



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
FACULTAD DE DERECHO

**”EL CONTRIBUYENTE Y EL RECONOCIMIENTO
A SU DERECHO AL MÍNIMO VITAL.
SU ADECUACIÓN AL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD”**

TESIS

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
MAESTRO EN DERECHO

Presenta:

LIC. NANCY SUSANA HERNÁNDEZ CHÁVEZ

Directora de Tesis

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO
Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

Miembros del comité tutor

DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ
DR. FRANCISCO COQUIS VELÁSICO
MTRO. MANUEL LUCERO ESPINOSA
DR. FILIBERTO SÁNCHEZ VILLANUEVA

División de Estudio de Posgrado, Facultad de Derecho, Ciudad Universitaria, UNAM.

Ciudad Universitaria, CD. MX.

junio 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mi familia.

Agradecimientos

A DIOS.

*A la **Universidad Nacional Autónoma de México**,
una constante en mi vida, piedra angular de mi desarrollo profesional y académico.*

*Al **Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología**,
por su apreciable apoyo para la realización de mis estudios de posgrado,
porque con su ánimo de incentivar la investigación, ha sido posible concluir este proyecto.*

*A mis padres **Elena y Arturo**,
por enseñarme que en esta vida hay que tener valor para arriesgarse
y mucho coraje para conseguir que los sueños se vuelvan realidad,
porque los grandes éxitos dependen siempre de grandes sueños.
Infinitas gracias por su apoyo, sé que no fue fácil para nadie,
pero todo esto ha sido posible gracias a ustedes, los amo.*

*A mi hermana **Alma**,
por tu presencia y apoyo incondicional para lograr mis metas.
Sí me lo propongo puedo llegar a ser aún más ñoña que tú, te adoro fea.*

*A **Luis Alberto**,
por tu apoyo para la realización de este proyecto,
por escogerme como compañera de vida, por tomar fuerte mi mano
para caminar juntos y compartir aventuras y sueños.
Gracias por la hermosa familia que hoy somos,
aún nos quedan muchas metas por cumplir, te amo.*

*A mis hijos **Emilio y Nicolás**,
gracias mis hombrecitos, ustedes son mis motores de vida,
mi razón de existir, mi fuente de inspiración.*

*A mi asesora **Dra. Margarita Palomino Guerrero**,
gracias por brindarme la oportunidad de recurrir a su conocimiento y experiencia
para guiarme y dirigir este proyecto de investigación.
Es usted un excelente ser humano, muestra de profesionalismo y éxito,
una gran maestra y un ejemplo a seguir.
Mi admiración y gratitud por siempre.*

*A la **Universidad Complutense de Madrid**,
por permitirme trabajar con el **Dr. José Manuel Almudí Cid**,
quien también participó asesorándome y orientándome en la presente investigación.*

*Gracias a todos mis profesores de maestría y un especial agradecimiento a:
Mtra. Margarita Puente, Dra. Macarita Elizondo,
Dra. Julieta Morales, Dr. Santiago Nieto y Dr. Mauricio Reyna,
por el tiempo compartido, por las reflexiones, por remover esquemas y por
enseñarme que existen otras formas de hacer las cosas.*

A mis compañeros de maestría.

“Si he logrado ver más lejos, ha sido porque he subido a hombros de gigantes”.

Isaac Newton.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	I
CAPITULO PRIMERO	1
I. EVOLUCIÓN LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES	1
1. Derechos de los contribuyentes a la luz del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	5
A. Reforma constitucional en materia de derecho humanos	5
B. Derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	8
<i>a. Capacidad contributiva</i>	10
<i>b. Igualdad tributaria</i>	12
<i>c. Reserva de ley, legalidad tributaria</i>	13
<i>d. Destino a gasto público</i>	15
C. Principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes	15
<i>a. Universalidad</i>	16
<i>b. Interdependencia</i>	16
<i>c. Progresividad</i>	18
D. Principio pro homine o pro personae	18
2. Derechos reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente	20
CAPÍTULO SEGUNDO	25
I. TEORÍA DEL MÍNIMO VITAL	25
1. Concepción del derecho al mínimo vital o mínimo exento en el derecho comparado español	26
A. Fundamento legal del mínimo exento en el Sistema Tributario Español	32
B. Principios constitucionales de justicia tributaria en el derecho español en virtud del reconocimiento del mínimo existencial	35
C. Características del mínimo vital en el derecho tributario español	37
D. Ámbito de aplicación del mínimo vital en el Sistema Tributario Español	39
E. Sobre los criterios de cuantificación del mínimo vital en España	45
2. Aproximación al concepto jurídico del derecho al mínimo vital en México	47
3. Objetivo de la existencia del mínimo vital en México	49
4. Fundamento del mínimo vital	50

A. En México	50
B. Ámbito internacional	54
5. Aplicación del concepto mínimo vital como parámetro en el ámbito fiscal	57
A. Inexistencia de uniformidad en el criterio para el campo de aplicación del mínimo vital en México	63
CAPÍTULO TERCERO	69
I. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE	69
1. Origen y características del Control de Convencionalidad	70
2. ¿Qué es el Control de Convencionalidad?	75
3. Diferencia entre el control de convencionalidad y de constitucionalidad	77
4. Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	80
A. Los retos para los tribunales mexicanos a partir de la sentencia del caso Rosendo Radilla Pacheco	80
CAPÍTULO CUARTO	94
I. PERSPECTIVA DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL MÍNIMO VITAL EN MÉXICO FRENTE A LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA	94
1. Derechos humanos y garantías del contribuyente frente a la obligación contributiva	94
A. La moral del contribuyente en el pago de los impuestos	97
B. Beneficios y afectaciones del reconocimiento del derecho humano al mínimo vital de los contribuyentes dentro de la política fiscal y el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	101
2. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México como Ombudsman del contribuyente y su tutela frente a los derechos de los contribuyentes	107
A. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	107
a. <i>Justificación, antecedentes y naturaleza jurídica</i>	107
b. <i>Estructura orgánica, facultades y atribuciones</i>	110
c. <i>La legitimación de la procuraduría como órgano no jurisdiccional de derechos</i>	118
B. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman del contribuyente y su tutela en la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital	124

3. Consejo para la Defensa del Contribuyente en España y su tutela frente a los contribuyentes	125
A. Consejo para la Defensa del Contribuyente	125
a. <i>Fundamento legal</i>	127
b. <i>Naturaleza jurídica</i>	131
c. <i>Estructura, funciones y composición del Consejo para Defensa del Contribuyente</i>	133
d. <i>Funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente</i>	137
B. Reflexiones sobre la tutela del Consejo para la Defensa del Contribuyente frente a los contribuyentes	144
4. El contraste entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Consejo para la defensa del Contribuyente, en relación para la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital.	155
CONCLUSIONES	175
FUENTES DE INFORMACIÓN	189

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo consiste en exponer la manera en que la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos del 2011 en México tiene incidencia en el control de convencionalidad, y el modo en que estas se relacionan con el reconocimiento del derecho de los contribuyentes al mínimo vital.

Para fines prácticos se pretende precisar la situación jurídica que guarda el derecho al mínimo vital en México y determinar si es posible instituir una adecuada regulación que se integre por la suma necesaria de elementos que provean una vida mínimamente digna al contribuyente y a las personas a su cargo en virtud de los deberes familiares o asimilados, además, se busca dilucidar la incidencia que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente específicamente en relación con la protección del derecho al mínimo vital en México y efectuar un estudio comparado entre este organismo y el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, desde la perspectiva de entes protectores de derechos de los obligados tributarios para advertir si existe concordancia en cuanto a la protección del mencionado concepto.

Este trabajo de investigación se lleva a cabo con la intención de evidenciar que todas aquellas personas que tienen la obligación de contribuir para el sostenimiento del gasto público, tienen también derecho a recibir algún tipo de compensación originado por la pérdida de capacidad económica por la atención de los gastos inevitables de manutención del contribuyente y de su familia que resultan indispensables para llevar a cabo la subsistencia y vida digna, sin embargo en México no existe una protección jurídica explícita conferida por el legislador al mínimo vital que permita el pleno goce de este derecho salvo que se haga valer en instancias jurisdiccionales.

El tema sujeto a exploración se eligió con el propósito de hacer notar que el derecho al mínimo vital reside en la garantía vinculada en la dignidad humana y en la capacidad contributiva, además, constituye el umbral de no tributación sobre todos aquellos ingresos percibidos y destinados a gastos necesarios e indispensables para satisfacer las necesidades básicas o primordiales del contribuyente y de su familia, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia en

México ha basado la esencia de este derecho en diversos artículos de la Constitución Mexicana y ha limitado su pronunciamiento a la revisión de mecanismos considerados primordialmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, particularidad que realiza sin considerar que la afectación de este derecho puede derivar tanto de lo que la Ley puede o no establecer.

Consideramos que la experiencia internacional presenta una clara tendencia a fortalecer derechos y garantías en el marco de la certeza jurídica, además de la consagración legal y sistemática de los esquemas de defensa y protección de los contribuyentes, favoreciendo así al crecimiento real y efectivo de ingresos tributarios. En la presente investigación se abordará únicamente la experiencia española frente al caso mexicano por haber resultado fuente de inspiración al haber tenido conocimiento que en dicho país existe una protección jurídica conferida por el legislador al mínimo existencial en el ámbito del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de España, mediante la utilización de criterios jurídicos de cuantificación bajo el argumento de que la renta no es la misma para todos los individuos y que será diferente según las cargas familiares y circunstancias personales de cada sujeto, es decir, dos personas con la misma renta y diferentes cargas familiares no tienen la misma capacidad de contribuir.

