No obstante que se hará mención a algunas de ellas en el apartado siguiente, para una comprensión del alcance de cada obligación. Véanse las obras de Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, ya citadas.

<sup>60</sup> Serrano, Sandra, y Vázquez, Daniel, *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*, op. cit., 19. Donde la lógica de esta red proviene de la interacción de las obligaciones que constituyen a los derechos y los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

cumple con el *statement* constitucional, siendo tal incumplimiento jurídicamente exigible y reparable. Tal es el grado de fortaleza que adquieren los derechos fundamentales en el nuevo orden constitucional.

## 2. *Un nuevo paradigma: los derechos en serio*

El plan de acción establecido en la reforma constitucional de 2011, bajo las directrices del enfoque de derechos humanos y la mirada desde las obligaciones estatales, impacta en amplitud a la materia tributaria. Ello se traduce en la necesidad de adoptar un nuevo paradigma tributario que sea congruente con los mandatos constitucionales. Consideramos que este implica, como consecuencia natural del enfoque de derechos humanos establecido en el Artículo 1o. constitucional, que en toda acción de la autoridad fiscal se incorpore una perspectiva de respeto, protección y garantía de los derechos fundamentales de los contribuyentes, con todas las consecuencias que ello genera a nivel institucional, normativo y de prácticas administrativas e interpretativas. Ello conlleva, a su vez, que el sistema tributario se incorpore y estructure con base en insumos sustantivos y no solo formales: el ámbito fiscal no será ya más un campo aislado, de tecnicismos, formalismos y reglas meramente imperativas; dará paso a un paradigma de respeto y garantía a los derechos fundamentales de los contribuyentes donde, como consecuencia, la obligación de contribuir se manifieste como el cumplimiento de un deber de solidaridad ciudadana. El nuevo paradigma es el de *los derechos en serio*.

Es Ronald Dworkin quien construye esta atractiva fórmula –los derechos en serio– para presentar su *rights thesis* que constituye una postura de filosofía política acorde con los planteamientos del neoconstitucionalismo y el Estado democrático de Derecho. Conforme a esta tesis, Dworkin establece que la legitimidad del gobierno se funda en el respeto y protección de esos derechos; tomarse los derechos en serio significa que estos no puedan ser sacrificados ante objetivos colectivos o proyectos de un pretendido interés general<sup>61</sup>. En el trasfondo, lo que el autor quiere poner de manifiesto es que el carácter especial y trascendente de los derechos fundamentales (en virtud de ser una manifestación de la dignidad humana y la igualdad política)<sup>62</sup> entraña que no cualquier tipo de

<sup>61</sup> Prieto Sanchís, Luis, “Teoría del Derecho y Filosofía Política en Ronald Dworkin”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 5, núm. 14, 1985, p. 355.

<sup>62</sup> Respecto de estas dos ideas, Dworkin manifiesta que la dignidad humana “supone que hay maneras de tratar a un hombre que son incongruentes con el hecho de reconocerlo cabalmente como miembro de la comunidad humana, y sostiene que un tratamiento tal es profundamente injusto” y que “la igualdad política, que supone que los miembros más débiles de una comunidad política tienen derecho, por parte del gobierno, a la misma consideración y el mismo respeto que se han asegurado para sí los miembros más poderosos”: Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, 2ª. ed., Barcelona, Ariel, 1989, p. 295.

justificación por parte del Estado sea admisible para limitar esos derechos; la existencia de los derechos se vería amenazada si el gobierno pudiera vulnerar uno de esos derechos apelando al “derecho” de una mayoría democrática a imponer su voluntad<sup>63</sup>. De igual forma, la perspectiva de logros utilitarios tampoco puede justificar las vulneraciones a los derechos y libertades de las personas<sup>64</sup>, siendo que muchas veces lo que se presenta como beneficio utilitario (bien común o mayoritario, interés público, eficiencia) o equilibrio entre bienestar general con los derechos personales, en realidad tiene un fundamento meramente conjetural que, en consecuencia, no puede admitirse como una razón válida para restringir un derecho fundamental.