En este contexto, se pretende demostrar que bajo la perspectiva que tiene nuestro país sobre derechos humanos lo deseable sería que el mínimo vital estuviese también fundamentado en normas de carácter convencional. Este trabajo busca también efectuar un estudio comparado y contrastar la experiencia de las instituciones encargadas de la protección de derechos del contribuyente tanto en México como en España, en relación al concepto de mínimo vital. Cabe señalar que gran parte de esta investigación se obtuvo gracias a la información y apoyo proporcionado por los centros de información documental de universidades como: Universidad Complutense de Madrid, Universidad de Alcalá, Universidad Autónoma de Madrid y Universidad Carlos III de Madrid, así como del Instituto de Estudios Fiscales y del Ministerio de Hacienda y Función Pública en España. Aunado a lo anterior, se tuvo la oportunidad de conversar con personal de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y con el propio presidente del

Consejo para la Defensa del Contribuyente en ese mismo país, quienes nos brindaron las facilidades para obtener información valiosa para el tratamiento de este trabajo.

En el capítulo primero, se abordan los principios rectores de los derechos humanos de los contribuyentes, su contexto histórico, la evolución desde su concepción en el pensamiento iusnaturalista y su desarrollo en la doctrina jurídica haciendo mención a la aportación generada en los mecanismos de defensa de los derechos fundamentales gracias a la Reforma Constitucional de 2011 e incluso tomando en consideración Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en México, cuyo objetivo radica en reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin desconocer o invalidar los derechos reconocidos en las diversas Leyes fiscales principalmente el Código Fiscal de la Federación, además de propugnar por la amnistía fiscal como una exigencia relevante en una sociedad que ha carecido de confianza en sus autoridades.

El capítulo segundo alude a la teoría del mínimo vital. Se comienza con la noción del mencionado derecho en la jurisdicción española, su fundamento legal, principios constitucionales de justicia tributaria, características, ámbito de aplicación y criterios de cuantificación. En el contexto mexicano se expondrá el objetivo del mínimo vital, fundamento legal, parámetro de aplicación y consecuencias por la falta de uniformidad en el criterio de aplicación.

El capítulo tercero versa sobre el derecho que tiene el contribuyente de exigir la aplicación del control de convencionalidad. Se muestra un panorama general del origen de dicha prerrogativa y sus características, la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los retos para los tribunales mexicanos ya que en materia tributaria obtiene preeminencia el contenido del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que las normas referentes a derechos humanos se interpretan de acuerdo a la Constitución Federal y los Tratados Internacionales relativos a la materia, beneficiando en todo momento la aplicación de la norma que otorgue mayor protección de conformidad con el principio pro persona. Por ello, debido a la reforma de junio de 2011, los

operadores jurídicos nacionales tienen la obligación de allegarse de normas convencionales en materia de Derechos Humanos, de sus interpretaciones, así como de normas consuetudinarias nacionales o internacionales.

Por último, el capítulo cuarto, con una perspectiva sobre la moral del contribuyente de cara al pago de los impuestos, se exponen los beneficios y afectaciones dentro de la política fiscal del reconocimiento al derecho humano al mínimo vital y el criterio de nuestro Alto Tribunal al respecto, para finalmente elaborar reflexiones sobre la tutela del derecho al mínimo vital entre el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España en contraste con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México.

Todo ello, nos permite concluir que la Reforma Constitucional de junio de 2011, modificó nuestro sistema de derechos fundamentales, y para el caso que nos ocupa, impulsó una defensa más extendida para hacer efectivos los derechos humanos de los contribuyentes. En México el mínimo vital no está del todo reconocido en la capacidad contributiva del gobernado, provocando que sus ingresos se vean disminuidos después de haber contribuido al sostenimiento del gasto público, ya que la cantidad restante no es suficiente para satisfacer las necesidades básicas de subsistencia de él y su familia; el derecho al mínimo vital está vinculado a la dignidad de la persona y a la protección del contribuyente y de su núcleo familiar, por ello, el Estado debe ofrecer igualdad de oportunidades para cubrir las necesidades básicas garantizando condiciones mínimas de existencia. En este sentido, se colige que nuestro país tiene pendiente la adecuación del impuesto a dichas circunstancias, que los jueces deben ajustar sus resoluciones de conformidad con la norma convencional y que la autoridad administrativa debe aplicar criterios en la forma que resulte más favorable al contribuyente. Aunado a lo anterior, la defensa de los derechos humanos del contribuyente, no debe dejar de considerar el importante papel que representa la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quien se ostenta como Ombudsman especializado en la protección y pronunciamiento sobre derechos en materia tributaria y la experiencia internacional quien también abona en materia fiscal a la situación real y concreta de nuestro país.

CAPITULO PRIMERO

I. EVOLUCIÓN LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El término derechos humanos apareció hacia el siglo XVIII dentro del contexto del pensamiento liberal revolucionario, de ideas *ius* naturalistas y declaraciones de derechos de los individuos en los modelos americano, inglés y francés,¹ los cuales, ya existían con anterioridad al Poder Público y al derecho positivo y que llevan consigo la grandeza jurídica que tiene que ver con que el hombre, por el simple hecho de existir, se sobrepone a la soberanía del Estado.

Los derechos humanos son universales, naturales, inherentes a la condición humana y están relacionados con la dignidad de la persona, por lo cual, además de proteger derechos civiles y políticos, salvaguarda derechos culturales, sociales, económicos, del medio ambiente y de la colectividad, entre otros. No se originan dentro de las Constituciones o dentro del poder político debido a que su generalidad permite su imposición de manera automática, están conformados por el titular del derecho, el objeto y el destinatario.

En la doctrina jurídica, se observan autores que clasifican el fundamento de los derechos humanos en tres modelos; el francés, el americano y el inglés.

i. El modelo francés se caracteriza por la formulación racionalista y abstracta de los derechos naturales y la promulgación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano dentro del contexto de la Revolución Francesa de 1789.

ii. El modelo americano concedió hacia 1776, un mínimo de derechos y privilegios al establecer que los hombres son por naturaleza libres e independientes, con derechos innatos como el derecho a la vida, la libertad, la

¹ Cfr. **López Fuentes**, Rosa Enelda, "Fundamentos éticos sociales y políticos de los derechos fundamentales en la teoría jurídica contemporánea", Letras jurídicas revista electrónica de derecho del Centro Universitario de la Ciénega, Jalisco, México, revista 8, marzo-septiembre, 2009.

http://www.letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos8/Fundamentos_eticos_sociales.pdf consultado el 1 de enero de 2016.

propiedad, la felicidad y la seguridad, de los cuales no pueden ser despojados o limitados.²

iii. El modelo inglés representó la separación del Poder Ejecutivo respecto del Judicial y Legislativo, lo cual tuvo como resultado el límite al poder real y el reconocimiento de los derechos de los ciudadanos ingleses.

Mientras el modelo norteamericano indica que todas las personas gozan de derechos humanos por su calidad humana, el modelo británico reconoce como titulares al conjunto de personas físicas, refiriéndose a los derechos del pueblo.

El término derechos humanos puede entenderse como aquellos derechos universales, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos por las normas jurídicas a todos en cuanto personas.³

También se les concibe como:

El conjunto de atributos y prerrogativas que tiene todo integrante del género humano de validez universal, que al reconocerse en sus ámbitos nacional e internacional, consignado en la Constitución, en los Tratados Internacionales y en cualquier otro ordenamiento normativo, escrito o no, se constituyen en derechos para la protección de los atributos de toda persona o colectividad considerada titular de los mismos y facultada jurídicamente para exigirlos frente a las autoridades del estado o ante organismo internacional competente para conocer de ellos.⁴

Históricamente, los derechos humanos se han considerado derechos naturales por la corriente iusnaturalista, son inseparables para el hombre pues emanan de su naturaleza como ser humano, son inalienables e imprescriptibles.

² Cfr. **Jellinek** George, "La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano" traducción Posada, Adolfo, *Estudio introductorio*, Carbonell, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Serie de Estudios Jurídicos, núm. 12, México, 2000, p.169.

³ Cfr. **Ferrajoli**, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p.30.

⁴ Cfr. **Olivos Campos**, José René, *Los derechos humanos y sus garantías*, 2a ed., Porrúa, México, 2011, pp. 31 y 32.

Dentro del contexto internacional, los derechos humanos se tutelaron por primera vez dentro de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, instituyendo además, que resultaba indispensable para el mantenimiento de los gastos de administración y de la fuerza pública una contribución común que debiera repartirse de manera equitativa entre los ciudadanos en razón a sus posibilidades.⁵ Es así como se incorpora el principio de generalidad, demandándose la obligación de los integrantes de la sociedad a contribuir con el pago de sus impuestos.

Hacia 1945, con la creación de la Organización de las Naciones Unidas, nació el principio de universalidad de los derechos fundamentales, lo cual significó, que la protección de derechos ya no sería jurisdicción exclusiva de los Estados, permitiendo a la comunidad internacional crear conciencia de que todas las violaciones de derechos fundamentales trascienden fronteras. Aunado a lo anterior, dicha organización aprobó el 10 de diciembre de 1948 la Declaración Universal de Derechos Humanos, la cual hasta nuestros días, se considera como documento defensor de los derechos humanos donde se reconocieron los derechos de hombres y mujeres como seres humanos y a partir de entonces se han firmado diversos tratados y convenciones internacionales para el respeto a los Derechos Humanos de las personas. Esa declaración establece una serie de derechos que involucra, entre otros: el derecho y tutela de la propiedad individual y colectiva, el derecho de audiencia, el derecho a la tutela jurisdiccional y como elemento de transcendencia el mínimo vital,⁶ pues se señala que todo ser humano tiene el derecho a recibir un nivel de vida adecuado, que le garantice a él y a su familia el derecho a la salud, a un seguro en caso de desempleo, viudez, vejez,

⁵ *Cfr.* Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, art. 13, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789. http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf consultado el 19 de enero de 2018.

⁶ *Cfr.* Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, art. 25.1. http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf consultado el 19 de enero de 2018.

enfermedad, invalidez, o hasta la pérdida de sus medios de subsistencia en caso de que existiesen circunstancias no inherentes a su voluntad propia.

En la Convención Americana sobre Derechos Humanos adoptado por México en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, se protegen expresamente garantías judiciales haciendo extensiva la tutela jurisdiccional a las obligaciones que derivan del orden fiscal dentro del contenido del artículo 8 de dicho ordenamiento.

En México la Constitución de Apatzingán de 1814 estableció Derechos Humanos de carácter individual y señaló que la felicidad del pueblo y de cada uno de los ciudadanos consiste en el goce de igualdad, seguridad, propiedad y libertad. El Acta Constitutiva de la Federación Mexicana de 1824, dispuso que la Nación está obligada a proteger por leyes sabias y justas los derechos del hombre y del ciudadano, en ella se incluyeron diversos derechos fundamentales. Por su parte la Constitución Federal de 1857 reconoció que los derechos del hombre son la base y objeto de las instituciones sociales, en consecuencia, señala que todas las leyes y todas las autoridades del país deben respetar y sostener las garantías que esa Constitución concede.

Fue en la Constitución de 1917 donde se estableció por primera vez en el mundo la obligación del Estado de proteger no solo los derechos individuales sino también los derechos sociales de los trabajadores, del campo y la ciudad. Hacia 1990 se creó la Comisión Nacional de Derechos Humanos y en 2011 hubo importantes reformas constitucionales en materia de Derechos Humanos, marcando un nuevo paradigma para el respeto y garantía de nuestros derechos.

El 23 de junio de 2005, se publicó en nuestro país la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en ella se salvaguardan los derechos procedimentales y fundamentales de los contribuyentes, destacando entre ellos: el garantizar que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo de la forma menos onerosa, ser tratado con respeto y consideración por los servidores públicos, garantizar el derecho a corregir su situación fiscal, informar al

contribuyente sobre sus derechos al momento de iniciarse cualquier acto de fiscalización y, en su caso, interponer el medio de defensa pertinente, entre otras.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha garantizado los derechos tributarios establecidos en la Constitución de conformidad con lo que establece el artículo 31 fracción IV, confirmando la constitucionalidad de disposiciones fiscales dando vida a preceptos que rigen las relaciones derivadas de la actividad recaudadora del Estado.⁷

1. Derechos de los contribuyentes a la luz del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

A. Reforma constitucional en materia de Derecho Humanos

La reforma constitucional en materia de derechos humanos del 2011,⁸ trajo consigo diversas modificaciones al Sistema Constitucional Mexicano y contribuyó al enriquecimiento de los mecanismos de defensa de los derechos fundamentales, además, en ella destaca la incorporación del principio *pro homine* o pro persona y el control de convencionalidad, los cuales, constituyen criterios para la aplicación e interpretación de derechos humanos que llevan aparejadas consecuencias favorables, ya que amplían la protección de derechos, lo cual obliga a las autoridades a aplicar siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derechos tomando siempre en consideración las normas contenidas en tratados y convenios internacionales.⁹

Cabe hacer el señalamiento que en la legislación nacional, no existe norma constitucional o de algún otro tipo que reconozca explícitamente derechos

⁷ Estos principios son: equidad, legalidad y proporcionalidad tributaria, reconocidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y derivan de nuestra Constitución Federal.

⁸ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011.

⁹ Cfr. **Vázquez**, Luis Daniel, Serrano, Sandra, “Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, y progresividad. apuntes para su aplicación práctica”, en Carbonell Sánchez, (coords.), *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IIJ, 2011, pp. 135-137.

humanos a las personas morales, sin embargo ello no les impide acceder a mecanismos de protección de derechos.¹⁰

El propio artículo 1 de la Constitución Federal, es una norma relativa a derechos humanos donde se protegen y garantizan los derechos de las personas, por ello, de acuerdo a lo señalado en su segundo párrafo, se deberá interpretar de conformidad con los tratados internacionales en materia de derechos humanos.¹¹

La Convención Americana de Derechos Humanos representa uno de los instrumentos internacionales firmados y ratificados por el Estado Mexicano, y para efectos de dicha convención persona significa todo ser humano pudiendo entenderse con ello que se excluye a las personas jurídicas colectivas, sin embargo, la Corte Interamericana de Derechos Humanos representa el organismo

¹⁰ En España al igual que en nuestro país, carecen de una legislación en la que expresamente se reconozcan derechos fundamentales a personas jurídicas colectivas, sin embargo, en muchas ocasiones los órganos de justicia han tenido que pronunciarse acerca de ese tema, reconociendo derechos fundamentales a personas jurídicas.

¹¹ Para efectos de la redacción del artículo 1 Constitucional, se concluyó con la sustitución de la palabra “individuo” por “persona”, pues la Cámara de Diputados aprobó la minuta que permitió incluir en el término “persona” a las personas morales.

Se estima que el constituyente favoreció una interpretación incluyente reconociendo la titularidad de derechos humanos a las personas jurídicas colectivas en los siguientes términos:

Primera. - Respecto al párrafo primero, del artículo 1 constitucional, estas comisiones dictaminadoras estiman conveniente precisar que la incorporación del término “persona” propuesto desde la cámara de origen es adecuado, entendiendo por tal, a todo ser humano titular de iguales derechos y deberes emanados de su común dignidad y en los casos en que ello sea aplicable debe ampliarse a las personas jurídicas.

Cfr. Memoria Legislativa integrada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos del 11 de junio de 2011, p. 563.

<http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%20legislativo%20derechos%20humanos.pdf> consultada el 29 de junio 2017.

facultado para interpretar normas de dicha Convención, y ha manifestado que bajo ciertas reservas, las personas físicas podrán solicitar la protección de sus derechos humanos, no obstante que la afectación directa la hayan sufrido a través de un ente de ficción de derecho creado por las normas jurídicas.

Al respecto los autores Jean Claude Tron y Fernando Ojeda señalan:

Tomando en consideración que la persona jurídica, al igual que la persona física, son portadores de derechos y obligaciones, es decir, tanto de un derecho subjetivo como del poder jurídico o competencia que se ejerce a través de una acción judicial, resulta que esos derechos y obligaciones tienen como contenido una conducta humana, es decir, constituyen derechos y obligaciones de hombres, atendiendo a que solo mediante conductas humanas puede ejercerse un derecho, cumplirse una obligación o incumplírsela.¹²

Así mismo el ex-juez integrante de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sergio García Ramírez, ha señalado:

Los derechos humanos corresponden -es evidente- a la persona humana, es decir, a la persona física. La Convención señala lo que debe entenderse bajo este último término. No podría tutelarse, pues, a la persona moral o colectiva, que no tiene derechos humanos, pero ello no obsta para que se reconozca - como en efecto lo ha hecho la corte recientemente- que tras la figura, una ficción jurídica de la persona colectiva, se halla el individuo, los derechos y deberes de aquélla repercuten o se trasladan, en definitiva, como derechos y deberes de quienes integran la persona colectiva o actúan en nombre, en representación o por encargo de ésta.¹³

¹² **Tron Petit**, Jean Claude y Ojeda Maldonado, Fernando, “¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?”, 23 febrero 2012. p. 9. http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=381 consultado el 28 de junio 2017.

¹³ **García Ramírez**, Sergio, *Los derechos humanos y la jurisdicción interamericana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2002, Serie Doctrina Jurídica, núm. 106, p. 93. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/324-los-derechos-humanos-y-la-jurisdiccion-interamericana> consultado el 29 junio 2017.

En este sentido si bien es cierto la Convención Americana de Derechos Humanos precisa que persona es todo ser humano sin incluir las personas morales, ello no constituye una limitante para que en ciertos casos estas personas puedan acceder al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para invocar su protección.¹⁴

B. Derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

A lo largo de los capítulos que conforman esta investigación, se hará referencia indistintamente a los términos Derechos Humanos o Derechos Fundamentales, ya que en algunas ocasiones no habrá delimitación entre los derechos contemplados dentro del texto de la Constitución Federal y las demás fuentes normativas, ello considerando que el catálogo de derechos existente en el texto Constitucional o en Tratados Internacionales no configuran un universo cerrado, por el contrario, constituyen un bloque de constitucionalidad que integran una unidad exigible o imponible a los actos u omisiones que puedan ser lesivos de derechos.¹⁵

¹⁴ *Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Caso Cantos vs Argentina, sentencia del 7 de septiembre de 2001 (excepciones preliminares), párrafo 29.

¹⁵ Se considera que los derechos humanos son la fuente de los derechos fundamentales en los siguientes términos: Los derechos humanos suelen venir entendidos como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales, deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional. Por su parte, la noción de derechos fundamentales tiende a aludir derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en su mayoría por la normativa constitucional y que suelen gozar de una tutela reforzada.

Cfr. Pérez Luño, Antonio, *Los Derechos fundamentales*, 4ª. edición, Madrid, Tecnos, 2004, citado por *Carbonell Sánchez*, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie de Doctrina Jurídica, núm. 185, p. 9. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/1408-los-derechos-fundamentales-en-mexico> consultado el 1 de julio 2017.