De acuerdo con el modelo de Dworkin, el enfoque de los derechos implica que si estos tienen sentido, la invasión de un derecho debe ser un asunto muy grave, y que para prevenirla “*vale la pena pagar el coste adicional de política social o eficiencia que sea necesario*”<sup>65</sup>. Una vez que se ha reconocido un derecho, el simple hecho de que la sociedad pagaría un precio mayor por extenderlo no puede ser un argumento para restringirlo; es decir, si el gobierno no amplía ese derecho, estará demostrando que su reconocimiento es una ficción, “*una promesa que sólo se propone mantener mientras no le resulte inconveniente*”<sup>66</sup>.

Las explicaciones de Dworkin no predicán un individualismo radical, sino simplemente que las decisiones que afecten a los derechos solamente pueden ser válidas en tanto protejan los derechos concurrentes de otras personas<sup>67</sup>, pero que las razones de eficiencia, bienestar o interés general, las más de las veces, son vacías en su justificación al no existir derecho que proteger y, por el contrario, solamente son una conjetura sobre lo que se espera obtener con la medida restrictiva. El gobierno ha de tomar –dice Dworkin– sus decisiones en condiciones de muy elevada incertidumbre, y la institución de los derechos, si se toma en serio, limita su libertad de experimentar en tales condiciones, “*no pudiendo dar por sentadas respuestas que justifiquen su conducta*”<sup>68</sup>. Desde esta perspectiva, el autor recurre a los principios de idoneidad y necesidad como guía de la actuación del gobierno: mientras no exista un riesgo claro y sustancial (siendo, de este modo, un riesgo conjetural y marginal) y se dispongan de otros medios para impedirlo, el Estado debe buscar en otra parte “*las palancas que ha de accionar*”<sup>69</sup>. En cualquier caso, el respeto a los derechos es prevalente frente a las decisiones mayoritarias; “*la ins-*

---

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 289.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 288.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 295.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 296.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 297.

<sup>68</sup> *Ibidem*, pp. 299 y 300.

<sup>69</sup> *Ibidem*, pp. 301 y 302.

titución de los derechos es [...] crucial porque representa la promesa que la mayoría hace a las minorías de la dignidad y la igualdad de éstas serán respetadas”<sup>70</sup>.

En suma, frente a la teoría política basada en los objetivos (utilitarismo) o en los deberes (imperativos categóricos), Dworkin nos propone una teoría política fundada en los derechos, en donde tomarse los derechos en serio consiste en un gobierno para quien las libertades no sean un simple recurso retórico, un Estado en donde los derechos se erigen así en el núcleo central de todo el sistema jurídico político, en su elemento definidor. De este modo, “los derechos humanos no sólo presentan una dimensión subjetiva de protección de la persona, sino que constituyen también criterios preferentes para la interpretación jurídica”<sup>71</sup>.

La *rights tesis* de Dworkin proporciona un sustrato filosófico que permite caracterizar, en el plano estructural, el nuevo paradigma tributario de los derechos en serio. En realidad no hay mucho que abundar a lo ya antes señalado, pues tanto el aspecto filosófico dworkineano como los mandatos constitucionales del enfoque de derechos humanos y las obligaciones estatales, moldean y dan sentido a tal paradigma: la internalización del contenido de los derechos humanos como guía del diseño, instrumentalización, control y evaluación normativa y de actuación en el ámbito fiscal, así como límites obligatorios cuya inobservancia es causa de nulidad de normas y actos. De este modo, se puede observar, por ejemplo, un cambio en el escrutinio de las normas tributarias: la obligación de respetar los derechos humanos tiene un carácter negativo y positivo; en su aspecto negativo, el Estado deberá de abstenerse de violar los derechos humanos reconocidos. En los casos en que se aplique una limitación de derechos, el Estado está obligado a demostrar su necesidad y solo se podrán tomar medidas que guarden *proporción* con el logro de objetivos legítimos a fin de garantizar una protección permanente y efectiva de los derechos humanos<sup>72</sup>.