Las autoridades de nuestro país dentro del ámbito de sus competencias están obligadas a velar no solo por los derechos fundamentales contenidos en nuestra Carta Magna, sino también por los derechos humanos señalados en instrumentos de carácter internacional que hayan sido firmados por México.¹⁶

Los autores Jean Claude Tron y Fernando Ojeda Maldonado, concuerdan con la afirmación de que en la Constitución Federal el legislador privilegió la alusión de derechos humanos en el contenido del artículo 1, párrafo primero, pues lo que se contempla es un bloque de derechos que conciernen a todos aquellos previstos en los Tratados Internacionales que nuestro país haya suscrito, permitiendo la consideración del termino derechos humanos en un sentido lato ilimitado.¹⁷

Tal como ya se ha mencionado en virtud de la reforma constitucional del 2011 en materia de derechos humanos, el párrafo primero del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estableció lo siguiente:

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

La Constitución Federal al sustituir el término individuo por persona, permite el reconocimiento de derechos tanto a físicas como a morales. El termino es catalogado como incluyente ya que circunscribe como titulares de los derechos a las personas ya sean jurídicas o morales, lo cual hace innegable que en nuestro

¹⁶ Señala el Dr. Miguel Carbonell que en los usos lingüísticos establecidos, la expresión derechos humanos se designa normalmente aquellos derechos que, refiriéndose a valores básicos, están declarados por tratados internacionales. La diferencia entre derechos fundamentales y derechos humanos estribaría, así, en el ordenamiento que los reconoce y protege: interno, en el caso de los derechos fundamentales; internacional, en el caso de los derechos humanos. *Cfr. Carbonell Sánchez, Miguel, Los derechos fundamentales en México, Ídem.*

¹⁷ *Cfr. Tron Petit, Jean Claude y Ojeda Maldonado, Fernando, “¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?” Óp. Cit. pp. 4 y 5.*

sistema jurídico se reconocen también como titulares de derechos también a las personas colectivos, por ello la titularidad de los derechos humanos pertenece a toda persona o colectividad, es decir, que los individuos en forma colectiva pueden también exigirlos y gozarlos, por tanto el artículo 1 constitucional al referirse al vocablo todas las personas, alcanza no solo a físicas, en su aptitud de seres humanos, sino también a las personas morales, lo cual les permite el reconocimiento de derechos humanos y de las garantías para su protección.¹⁸

Al tratar el tema de derechos humanos de los contribuyentes también es posible hacer referencia a los principios de justicia tributaria previstos en el numeral 31, fracción, IV de la Constitución Federal, es decir, los principios de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público, los cuales, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con: capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público.

En este sentido, el Alto Tribunal en nuestro país ha llevado a cabo diversas interpretaciones, por mencionar algunas encontramos las referentes al principio de reserva de Ley relativa, al mínimo existencial, al principio de la solidaridad en las contribuciones, a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público, entre otras.

a. Capacidad contributiva

De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este criterio consiste en que los sujetos pasivos del tributo contribuyan al gasto

¹⁸ *Cfr.* Tesis aislada, Tribunales Colegiados de Circuito IV.2o.A.30 K, registro 2004543 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época libro XXIV, tomo 3, septiembre de 2013, p. 2628; Tesis aislada, Tribunales Colegiados de Circuito I.4o.A.2 K, registro 2001402, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XI Tomo 2, , Agosto de 2012, página: 1875; Tesis aislada, Tribunales Colegiados de Circuito, XXVI.5o. (V Región) 2 K, registro 2001403, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XI, Tomo 2, Agosto de 2012, p.1876.

público en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la posibilidad real de tributar.¹⁹

La capacidad contributiva, relacionada con el principio de proporcionalidad tributaria, es un principio de justicia tributaria que en otras latitudes corresponde al principio de capacidad económica, como lo es en el caso de España; esta noción se entiende como una potencialidad real de pago de contribuciones.

Por su parte, la capacidad económica es una manifestación de potencialidad monetaria, en tanto que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones donde se incluye la satisfacción de mínimos indispensables que le permiten a la persona llevar a cabo una vida digna, salvaguardando conceptos como alimentación, vestido, vivienda, salud, educación, entre otros. A este conjunto se le conoce también como mínimo exento o mínimo existencial o de igual manera denominado mínimo vital.

La capacidad contributiva se entiende como una capacidad económica competente, que permite a los sujetos obligados del tributo aportar una parte de sus ingresos para contribuir con el gasto público, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna.²⁰ En este sentido, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza²¹ en función de la situación personal y familiar del contribuyente y distingue en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en igualdad de circunstancias.²²

¹⁹ Cfr. Tesis P. /J.109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

²⁰ Cfr. **Domínguez Crespo**, César Augusto, “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica”, en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas selectos de derecho tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

²¹ Cfr. Tesis P./J. 10/2003, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

²² Cfr. **Ríos Granados**, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM–Porrúa, 2009, p. 93.

b. Igualdad tributaria

En México tiene su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV, en el contexto de la interpretación de la denominada equidad tributaria de conformidad con la Suprema Corte de Justicia de la Nación.²³

El Alto Tribunal en nuestro país, ha expresado que el principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento en condiciones de absoluta igualdad, sino que se debe procurar una igualdad real de acuerdo con los elementos objetivos del principio de equidad tributaria de conformidad con lo siguiente:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la Ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede Constitucional.²⁴

En materia tributaria se distingue entre igualdad en la Ley e igualdad ante la Ley. La igualdad en la ley presenta un derecho frente al legislador, quien está obligado a elaborar la norma jurídica de forma tal que no haga distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren

²³ Cfr. Tesis 1a./J.97/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231.

²⁴ Cfr. Tesis P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, p. 43.

plenamente justificadas por la misma norma. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria consisten en:

a. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);

b. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);

c. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin un objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido;

d. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.²⁵

Por su parte la igualdad ante la Ley tributaria implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma. La jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, Constitucional.²⁶

c. Reserva de Ley, legalidad tributaria

El principio de reserva de ley tributaria proviene del postulado *nullum tributum sine lege*, es decir, no hay tributo sin Ley.

²⁵ Cfr. 2a./J. 31/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334.

²⁶ Cfr. P./ J. 41/97 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

Este principio comprende, por un lado, al de reserva de Ley dirigido al legislador y, por el otro al ejecutivo.²⁷

Son las Leyes quienes disponen la manera en que cada persona contribuye con el gasto público de manera proporcional y equitativa de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna. La reserva de Ley en materia tributaria significa que la creación de contribuciones no debe quedar al arbitrio de la autoridad administrativa, ello puesto que es materia constitucionalmente reservada al Poder Legislativo y con lo cual, se busca garantizar que las contribuciones se edifiquen en un marco de legalidad y legitimidad. Este principio implica que la propia Ley establezca las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, definiendo a su vez, los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, objeto y base para su cálculo.

La doctrina clasifica a la reserva de Ley tributaria en absoluta y relativa. La primera, implica que la creación de contribuciones quede acotada exclusivamente a la Ley, no pudiendo regularse por otras fuentes o normas secundarias, como los reglamentos, decretos y otras disposiciones de carácter administrativo. Mientras que la reserva de Ley relativa, permite que fuentes secundarias de la Ley regulen elementos de la contribución con la condición de que la Ley sea quien determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. En virtud de lo anterior, no se limita la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas secundarias; sin embargo, dichas remisiones deben proveer una posible regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley.

De conformidad con los criterios de nuestro Alto Tribunal, el principio de reserva de Ley tributaria es relativa,²⁸ ello, “ya que se exige que la Ley establezca los

²⁷ Cfr. **Torruco Salcedo**, Citlalli, “El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado, México*, IJ-UNAM, 2009, pp. 5-24. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2724> consultado el 16 de enero de 2016.

elementos esenciales cualitativos de la contribución, consintiendo que las normas secundarias, tengan la posibilidad de regular elementos esenciales de la misma”.²⁹

d. Destino a gasto público

Los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, del Estado o Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, lo cual, representa un deber ciudadano que se encuentra determinado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

El concepto de gasto público ha sido delimitado por nuestro Alto Tribunal desde el punto de vista del sentido social y el alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad,³⁰ ello en concordancia con lo que señala el artículo 134 de nuestra Constitución Federal, al establecer los recursos económicos deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados.

C. Principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes

Los derechos fundamentales se han reconocido dentro de nuestro Sistema Jurídico como mínimos benefactores de los seres humanos y no deben considerarse simples enunciados dentro de la Constitución. El postulado

²⁸ *Cfr.* Tesis Aislada P. XLII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 15.

²⁹ *Cfr.* “Derechos Humanos del Contribuyente Consagrados en la Constitución”, en Cultura Contributiva en 12, (comp.) Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2014, p. 113.

³⁰ *Cfr.* Tesis 2a. IX/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605.

dogmático de la ya citada reforma constitucional expresa el reconocimiento de la dignidad de las personas, de sus atributos y valores inherentes garantizando la protección más amplia.

El artículo 1 constitucional reconoce que debe existir interacción entre la diversidad de derechos a fin de procurar la máxima protección de las personas, por ello la importancia de establecer un mandato para que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, garanticen, protejan, respeten y promuevan los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, dichos principios se exponen a continuación.

a. Universalidad

Es un principio que se encuentra relacionado con la naturaleza jurídica de los derechos humanos, ya que se refiere a la trascendencia de su protección. Su objeto es ir más allá de la simple aplicación de la Ley, pues dentro de esta se validan derechos subjetivos e inalienables de todas las personas, sin importar el país, comunidad o región a la que pertenecen.

La universalidad de los derechos implica que estos sean vinculantes para todos los seres humanos y que por tanto, sean exigibles en cualquier contexto, ya sea ya sea político, jurídico, social, cultural, espacial y temporal. Este principio pretende proteger al mayor número de titulares de los derechos y salvaguardar su estabilidad, lo cual, conlleva a un proceso de transformación de derechos fruto del esparcimiento de diferentes culturas, ideas y manifestaciones, que busque neutralizar las diferencias y las distintas ideas sobre la vida digna.

b. Interdependencia

En la proclamación de Teherán de 1968,³¹ apareció el primer documento donde se empleó el término indivisible como elemento básico de los derechos fundamentales, pero fue hasta 1977 que la Asamblea General de las Naciones

³¹ Proclamación de Teherán, aprobado por la conferencia internacional de Derechos Humanos, Organización y de las Naciones Unidas, Teherán, 13 de mayo de 1968.

Unidas institucionalizó el uso de los principios de interdependencia e indivisibilidad como criterios para mejorar el goce efectivo de los derechos humanos.³²

Dentro de este principio concurren relaciones mutuas entre derechos en el sentido de que el disfrute de uno radica en la actuación de los otros derechos, por ello, la privación de un derecho perturba negativamente al resto y así, el respeto, garantía, protección y promoción de un derecho impacta en el de los demás.

Los autores Daniel Vázquez y Sandra Serrano, señalan que la indivisibilidad no solo ocurre para la realización de los derechos, sino también respecto de su violación, de tal forma que deben tratarse de situar derechos inmediatamente violados en relación con los derechos de los que depende, a lo que se le llama interdependencia, con los derechos de cuya violación se desató el agravio último, es decir indivisibilidad.³³

Los derechos fundamentales son interdependientes en tanto establecen vinculación entre ellos, y son indivisibles en tanto deben ser observados como un conjunto así el avance de uno facilita el avance de los demás y de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente al resto de ellos.³⁴

³² En ese instrumento se acordó lo siguiente:

1. El enfoque de la labor futura dentro del sistema de las Naciones Unidas respecto de las cuestiones de derechos humanos deberá tener en cuenta los conceptos siguientes:
 - a. Todos los derechos humanos y libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes, deberá prestarse la misma atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección tanto de los derechos civiles y políticos, como de los derechos económicos, sociales y culturales...

Cfr. Organización de las Naciones Unidas, distintos criterios y medios posibles dentro del sistema de las Naciones Unidas, para mejorar el goce efectivo de los derechos humanos y las libertades fundamentales. Resolución A/RES/32/130, Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas 1977.

³³ *Cfr.* Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra. *óp. cit.*, p. 137.

³⁴ *Cfr.* **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, 2012, Derechos Humanos de los Contribuyentes, edición especial serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2012, p. 6.

La afectación a derechos de los contribuyentes, debe examinarse atendiendo a la interdependencia de los mismos con otros derechos fundamentales, es por ello que las autoridades fiscales, previo a la emisión de un acto de molestia deberán determinar si la medida es idónea y proporcional para lograr el fin buscado mediante la acción recaudatoria.

c. Progresividad

Son progresivos los derechos fundamentales ya que concretan pretensiones de la dignidad de la persona y le apuestan a la tendencia de lograr mayores niveles de bienestar, además, las necesidades personales y colectivas no son estáticas, por el contrario, incrementan de acuerdo con el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad. La progresividad de los derechos humanos implica que éstos deben concretar las exigencias de la dignidad en cada momento histórico.

La progresividad involucra dos características importantes; la gradualidad y el progreso. La primera se refiere a que la certidumbre de los derechos es un proceso que supone metas a corto, mediano y largo plazo; mientras que el segundo muestra que el disfrute de los derechos debe optimizarse constantemente, lo que a su vez prohíbe la regresividad de los derechos.

En nuestra Constitución, el principio de progresividad instituye que las normas relativas a derechos humanos se interpretarán de conformidad con la Constitución y tratados internacionales, beneficiando a la persona en todo momento y facilitándole el amparo de la justicia de conformidad con el principio pro persona.³⁵

D. Principio pro homine o pro personae

El artículo primero de nuestra Carta Magna, dispone que las normas relativas a derechos humanos se deben interpretar de conformidad con la Constitución y los tratados internacionales, favoreciendo en todo momento a las personas bajo la protección más amplia. Dicho principio existe bajo el argumento de que los derechos inherentes a la persona, reconocidos universalmente, deben

³⁵ Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art.1 párrafo segundo.

resguardarse frente a las acciones u omisiones ilegítimas del Estado, de sus agentes, funcionarios o servidores públicos.

El principio pro persona representa uno de los aspectos más destacados dentro del contenido del artículo 1 constitucional, además, rompe jerarquías entre las normas integrantes del bloque de constitucionalidad y evita que exista conflicto entre ellas, pues su aplicación, es elemento clave en la decisión de la medida que prevalecerá. Este principio interactúa con toda la estructura de los derechos humanos y exige utilizar la norma más amplia o la interpretación más extensa, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, y a la norma o la interpretación más concreta cuando se trata de establecer restricciones a su ejercicio.³⁶

Al respecto, el autor Karlos Castilla afirma lo siguiente:

Se constituye en una verdadera garantía de interpretación constitucional, permite que permeen y resplandezcan los derechos humanos en todo el ordenamiento jurídico, este principio es y debe ser un importante instrumento para el juzgador, pero también puede ser aplicado por el resto de operadores jurídicos; debiera ser observado por el legislador a fin de no crear normas regresivas limitantes.³⁷

³⁶ Cfr. **Pinto**, Mónica, “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Abregú, Martín y Courtis, Christian (comps), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS–Editores del Puerto SRL, 1997, p. 163. <http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi36tGb1KrKAhVLQyYKHR7DArcQFggfMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.derechoshumanos.unlp.edu.ar%2Fassets%2Ffiles%2Fdocumentos%2Fel-principio-pro-homine-criterios-de-hermeneutica-y-pautas-para-la-regulacion-de-los-derechos-humanos.doc&usg=AFQjCNGcmo51vZnVKgmP3GWoJL9QjFRLlg&sig2=3WcBVR-AhbFPZlwycCKXcA> consultado el 3 de enero de 2016.

³⁷ **Castilla**, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IIJ–UNAM, núm. 20, enero–junio, 2009, pp. 70 y 71. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/5861/7766> consultado el 22 de enero de 2018.

Dentro del contenido del texto constitucional en relación al principio en comento, se estableció que se deberá aplicar la protección más amplia, dejando fuera la restricción más limitada.

2. Derechos reconocidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005, cuya motivación se sustentó en diversos razonamientos sobre el Estado Mexicano, entre estos: que durante años los ciudadanos han carecido de cultura tributaria sin encontrar razones para contribuir al gasto público debido a la ineficiencia y la corrupción del sistema, la cual ha desalentado a los contribuyentes a pesar de las sucesivas reformas adoptadas por nuestro país, las cuales, han proveído de mayores facultades revisoras y de comprobación a las autoridades fiscales con la intención de conseguir mayor recaudación mediante la fiscalización y sanción, pero generando siempre que nuestro país se mantenga con un bajo porcentaje de recaudación.³⁸

La exposición de motivos de la Ley en comento, manifiesta que por años la autoridad tributaria, han dotado con mayores facultades de fiscalización a la

³⁸ La exposición de motivos fue presentada el 4 de diciembre de 2003, teniendo a la Cámara de Diputados como Cámara de origen, a iniciativa del Grupo Parlamentario del Partido Revolucionario Institucional a cargo de la entonces Diputada por la LIX Legislatura, Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara primera y actual titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Curiosamente la exposición de motivos de esta Ley señala que fue inspirado en buena parte la legislación española, refiriéndose a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de España, argumentando que las experiencias internacionales presentan una clara tendencia a fortalecer mejor los derechos y garantías de los contribuyentes, como un medio más idóneo para incrementar la recaudación, ya que el marco de certeza jurídica y la consagración legal y sistemática de nuevos esquemas de defensa y protección de los contribuyentes han incidido de manera importante en un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributarios.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual no representa una respuesta legislativa a la problemática descrita debido a que los nuevos contribuyentes se rehúsan a ingresar a un sistema que califican como riguroso y asfixiante.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente quiso conservar las mismas facultades que había venido manejando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para fiscalizar a los contribuyentes, pero tratando de procurar políticas fiscalizadoras y sancionadoras más amables, siendo indispensable que el Estado mexicano generase una convocatoria a la Nación para fomentar el nacimiento y fortalecimiento de una cultura contributiva, incentivando la contribución efectiva del pueblo mexicano para los gastos públicos y que favoreciera la incorporación voluntaria y espontánea de los contribuyentes al Registro Federal de causantes. Otro factor relevante en la propuesta legislativa implicó el establecimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esta Ley quiso brindar mayor equilibrio entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, ofreciendo facilidades en el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal resumiéndose concretamente en lo siguiente:

I. El derecho a un trato respetuoso que exige el estricto y absoluto respeto a los derechos de las personas en su calidad de contribuyentes, es decir, las relaciones entre la autoridad y el contribuyente deben establecerse en el respeto mutuo, buena fe y colaboración.³⁹

II. El derecho a la confidencialidad y protección de datos, implica que el contribuyente tiene derecho de acceder a los registros y documentos que forman parte de un expediente abierto a su nombre y que obren en los archivos administrativos, es decir, el contribuyente tiene derecho a que la autoridad tributaria resguarde de manera reservada la información que los contribuyentes y

³⁹ Cfr. Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes, art. 2, fracción VIII, vigente <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66971/LFDC.pdf> consulado el 22 de enero de 2018.

terceros relacionados les proporcionen, los cuales, sólo podrán ser utilizados en los casos previstos por las Leyes aplicables.⁴⁰

III. El derecho a una administración ágil y eficiente, que expresa que el contribuyente tiene derecho a que la Administración Tributaria esté orientada a proporcionar la mejor calidad y simplicidad posible, de manera eficiente, ágil y transparente, además, debe conducirse en la forma menos onerosa en beneficio del contribuyente. Este derecho involucra tres obligaciones para la autoridad tributaria, que consisten concretamente en lo siguiente: a) facilitarle al contribuyente el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de obligaciones; b) tratar de que las acciones de la autoridad donde intervenga el contribuyente se efectúen de la forma menos importuna posible, y finalmente; c) que la Administración Tributaria se encuentra obligada a promover el principio de simplificación en la gestión tributaria.⁴¹

IV. El derecho a la presunción de buena fe, el cual le impone a la autoridad la obligación de apreciar al contribuyente como un sujeto que tiene plenas intenciones de cumplir de manera voluntaria con el pago de sus contribuciones y de presuponer que la información proporcionada se encuentre completa y exacta.⁴²

V. El derecho a la autocorrección fiscal le permite al contribuyente autocorregirse emitiendo la declaración regular o la declaración complementaria con relación a las contribuciones objeto de revisión, desde el inicio de las facultades de comprobación y hasta antes que autoridad notifique la resolución de contribuciones omitidas.⁴³

⁴⁰ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, párrafo fracción VII; arts. 3 y 10, vigente.