Conforme a lo anterior, bajo un enfoque de derechos humanos y mirando a las obligaciones generales, el límite a las deducciones personales se presenta como desproporcional, al ser una restricción sobreinclusiva y que genera un mayor sacrificio a un derecho que el beneficio obtenido<sup>73</sup>, el cual, si consiste en “incrementar la recaudación”<sup>74</sup>, resulta

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 303.

<sup>71</sup> Prieto Sanchís, Luis, *op. cit.*, pp. 373 y 374.

<sup>72</sup> *Observación general Núm. 31*, Ginebra, Comité de Derechos Humanos-Naciones Unidas, 2004, p. 3.

<sup>73</sup> Este enfoque es el que han asumido los Jueces de Distrito al resolver amparos indirectos en contra del límite a las deducciones personales. Véase, por ejemplo, Fierro, Juan Omar, “Inconstitucional límite a deducciones por gastos médicos”, *El Universal*, 11 de noviembre de 2015, [goo.gl/OvCERJ](http://goo.gl/OvCERJ).

<sup>74</sup> Como de hecho se argumentó en la exposición de motivos de la iniciativa de ley, a la par de otros objetivos: “... con el fin de incrementar la recaudación... se propone a esa Soberanía

ser un objetivo utilitarista, no admisible en el ámbito de los derechos. Con base en este análisis, una política pública con un enfoque de derechos humanos instrumentaría una medida legislativa que, reconociendo el derecho humano a una vida digna y a un mínimo existencial, depurara los conceptos sujetos a deducción personal e incorporara aquellos que tiendan a hacer efectivos tales derechos (como el pago de colegiaturas y útiles escolares<sup>75</sup> o los pagos por la práctica de actividades deportivas), permitiendo la deducción total de dichos conceptos y, moviendo “palancas” en otro lado, diseñara programas institucionales que facilitarían la detección rápida de contribuyentes cuyas operaciones pudieran denotar esquemas evasivos de contribuciones, recurriendo al empleo de la tecnología informática. De este modo, tomando como guía el respeto y garantía de los derechos de los contribuyentes, se establecen esquemas que, sin limitar el campo de actuación de la autoridad, establecen nuevas y creativas rutas por las cuales transitar.

El paradigma de los derechos en serio, simultáneamente, impacta en la comprensión y percepción del objetivo del sistema tributario: no se trata más de un ámbito estructurado en el cumplimiento estricto de obligaciones formales fundadas en su carácter imperativo o coactivo, sino como expresión de un compromiso solidario y cooperativo adquirido por los ciudadanos, en aras del bienestar individual y colectivo.

La idea de solidaridad existe entre un grupo de personas cuando se comprometen, entre otras cosas, a promover el bienestar de los otros miembros del grupo, incluso a un costo significativo para ellos mismos<sup>76</sup>. Muchos consideran a la solidaridad como un importante ideal político, sobre la base de que está relacionado con la comunidad y fraternidad (en un sentido fuerte), y conduce a la cohesión social y la estabilidad<sup>77</sup>. En la misma postura, John Rawls<sup>78</sup> plantea que la necesidad de cooperación social tiene sentido por un par de sencillas razones: una condición de escasez de recursos, así como la existencia de intereses divergentes de las personas en cuanto a planes de vida y concepciones de lo bueno. En esa medida, la cooperación social implica la idea de que, *cooperando*, los ciu-

---

limitar el monto máximo de las deducciones personales realizadas por una persona física al año, a la cantidad que resulte menor entre el 10% del ingreso anual total del contribuyente, incluyendo ingresos exentos, y un monto equivalente a 2 salarios mínimos anuales correspondientes al área geográfica del Distrito Federal”: *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, enviada por el Presidente de la República, p. LXI.

<sup>75</sup> No obstante que el pago de colegiaturas, verbigracia, ya está previsto como estímulo fiscal. Véase el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

<sup>76</sup> Mason, Andrew, “Solidarity”, *Routledge Encyclopedia of Philosophy*, Londres, Routledge, 1998.