⁴¹ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art 2, fracciones I, VI y IX; art. 4, vigente.

⁴² *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 21 fracción XIII; arts. 14, 15, 16 y 17, vigente.

⁴³ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 21, vigente.

VI. El derecho a no pagar más contribuciones de lo debido;⁴⁴ se refiere al derecho que tiene el contribuyente a pagar solo por la cantidad debida de contribuciones. En el supuesto de que el contribuyente haya pagado en exceso, se tiene derecho a recibir la devolución por el pago de lo indebido, es decir, que le sean restituidas las cantidades que haya pagado indebidamente, así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que se haya determinado de conformidad a lo previsto en las disposiciones legales aplicables. Es un derecho salvaguardado por los principios de proporcionalidad y equidad.

VII. El derecho de petición, significa que el contribuyente tiene derecho a consultarle a la autoridad el tratamiento fiscal aplicable respecto de situaciones reales y concretas a las que se enfrenta, además, el contribuyente tiene derecho a obtener certificación y copia de sus declaraciones fiscales previo pago de derechos, a formular consultas a la autoridad tributaria y a que la respuesta a la consulta obligue a la autoridad a pronunciarse al respecto. Por su parte la autoridad, tiene la obligación de contestar por escrito en un plazo máximo de tres meses.⁴⁵

VIII. Derecho de acceso a la justicia fiscal, el cual se relaciona con la garantía de igualdad y requiere que las personas conozcan sus derechos y los medios para reclamarlos. Implica también la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia donde el contribuyente pueda exigir la reparación de sus derechos vulnerados. Bajo este tenor, los contribuyentes cuentan con los medios de defensa pertinentes en contra de los actos de las autoridades fiscales.⁴⁶

IX. El derecho a ser escuchado incluye la posibilidad de formular manifestaciones, aportar documentos y otras pruebas que el contribuyente considere provechoso, a fin de que el asunto se resuelva ante la autoridad jurisdiccional. Significa que el contribuyente tiene derecho a formular alegatos,

⁴⁴ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, fracción II, vigente.

⁴⁵ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, fracción V y art. 9, vigente.

⁴⁶ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, fracción XIV; arts. 23 y 24, vigente.

presentar y ofrecer pruebas conforme a las disposiciones aplicables, los cuales, serán tomados en cuenta por la autoridad competente, antes de emitir su resolución.⁴⁷

X. El derecho a ser informado y asistido; se refiere a que al contribuyente se le debe proporcionar la información suficiente respecto de su situación fiscal, además de contar con el derecho de ser representado por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre las prerrogativas que posee este derecho, el contribuyente debe ser informado del inicio de las facultades de comprobación y de todas las actuaciones de la Autoridad Tributaria encaminadas a demostrar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La información la debe recibir de manera clara y debe ser enterado sobre las diversas formas de pago, por lo cual se deben publicar periódicamente instructivos de fácil comprensión.⁴⁸

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se propuso con el objetivo de reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin desconocer ni invalidar los derechos y garantías que ya venían gozando en virtud de las diversas Leyes fiscales, principalmente el Código Fiscal de la Federación. Tal como lo señala la exposición de motivos, esta Ley pretendió luchar por una amnistía fiscal como exigencia en una sociedad que ha carecido de confianza en sus autoridades pero que a la vez debe instrumentarse a través de mecanismos legales que permitan la introducción de un nuevo pacto fiscal entre los mexicanos y el Gobierno.

⁴⁷ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, fracciones X y XI, vigente.

⁴⁸ *Cfr.* Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes art. 2, fracciones I, III, IV, V y XII; arts. 3, 5, 7, 12 y 13, vigente.

CAPITULO SEGUNDO

I. TEORÍA DEL MÍNIMO VITAL

El mínimo vital o también conocido como mínimo exento o mínimo existencial, representa una de las más intuitivas consideraciones de justicia en materia impositiva, arraigada en el pensamiento humano desde el mismo nacimiento de los impuestos y que con frecuencia se ha formulado con la máxima latina *primum vivere, deinde tributum solvere*,⁴⁹ que significa, que el derecho al mínimo vital representa una exigencia que se antepone al interés mismo del Estado para la obtención del ingreso.

El derecho al mínimo vital no ha sido aún reconocido expresamente en los textos constitucionales de varios países,⁵⁰ pero existen sin embargo diversas disposiciones normativas en el derecho internacional que fundamentan el derecho de satisfacer necesidades básicas e indispensables para la dignidad humana. En nuestro país, por ejemplo, se ha desarrollado únicamente desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinal.

Sin importar el pensamiento ideológico o la creencia religiosa, es indiscutible que los ordenamientos jurídicos de muchos países de nuestro entorno promueven la protección de la familia, mandato que se proyecta también al ámbito tributario donde el legislador se encuentra obligado a establecer medidas necesarias para

⁴⁹ Cfr. **Cencerrado Millán**, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, monografías jurídicas, Madrid, España, Marcial Pons, 1999, ed. ediciones jurídicas, p. 11.

⁵⁰ Algunas constituciones que sí reconocen expresamente el derecho al mínimo vital son: Constitución Federal de la Confederación Suiza de 1874, art. 41 ter; Constitución del Principado de Liechtenstein de 5 de octubre de 1921, art. 24; Constitución de Kuwait de 11 de noviembre de 1962, art. 48; Constitución de Portugal de 2 de abril de 1976, art. 107; Constitución de Brasil de 5 de octubre de 1988, art. 7.

Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014, *Compilación Cultura Contributiva* en 12, Prodecon, México, p. 68.

su protección. La familia representa una institución esencial en la configuración de la sociedad y por ello merece especial protección jurídica.⁵¹

Dentro de este contexto, se evidencia la exigencia de establecer un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y capacidad contributiva, que a su vez, instituye la prohibición de someter a gravamen la parte del ingreso que los sujetos obligados forzosamente deban destinar para la satisfacción de sus necesidades esenciales, se puede indicar que ello se conoce con el nombre de exención del mínimo existencial, mínimo vital o mínimo exento.⁵²

1. Concepción del derecho al mínimo vital o mínimo exento en el derecho comparado español

El concepto de mínimo vital existente hacia 1996 en España, no era objeto de debate dentro del universo parlamentario o académico, pues el Impuesto Sobre Renta de las Personas Físicas vigente para ese momento no contenía las medidas

⁵¹ Disposiciones internacionales recogen el concepto de familia, entre ellos: el artículo 4 de la Constitución Mexicana que además de reconocer que el varón y la mujer son iguales ante la Ley, protege la organización y el desarrollo de la familia; el artículo 39.1 de la Constitución Española, señala que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia; el artículo 6.1 de la Constitución Alemana dispone que el matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden Estatal; el por México en 1981, establece que la familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por esta y el Estado; artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos reconoce la protección jurídica de la familia al establecer que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar.

⁵² Por las razones ya expresadas, esta investigación abordará únicamente la experiencia española frente al caso mexicano.

encaminadas a proteger el mínimo existencial del contribuyente y tampoco el de sus familiares.⁵³

Para esos años, se llevaron a cabo estimaciones basadas en encuestas y estadísticas de presupuestos familiares a fin de desarrollar un fundamento del derecho al mínimo existencial, en un inicio dentro de la doctrina jurídica aplicando tres criterios que son sustancialmente los siguientes: a) valorar si lo que determina la situación de pobreza está relacionado con el nivel de gasto de cada individuo en lo particular; b) determinar que el gasto normal puede definirse de distintas maneras de conformidad con el gasto medio dentro de un hogar español; c) una vez determinada la referencia, deberá fijarse un umbral de pobreza.

Al respecto, el Dr. Felipe Sáenz indicó que las encuestas de presupuestos familiares como medida de referencia resultaron razonables y que era aconsejable aplicar un indicador a fin de establecer un mínimo tributario exento.⁵⁴

Es loable pensar que el mínimo vital, cuya exención se encuentra garantizado dentro de la esencia de la Constitución Española, se encuentra constituido por la cantidad necesaria para la subsistencia del individuo y su grupo familiar, pues solo a partir de ese límite existe aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público. Este mínimo vital fue concebido como la integración de la suma necesaria

⁵³ Dichas medidas consistían en el establecimiento de una escala de tipos de gravamen con cuota cero para el primer tramo de base imponible (los primeros 2.584 euros, o 5.150 euros en caso de tributación conjunta), y en el reconocimiento del derecho a practicar una deducción en la que permitía deducir de la cuota 130 euros por cada uno de los dos primeros hijos, 156 euros por el tercero y 186 euros por el cuarto y sucesivos, siempre que no fueran mayores de 30 años y sin rendimientos por cuantía superior al salario mínimo interprofesional.

Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar", *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. Madrid, ISSN 1138-9540, Centro de Estudios Financieros, núm. 291, junio 2007, p.5.

⁵⁴ Cfr. **Sáez Fernández**, Felipe, "Análisis cuantitativo", en **Martin Fernández**, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, p. 103.

para una vida mínimamente digna del contribuyente como de las personas que se encuentren a su cargo en razón de los deberes familiares o asimilados.⁵⁵

Fue a lo largo de los años que la sociedad española, formó conciencia sobre la trascendencia e importancia que tiene la familia para los individuos y para quienes la componen, ya que es dentro de este núcleo donde se establecen relaciones de afectividad imprescindibles para evitar el deterioro de la personalidad humana y cuya armonía contribuye a la paz social, ya que, de existir complicaciones en el seno de la misma, se desarrollarían afectaciones hacia otros individuos.