<sup>77</sup> *Idem*.

<sup>78</sup> Rawls, John, *Teoría de la justicia*, 2ª. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1995, pp. 126 y ss.

dadanos se acercan a la realización de su concepción del bien o del beneficio racional que tratan de conseguir<sup>79</sup>. La conjugación de estas dos circunstancias es la que conduce al establecimiento de reglas que permitan una justa distribución de los recursos y una adecuada organización que haga posible la materialización de los diversos planes de vida. Así pues, estas condiciones determinan la forma de organización política requerida por la sociedad para la consecución de sus aspiraciones y, concomitantemente, el modo a través del cual dicha organización costeará sus actividades y distribuirá los bienes disponibles.

Bajo esta óptica, la obligación de contribuir se presenta como un deber social que legitima el poder estatal, cuya base no es ya la coacción o la imposición de obligaciones, sino una función redistributiva de los recursos, que aseguren a las instituciones la libertad en una sociedad democrática y los ingresos para el establecimiento de la justa igualdad de oportunidades<sup>80</sup>. El paradigma de los derechos en serio se convierte pues, en un paradigma de la solidaridad contributiva<sup>81</sup>, con una perspectiva holística que asume derechos, obligaciones y buen gobierno en aras de la concreción de los fines de la justicia social. La mirada del paradigma de la solidaridad contributiva buscará, ante todo, el cumplimiento voluntario del pago de contribuciones y, a la par, la transparencia en la administración de los ingresos tributarios, así como la rendición de cuentas por parte de la autoridad. Así, esta perspectiva obliga a contribuyentes, pero también al Estado, asumir una actitud *aprehensiva* en el ámbito tributario que les permita, al momento de desplegar sus respectivas acciones (de pago y de cobro), visibilizar y considerar todos y cada uno de los elementos que le dan forma y contenido al sistema tributario: derechos humanos, obligaciones estatales, deberes de solidaridad y pretensiones de justicia social.

En suma, podemos resumir el nuevo paradigma contributivo en tres dimensiones: una dimensión ontológica: como un ámbito de expresión y materialización de derechos fundamentales en sí mismos (vida digna, mínimo vital, igualdad o presunción de inocencia<sup>82</sup>); una dimensión deontológica, como criterio de corrección de la acción estatal (me-

---

<sup>79</sup> Rawls, John, "Justicia como 'fairness': política, no metafísica," *Revista de Ciencia Política*, Santiago, vol. XII, núms. 1-2, 1990, p. 98. Dieterlen, Paulette, *Ensayos sobre justicia distributiva*, México, 2ª. ed., Fontamara, 2001, p. 55.

<sup>80</sup> Rawls, John, *Teoría de la justicia*, op. cit., pp. 249 y ss. Murphy, Liam, y Nagel, Thomas, *The myth of ownership: taxes and justice*, New York, Oxford University Press, 2002, pp. 181 y 182.

<sup>81</sup> Esta perspectiva ha sido ya reconocida por la Corte, en la Tesis 1a./J. 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009 p. 284, de rubro: "OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD".

<sup>82</sup> Aplicable a todos los procedimientos de cuyo resultado pudiera derivar alguna pena o sanción como resultado de la facultad punitiva del Estado, como el tributario. Véase la Tesis P./J. 43/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 7, t. I, junio de 2014, p. 41.

diante el enfoque de derechos humanos) y una dimensión teleológica, como un medio para hacer efectivos los derechos humanos (con la función redistributiva de las contribuciones y su pretensión de justicia social).

#### **IV. PRODECON COMO GARANTE DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES**

¿Cuál es el papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) en este nuevo paradigma? Si consideramos las dimensiones ontológica, deontológica y teleológica del nuevo paradigma contributivo, podemos comprender que está llamada a asumir un papel congruente con lo exigido a las instituciones estatales en las democracias constitucionales. Si partimos de la idea de que la obligación de garantizar, (una de las más complejas en términos de conducta de los órganos estatales) requiere, entre otras cosas, la creación de la maquinaria institucional para la realización de los derechos en cuestión; que la obligación de protección busca crear el marco jurídico y la maquinaria institucional necesarios para prevenir y sancionar las violaciones a derechos humanos; y que la obligación de promover persigue proveer a las personas toda la información necesaria para asegurar que sean capaces de disfrutar sus derechos; con todo ello, podemos afirmar que es mediante Prodecon como el Estado mexicano puede dar el mejor cumplimiento a sus obligaciones generales establecidas en el texto constitucional. En este sentido, se debe pensar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como el ámbito institucional que coadyuve a diseñar, instrumentar, controlar y evaluar, en un plano no contencioso, las políticas fiscales con un enfoque de derechos humanos. Se debe asumir a Prodecon como un garante de los derechos de los contribuyentes.

Prodecon materializó, en primer término, el cumplimiento de la obligación estatal consistente en “tomar medidas apropiadas” para la plena realización de los derechos; su institucionalización llevó al cumplimiento parcial de la obligación de garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, en el plano de su estructura organizacional. Con su pleno funcionamiento (en 2011), Prodecon también ha permitido la promoción de los derechos de los pagadores de impuestos y, sobre todo, su garantía mediante mecanismos que reparen las violaciones cometidas (a través de sus funciones de representación, análisis sistémico, seguimiento a quejas y formulación de observaciones). De este modo, la función de Prodecon se ha centrado en un aspecto correctivo que sustancialmente incluye la fase contenciosa del ciclo tributario.

El desarrollo de estas funciones ha resultado en impactos positivos que se traducen en una mejor protección de los derechos de los contribuyentes. Ejemplo de ello ha sido la intervención exitosa de la Procuraduría para el nuevo diseño normativo del proce-

dimiento de inmovilización de cuentas bancarias (establecido en los Artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación) o más recientemente con la inclusión de los acuerdos conclusivos dentro del ejercicio de facultades de comprobación (Artículos 69-C a 69-G del Código Fiscal). No obstante, sus procesos de análisis sistémico aun requieren, en algunos casos, incorporar un enfoque de derechos humanos más profundo, a efecto de lograr una mayor incidencia de tales derechos en el sentido de sus observaciones. Verbigracia, es el análisis sistémico 1/2014 en torno a la divulgación de datos personales, donde si bien se presentó en forma sumamente completa la problemática existente con las listas de contribuyentes incumplidos, las violaciones a derechos identificadas, se limitaron a los derechos a la legalidad y la garantía de audiencia<sup>83</sup>, cuando también existieron violaciones a los derechos a la privacidad, la moral o la propia imagen. Inclusive, no se analizó la razonabilidad de la medida legislativa, misma que bajo un test de proporcionalidad, resulta contraria a la Constitución<sup>84</sup>.

Al final, la función correctiva ejercida por Prodecon es consustancial (y, por tanto, inevitable) al paradigma de la obligación formal tributaria, donde la falta de un enfoque con derechos humanos nos lleva a la mayor recurrencia de mecanismos reactivos frente a afectaciones a los derechos de los pagadores de impuestos. No obstante, bajo el paradigma de la solidaridad contributiva, las funciones sustantivas de Prodecon tienen que encaminarse al mejor cumplimiento de las obligaciones de promoción y garantía preventiva (no correctiva) en materia de derechos humanos. Con ello, el impacto de su actuación redundará en el cumplimiento de la obligación de respeto por parte de las autoridades fiscales.

Consideramos que la Procuraduría cuenta con las facultades suficientes para lograr su cometido, bajo el enfoque impuesto por el nuevo paradigma; mecanismos preventivos tales como proponer al SAT modificaciones normativas internas, emitir opiniones sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, o la realización de reuniones periódicas con las autoridades fiscales –señaladas todas en su ley orgánica– brindan bases adecuadas para llevar a cabo una función de control preventivo en materia fiscal. Sin embargo, pese a estar establecidas en su ley orgánica desde 2011, las referidas actividades son poco visibles (salvo el desarrollo de reuniones periódicas) y no se percibe un impacto significativo de las mismas. En ese sentido, para dotar de un mayor grado de dinamismo e incidencia a estas funciones, resulta indispensable complementar las mismas como parte

---

<sup>83</sup> *Análisis sistémico 1/2014 con requerimiento de informe*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014.