La actitud que España tiene frente a la familia se encuentra en constante cambio, pues a pesar de contar con la protección constitucional, se ha visto padecida a lo largo de los años de múltiples ataques y agresiones por parte de la Hacienda Pública sin que los poderes públicos mostrasen sensibilidad ante este problema.

La familia es una institución esencial en la configuración de la sociedad y por ello merece especial protección jurídica.⁵⁶

En general en casi todos los países del entorno cultural de España se reconoce como una exigencia deducida de los principios de justicia tributaria, la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales.⁵⁷

⁵⁵ Cfr. **Martin Fernández**, Javier, "Regulación en España", en Martin Fernández, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, p. 47.

⁵⁶ El Convenio Europeo de Derechos Humanos en los artículos 8 y 12 reconoce dicha protección jurídica al establecer que toda persona tiene derecho a que se respete el derecho a tener una familia, la vida privada y familiar; la Constitución Española en su artículo 39.1 señala que los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia; la Constitución Alemana en su artículo 6.1 señala que el matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección del orden estatal.

⁵⁷ Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, España, ed. Colex, 1996, p.13.

En este mismo contexto y hacia los años noventa, el Tribunal Constitucional Alemán, emitió unas sentencias que supusieron una revolución en los planteamientos tradicionales sobre la protección del mínimo existencial, las cuales, detallaban la vigencia del principio constitucional que prohíbe gravar la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos, independientemente de que se cuente con un ingreso razonable y no necesiten de la protección del Estado.⁵⁸

Aunado a lo anterior, se debe destacar que dichos razonamientos instituían criterios válidos para la cuantificación, al establecer que el Estado debía reconocer un mínimo exento en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas por un importe igual o superior al de las subvenciones reconocidas para quienes carecían de recursos.⁵⁹

Estas sentencias junto con las emitidas en noviembre de 1998 por el Tribunal Alemán, coincidían en cuanto a la cuantificación del mínimo vital a que este no podía ser inferior a la cantidad con la que el Estado debe garantizarle a una persona ayudas sociales, por lo tanto, el límite inferior del mínimo existencial se concreta en la cuantía de las prestaciones sociales establecidas para garantizar una vida digna en el ámbito del Estado Social, pues como parece lógico, el legislador debe dejar libre de tributación la cantidad que a través de los recursos públicos pone a disposición de las personas para la satisfacción de sus necesidades existenciales y, para el supuesto de que existiesen varios hijos, el cálculo de sus necesidades vitales no debe realizarse multiplicando el importe

⁵⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional Alemán de fechas 29 de mayo y 12 de junio de 1990. Traducción al idioma español en García Frías, María de los Ángeles, "El mínimo de existencia en el Impuesto Sobre la Renta Alemán", *Revistas de Información Fiscal*, Lex Nova editores, España, ISSN 1576-4133, núm. 3, 1994, pp. 17-57.

⁵⁹ *Cfr. Marín-Barnuevo Favo*, Diego, "La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar", óp. cit. pp. 3 y 4.

individual de la prestación por el número de hijos, sino atendiendo a las mayores necesidades concretas que origina cada uno de ellos.⁶⁰

Las citadas afirmaciones tienen especial relevancia ya que determinaron la declaración de inconstitucionalidad del sistema de protección de la familia vigente en ese momento dentro del sistema alemán, siendo lo más trascendental para el caso que nos ocupa, que dicha declaratoria contenida en las sentencias previamente referenciadas, fueron de carácter imperativo para el legislador y exigieron la modificación del mínimo existencial en un plazo máximo de catorce meses, además del compromiso de imponer una regulación subsidiaria en caso de que no abordara las reformas exigidas en el término indicado.

De lo expuesto, se desprende que el Tribunal Constitucional Alemán se adjudicó competencias que no le correspondían, asumiendo funciones de legislador al determinar la cantidad exenta por concepto de mínimo existencial, lo anterior, derivado de un problema que inició como denuncia originada de la doctrina y de la carencia de un esquema teórico, lo cual, colocó al juez frente a la única alternativa de dotar de plena validez las sentencias, dando como resultado la singular creación de derecho a través de la jurisdicción constitucional mediante la figura denominada sentencia interpretativa de inconstitucionalidad.

En Alemania, dado que su Constitución no recogía expresamente los principios de justicia tributaria, surgió la pretensión de establecer un sistema tributario basado en los principios de igualdad y capacidad económica, los cuales estableciesen la prohibición de someter a gravamen la parte de la renta que los sujetos deben destinar para la satisfacción de sus necesidades esenciales, ello derivó en una exigencia que ha sido deducida del reconocimiento de los derechos a una vida digna en relación con el diverso que propugna un Estado Social y democrático y del reconocimiento del principio de igualdad.⁶¹

⁶⁰ *Ibidem*, p.10.

⁶¹ *Cfr.* Constitución para la República Federal Alemana, arts.1, 3.1 y 20.1, promulgada el 23 de enero de 1947, <http://ocw.um.es/cc.-juridicas/derecho-internacional-publico-1/ejercicios-proyectos-y-casos-1/capitulo4/documento-20-constitucion-de-alemania.pdf> consultada el 20 de enero de 2018.

La legislación alemana ha puesto de relieve que no basta con garantizar el mínimo existencial personal, sino que es preciso tener en cuenta otros factores tales como edad, enfermedad, minusvalía, cargas extraordinarias y personales, las cuales, inciden sobre el importe de la renta disponible en el caso en concreto y que deben tenerse en cuenta mediante reducciones a la base y otros mecanismos que produzca un efecto equivalente.

Para España, la trascendencia de la experiencia alemana radicó en que las sentencias del Tribunal Constitucional Alemán supusieron una auténtica revolución en los planteamientos tradicionales sobre la protección del mínimo existencial, confirmando el principio constitucional que prohíbe gravar la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos, siendo lo más importante el establecimiento de criterios para su cuantificación. Es en este sentido que se evidenció la exigencia en España de establecer un Sistema Tributario justo basado en los principios de igualdad y capacidad económica donde el término de mínimo vital fue finalmente reconocido por su legislación como mínimo personal y familiar dentro del contexto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Físicas de manera que, según se afirma en la exposición de motivos de la Ley en comento, constituye uno de los elementos imprescindibles para lograr la adopción del impuesto al modelo vigente de los países de su entorno.

El Dr. Diego Marín-Barnuevo, llevó a cabo una comparativa del supuesto español con lo que determina el Tribunal Constitucional Alemán, señalando que, el alcance subjetivo del mínimo existencial se basa en los principios constitucionales en los que se reconoce el Estado Social, la dignidad humana y la protección a la familia.⁶² Por lo que respecta a la determinación de la cuantía del mínimo existencial deja claro que esta debiera ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos, afirmando en ese sentido que para la determinación del mínimo existencial deben ser consideradas las prestaciones de ayuda social, ya que estas son fijadas en función del consumo y adaptadas a las variaciones del coste de la vida.

⁶² Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, *óp. cit.* p. 31.

El autor Pedro M. Herrera, coincide al señalar que el mínimo vital en el Estado Español, se fundamenta en principios tales como el Estado Social y de Derecho, la dignidad de la persona, la igualdad, la capacidad económica y protección a la familia. Este autor realiza también un particular análisis al supuesto alemán tratando de encontrar la relevancia que tiene para España, indicando que la legislación alemana considera a la no tributación del mínimo vital un factor indispensable para una existencia digna personal y familiar como consecuencia de los mandatos constitucionales.⁶³

A la luz de las previsiones establecidas en los distintos ordenamientos jurídicos tributarios, se evidencia que se puede comprobar la existencia de un consenso generalizado para no gravar las rentas necesarias para subsistir, parece indiscutible que esta renta no es la misma para todos los individuos y que será superior según las cargas familiares y las circunstancias personales de cada sujeto.

A. Fundamento legal del mínimo exento en el Sistema Tributario Español

Se observa que la Constitución Española no contiene ninguna referencia expresa a la figura del mínimo exento, lo que no ha impedido que la doctrina sea unánime al afirmar que el fundamento constitucional se encuentre dentro del artículo 31.1, donde se establece el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad contributiva de cada persona mediante lo que se denomina un sistema tributario justo, en la exigencia de respetar un mínimo exento en todas las formas de riqueza sometidas al deber de contribuir.

El Sistema Tributario Español fundamenta su ordenamiento dentro de la Ley General de Tributación, cuya finalidad radica en formular una serie de principios esenciales y normas generales comunes a todos los tributos, que determinan los

⁶³ Cfr. **Herrera Molina**, Pedro M, “Derecho comparado: Especial análisis del caso alemán”, en Martín Fernández, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, pp. 71 y 72.

procedimientos para su establecimiento o aplicación y regulen las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.⁶⁴

Esta Ley General Tributación define los tributos como los ingresos públicos consistentes en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto o causa, es decir un hecho imponible, a la que la Ley vincula el deber de contribuir.⁶⁵ Para este sistema tributario el fin primordial de los tributos es el de obtener ingresos para financiar los gastos públicos y que a la vez puedan servir como instrumentos de política económica, debiendo atender a los principios y fines de la constitución. Dividen los tributos en tres categorías tributarias las cuales se establecen a partir del concepto de hecho imponible, como elemento diferencial de los mismos y son; tasas, contribuciones especiales e impuestos.⁶⁶

Para el caso que nos ocupa se hará referencia exclusiva a los impuestos, los cuales la Ley General Tributaria los define como aquellos tributos que son exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.⁶⁷

En España es el concepto del mínimo personal y familiar que hace tangible el derecho al mínimo vital, se encuentra regulado dentro del contexto del título V denominado adecuación del Impuesto a las Circunstancias Personales y Familiares del Contribuyente dentro de los numerales 56 al 61 de la Ley 26/2014 del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cabe hacer el señalamiento que la Ley en comento es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad generalidad y

⁶⁴ Cfr. **Albi Ibáñez**, Emilio *et al*, *Sistema fiscal español I, IRPF, Imposición sobre la riqueza, hacienda local y autonómica*, Barcelona, España, ed. Ariel, 2014, p 37.