<sup>84</sup> Torres Domínguez, Guillermo, "Secreto fiscal: ¿concesión o derecho? Entre el acceso a la información pública y la protección de datos personales", *op. cit.*

de las obligaciones que el resto de autoridades fiscales debe cumplir en el desarrollo de sus actividades. Así, por ejemplo, previo a la formulación de alguna medida en materia fiscal, el SAT puede incorporar, dentro de los manuales operativos del organismo o incluso a nivel reglamentario, la obligación de contar con la opinión técnica de Prodecon. Esta función técnico-consultiva puede resultar útil si es trasladada a otros ámbitos, como el legislativo, donde la *expertise* de Prodecon puede ser eficaz para prevenir violaciones a los derechos humanos.

Con lo anterior queremos denotar que la capacidad de incidencia de Prodecon en el respeto y protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes dependerá, en gran medida, de la red de interacciones que dicha Procuraduría establezca respecto de otras instituciones, no solo autoridades fiscales, sino también instituciones educativas y de profesionistas.

Por otro lado, consideramos oportuno que Prodecon incremente sus actividades de promoción sobre la transparencia y rendición de cuentas por parte de las autoridades fiscales, en la medida en que la opacidad en el manejo de los ingresos tributarios constituye uno de los factores que desincentiva el pago de contribuciones<sup>85</sup>. El ejercicio de dicha facultad puede requerir de un respaldo normativo más sólido, pero la Procuraduría puede comenzar firmando convenios institucionales con las autoridades fiscales y organismos garantes del derecho de acceso a la información para, por lo menos, promover la rendición de cuentas proactiva establecida en la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información (Artículos 56 a 58).

Si bien somos conscientes de que el éxito de una política tributaria con enfoque de derechos humanos no depende solamente de la actuación de la Prodecon, su corta pero notable experiencia ha dado muestras claras de que es posible generar cambios preventivos que incidan en la confección de una política tributaria; los acuerdos conclusivos constituyen, por mucho, la versión más acabada, lograda hasta ahora por la Procuraduría. El paradigma tributario inaugurado con la reforma constitucional de 2011 aún requiere fortalezas institucionales correctivas, por lo que dotar de mayores facultades en ese sentido (como, por ejemplo, conferirle legitimación para promover acciones colectivas o acciones de inconstitucionalidad en materia tributaria<sup>86</sup>) resulta útil y necesario.

<sup>85</sup> *Panorama de la situación de los contribuyentes en México, op. cit.*, p. 4.

<sup>86</sup> Lo anterior, dada la exclusión de la materia tributaria del ámbito de aplicación de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad (Artículos 107, fracción II constitucional y 231, segundo párrafo de la Ley de Amparo). Respecto a la necesidad de contar con acciones colectivas en materia fiscal, véase *Acciones colectivas: reflexiones en torno a su necesidad en materia tributaria*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. XVII, 2015.

En suma, Prodecon tiene suficientes elementos que le permitan construir un cambio en el paradigma contributivo que se tome en serio los derechos de los contribuyentes; de la destreza con que los potencialice dependerá su éxito como una institución articuladora de las obligaciones estatales en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes. Prodecon, como organismo garante de los derechos de los pagadores de impuestos, bajo el nuevo paradigma de los derechos en serio, de la solidaridad contributiva y del Estado de constitucional de Derecho, no debe cesar en su afán de conseguirlo.

Finalmente, me interesa cerrar este apartado haciendo notar que, si bien este trabajo está desarrollado en torno a la función de un organismo descentralizado como Prodecon, ello no excluye que la guía de actuación impuesta por el nuevo modelo de tributación que aquí se propone, pueda ser replicada por otro tipo de autoridades administrativas y jurisdiccionales. Al final, si se observa con cuidado, los paradigmas tributarios aquí analizados recurren a medidas, actuaciones y decisiones llevadas a cabo por las tres ramas de gobierno –administrativa, legislativa y judicial–. Por tanto, la referencia al caso concreto de la Prodecon, antes que una limitación, constituye una invitación para el desarrollo de propuestas creativas que puedan ser replicadas en otros ámbitos de la administración, el Congreso y la Judicatura (incluido el Tribunal Federal de Justicia Administrativa), en aras de lograr la plena efectividad del nuevo paradigma tributario y, con ello, que tomemos en serio los derechos de los contribuyentes.

## V. CONCLUSIONES

1. Las democracias constitucionales, Estados constitucionales de Derecho o Estados democráticos de Derecho se caracterizan por poner en primer plano –como núcleo sustantivo y proyecto de justicia–, el aseguramiento pleno y extensivo de los derechos fundamentales, articulando el ordenamiento jurídico y funcionalizando todos los poderes estatales en la garantía de tales derechos.

2. En México, el actual sistema tributario no responde a los parámetros de las democracias constitucionales. El paradigma de la obligación formal tributaria asume un carácter técnico y formal, encaminado al mero cumplimiento de obligaciones, que opera a nivel normativo (en el diseño, instrumentación, evaluación y control de la actuación estatal) e institucional (respecto del papel formal que juegan las instituciones estatales). Este paradigma excluye en gran medida toda perspectiva de protección y garantía de los derechos fundamentales, funcionalizando incluso los principios constitucionales a una visión formal y técnica. Todo ello se traduce en vulneraciones a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

3. No obstante, la reforma constitucional en materia de derechos humanos de junio de 2011 supone un giro radical en las directrices de actuación del Estado y sus autoridades, incluidas las fiscales. La reforma constituye un *statement* que marca las directrices de acción para todas las autoridades del país; establece un enfoque de derechos humanos que incorpora a los derechos en la acción estatal y señala obligaciones generales que permiten hacer operativos tales derechos.

4. Este cambio de perspectiva también impone, en la materia fiscal, la inauguración de un nuevo paradigma en donde los derechos de los contribuyentes se toman en serio y las contribuciones sean un reflejo de la solidaridad y cooperación social en aras de alcanzar la justicia en la sociedad (el paradigma de la solidaridad contributiva).

5. El nuevo paradigma contributivo presenta tres dimensiones. Una dimensión ontológica, como un ámbito de expresión y materialización de derechos fundamentales en sí mismos; una dimensión deontológica, como criterio de corrección de la acción estatal, y una dimensión teleológica, como un medio para hacer efectivos los derechos humanos.

6. Dentro de este nuevo paradigma, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe ser pensada como el ámbito institucional que coadyuve a diseñar, instrumentar, controlar y evaluar, en un plano no contencioso, las políticas fiscales con un enfoque de derechos humanos. El desarrollo de esta función dependerá en gran medida de la red de interacciones que dicha Procuraduría establezca respecto de otras instituciones y de encaminarse al desarrollo de una función preventiva (más que correctiva) de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

7. La referencia concreta al caso de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, constituye una invitación para el desarrollo de propuestas creativas que puedan ser replicadas en otros ámbitos de la Administración, la Legislatura y la Judicatura, en aras de lograr la plena efectividad del nuevo paradigma tributario y, con ello, tomar en serio los derechos de los contribuyentes.

## VI. FUENTES DE CONSULTA

- Acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 57/2014*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Acciones colectivas: reflexiones en torno a su necesidad en materia tributaria*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. XVII, 2015.
- AGUILÓ REGLA, Josep, *Sobre derecho y argumentación*, Palma, Lleonard Muntaner Editor, 2008.
- Análisis sistémico 1/2014 con requerimiento de informe*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014.
- Análisis sistémico 12/2015 con requerimiento de informe*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015.
- Argumentos de demanda, tope a deducciones personales*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014.
- CARBONELL, Miguel, "Las obligaciones del Estado en el Artículo 1o. de la Constitución mexicana", en CARBONELL, Miguel, y SALAZAR, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, 4ª. ed., México, Porrúa-UNAM, 2014.
- CÁRDENAS GRACIA, Jaime, *La argumentación como derecho*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010.
- DIETERLEN, Paulette, *Ensayos sobre justicia distributiva*, México, 2ª. ed., Fontamara, 2001.
- DWORKIN, Ronald, *Los derechos en serio*, 2ª. ed., Barcelona, Ariel, 1989.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1989.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999.
- FIERRO, Juan Omar, "Inconstitucional límite a deducciones por gastos médicos", *El Universal*, 11 de noviembre de 2015, [goo.gl/OvCERJ](http://goo.gl/OvCERJ).
- Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2015*, México, Servicio de Administración Tributaria, 2015.
- Informe Tributario y de Gestión. Segundo trimestre 2016*, México, Servicio de Administración Tributaria, 2016.
- Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación*, México, Presidencia de la República, 2016.

- Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Presidencia de la República, 2013.
- MARTÍNEZ ZORRILLA, David, "El principio de proporcionalidad como criterio de resolución de conflictos constitucionales", en GARCÍA GARCÍA, Mayolo, y MORENO CRUZ, Rodolfo (coords.), *Argumentación jurídica. Fisonomía desde una óptica forense*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
- MASON, Andrew, "Solidarity", *Routledge Encyclopedia of Philosophy*, Londres, Routledge, 1998.
- MORESO, José Juan, *La Constitución: modelo para armar*, Madrid, Marcial Pons, 2009.
- MURPHY, Liam, y NAGEL, Thomas, *The myth of ownership: taxes and justice*, New York, Oxford University Press, 2002.
- Observación general Núm. 31*, Ginebra, Comité de Derechos Humanos-Naciones Unidas, 2004.
- Panorama de la situación de los contribuyentes en México*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. I, 2012.
- Plan Estratégico del SAT 2014-2018*, México, Servicio de Administración Tributaria, 2014.
- Preguntas frecuentes sobre el enfoque de derechos humanos en la cooperación para el desarrollo*, Ginebra, Naciones Unidas-Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, 2006.
- PRIETO SANCHÍS, Luis, "Teoría del Derecho y Filosofía Política en Ronald Dworkin", *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 5, núm. 14, 1985.
- RAWLS, John, "Justicia como 'fairness': política, no metafísica", *Revista de Ciencia Política*, Santiago, vol. XII, núms. 1-2, 1990.
- RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 2ª. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- RESTREPO TAMAYO, John Fernando, "Tribunales constitucionales: Dinamizadores en la construcción de la democracia contemporánea para John Rawls", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009
- ROA JACOBO, Juan Carlos, *El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de éste en el México Actual*, México, Themis, 2009.
- SABA, Roberto P., "Igualdad, clases y clasificaciones: ¿Qué es lo sospechoso de las categorías sospechosas?", Gargarella, Roberto, *Teoría y crítica del Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, t. II.

- SALAZAR UGARTE, Pedro, "Democracia constitucional", en FERRER MAC-GREGOR, Eduardo *et al.* (coord.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y convencional*, México, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, t. I.
- SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Daniel, *Los derechos humanos en acción: operacionalización de los estándares internacionales de los derechos humanos*, México, Flacso, 2013.
- SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Daniel, *Principios y obligaciones de derechos humanos: los derechos en acción*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal-Suprema Corte de Justicia de la Nación-Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2013.
- The Human Rights-Based Approach*, United Nations Population Fund, 2016, <http://www.unfpa.org/human-rights-based-approach>.
- TORRES DOMÍNGUEZ, Guillermo, "Secreto fiscal: ¿concesión o derecho? Entre el acceso a la información pública y la protección de datos personales", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año VIII, número 20, enero-junio de 2016.
- Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el lunes 25 de agosto de 2014, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, celebrada el martes 26 de agosto de 2014, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.