⁶⁵ Ley General Tributaria 58/2003, art. 2.1, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> consultada el 22 de enero de 2018.

⁶⁶ *Ibidem*, art. 2.2.

⁶⁷ *Ídem*.

progresividad, la renta de las personas físicas residentes en España de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares, cuyas características radican sustancialmente en lo siguiente;

i. Es directo por que grava una manifestación directa de capacidad económica y por qué no establece la posibilidad u obligatoriedad de repercutir la cuota tributaria a sujetos ajenos al círculo de contribuyentes;

ii. Personal ya que el hecho imponible no puede ser pensado sin considerar a la persona que manifiesta la capacidad económica definida por el mismo;

iii. Es subjetivo pues la cuantía de la deuda tributaria está condicionada por las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo;

A estas características se le suman otras significativas que no son mencionados explícitamente dentro del texto legal y que tratan particularmente de lo siguiente;

iv. Es progresivo tanto por la posición que ocupa en el Sistema Tributario como en atención al tipo de impositivo que se aplica a las distintas fuentes de la renta;

v. Es periódico ya que la renta se mide en periodos impositivos e intervalos temporales que coinciden con el año natural y su devengo tiene lugar con carácter general el último día de diciembre de cada año;

vi. Es analítico ya que las distintas rentas se determinan, integran y compensan diferenciadamente en atención a su origen. No obstante, se configura como un tributo dual por agruparse los distintos componentes de la renta en dos bases imponibles diferentes; generales y del ahorro.⁶⁸

El objeto del citado impuesto radica en la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta del periodo impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y en cualquiera que sea la residencia del pagador.⁶⁹

⁶⁸ Cfr. **De La Peña Velazco**, Gaspar, Falcón Tella, Ramón y Martínez Lago, Miguel Ángel, (coords.), 2015, *Sistema fiscal español, (Impuestos estatales autonómicos y locales)*, *Manuales*, Madrid, España, ed. Iustel, pp. 27 y 28.

⁶⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 2, España, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf> consultado el 20 de enero de 2018.

B. Principios constitucionales de justicia tributaria en el derecho español en virtud del reconocimiento del mínimo existencial

Los principios constitucionales en virtud del reconocimiento al mínimo existencial, formulan cierta referencia a la igualdad y la capacidad económica, los cuales, son considerados para fundamentar la exigencia de preservar de gravámenes las cantidades destinadas a atender las necesidades vitales.⁷⁰

El principio de igualdad puede manifestarse a través de una doble vía; por un lado, la exigencia de que la igualdad se constituya en un principio inspirador del Sistema Tributario que conlleve a la aplicación del principio de capacidad económica y progresividad lo cual, resulta trascendental para lograr la igualdad real; y, por otro lado, puede manifestarse como la prohibición de discriminación injustificada ante la Ley y en aplicación.

Por su parte el principio de capacidad económica, tiene un contenido esencial que se identifica con la titularidad de medios económicos y la posición de una riqueza suficiente para hacer frente al pago de los tributos.

A lo largo del estudio del concepto del mínimo exento en el derecho español, es de observarse que múltiples autores coinciden, si bien cada uno con sus propias teorías y con diversos matices, en fundamentarlo en el principio de capacidad económica. Lo anterior se debe en gran medida a la recepción del principio dentro de la Constitución Española que lo define como una auténtica exigencia con carácter constitucional al establecer dentro de su contenido la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Dentro del principio de capacidad económica puede observarse un elemento objetivo y un subjetivo; el objetivo se concreta en la fuerza económica o riqueza de la persona, mientras que el elemento subjetivo es la valoración de esa riqueza a la luz del deber de contribuir.

⁷⁰ Cfr. **Palao Taboada**, Carlos, "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en la obra colectiva *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, ed. Tecnos, Madrid, España, 1976, p. 422.

La capacidad económica, como señala el autor Cencerrado Millán, se compone por los diferentes elementos que intervienen en la cuantificación del tributo, en este sentido, el ente público no puede gravar más allá de la capacidad económica de los ciudadanos ni estos están obligados a consentir jurídicamente una contribución por encima de dicha capacidad.⁷¹

Autores como Pedro M. Herrera, señalan al principio de dignidad humana como principio constitucional del mínimo vital, manifestando que este impide gravar a aquellas personas que solo disponen de los recursos indispensables para atender a sus necesidades y las de su familia.

También señala que, dentro del principio de capacidad económica, se inciden tanto el principio de dignidad humana como la prohibición de discriminación en contra de la familia, lo cual frena la posibilidad de someter a gravamen la renta no disponible en virtud de circunstancias personales y familiares variables.⁷²

De conformidad con lo expuesto cobra sentido el concepto que propone el autor Cencerrado Millán sobre el mínimo exento, quien señala que este constituye el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer este del elemento básico, lo cual, le exime legítimamente del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.⁷³

El principio de capacidad económica se convierte por voluntad del constituyente en un criterio donde confluyen el deber y el poder tributario. Es decir, el deber solo puede exigirse de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano, y el poder solo se ejercerse de conformidad con la capacidad económica.

⁷¹ Cfr. **Cencerrado Millán**, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, monografías jurídicas, *óp. cit.* 63.

⁷² Cfr. **Herrera Molina**, Pedro M., "Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar", en **Martin Fernández**, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, pp.15 y16.

⁷³ Cfr. **Cencerrado Millán**, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, *óp. cit.*, p. 63.

Diego Marín-Barnuevo, concluye señalando que la capacidad económica y el principio de igualdad en materia tributaria dentro del derecho español como fundamento de la obligación de preservar de contribución el mínimo existencial, representan el fundamento principal para dejar libre de gravamen la parte de ingresos destinada al mantenimiento del individuo y grupo familiar.⁷⁴

C. Características del mínimo vital en el derecho tributario español

Tal como ya se ha mencionado el principio de mínimo vital no contiene en la Constitución Española referencia expresa, lo cual no ha impedido que la doctrina sea unánime al afirmar que el fundamento constitucional se encuentre dentro del artículo 31.1. Se puede decir que el mínimo vital tiene un enfoque positivo y uno negativo, el primero se refiere a que los tributos se deben articular de conformidad con la capacidad económica de las personas, mientras que el segundo señala que la insuficiencia de capacidad económica impide la existencia del gravamen tributario.

En este sentido, resulta exclusivo del derecho tributario la apreciación de la riqueza desde la perspectiva de ese deber de contribuir, que configura la auténtica definición del concepto de capacidad económica, así como las consecuencias jurídicas que se desprendan.

Al mínimo vital se le puede caracterizar también por contener elementos objetivos que significan la ausencia de riqueza o una cuantía insuficiente; mientras que los subjetivos representan el elemento que se plasmaría en la valoración de esa ausencia o insuficiencia de riqueza desde la perspectiva del tributo como instrumento jurídico de contribución al gasto público.⁷⁵

Una característica más, hace referencia al límite del poder tributario donde se confirma la idea de que dicho poder por deseo del contribuyente, se desenvuelve

⁷⁴ Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, *La proyección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, óp. cit., p.14.

⁷⁵ Cfr. *Ibidem*, p.65.

en un ámbito de discrecionalidad restringida, donde ese límite lo es el mínimo exento derivado de la capacidad económica.

Este sistema de mínimo exento en el Sistema Tributario Español, concluye que los tributos son instrumentos jurídicos destinados a concretar la obligación contributiva de los ciudadanos para el sostenimiento del gasto público, los cuales, se legitiman con el principio de capacidad económica de conformidad con la Constitución Española.

El Dr. Diego Marín-Barnuevo, realizó un análisis sobre la protección jurídica conferida por el legislador a la figura del mínimo existencial dentro del ámbito del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, llegando a las siguientes consideraciones:

Se indicó que la pérdida de la capacidad económica que emana de los gastos de manutención de la familia no tienen lugar de forma sistemática en la regulación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en España, sino por el contrario, esa consideración se ha llevado a cabo por medio de una superposición de beneficios fiscales de naturaleza diversa que ha venido dificultando la valoración a los efectos para controlar el cumplimiento del mandato constitucional y como consecuencia, se ven aminorados los derechos y la confianza de los ciudadanos hacia la justicia.⁷⁶

Otra situación que perturba los derechos del contribuyente en el Sistema Tributario Español, se identifica cuando dentro de la compensación de gastos derivados de la manutención se lleva a cabo mediante un sistema de deducciones en la cuota, lo cual conlleva a desigualdades y no puede justificarse mediante el principio de progresividad, ya que su operatividad debe vincularse a la configuración de los tipos de gravamen y en ningún caso al número de sujetos que integran la unidad familiar.

Resulta también perjudicial al sistema, que se sitúa en condiciones de igualdad a sujetos merecedores de un trato jurídicamente diferenciado, es decir, el sistema tiende a igualar en gravamen, a quienes tienen hijos y a quienes no los tienen, lo cual, puede resultar contrario al principio de igualdad tributaria pese a que, por su

⁷⁶ Cfr. *Ibidem*, p.89.

naturaleza, serian merecedores de un trato diferenciado en virtud de los principios de capacidad económica y protección de la familia.

Como solución a lo anteriormente planteado el Dr. Marín-Barnuevo propone que el legislador debe buscar otro camino para tratar de manifestar la pérdida de capacidad económica derivada de la cobertura del mínimo existencial en la base imponible como lo podrían ser una deducción en la base imponible determinada por el sujeto pasivo. Por lo anterior, es de observarse que los tributos deben regularse una vez que se haya llevado a cabo un análisis en conjunto de todos sus elementos estructurales de lo cual no quepa lugar a duda que se está grabando el verdadero objeto del tributo, es decir, la manifestación de la riqueza del titular del obligado.

D. Ámbito de aplicación del mínimo vital en el Sistema Tributario Español

Dentro de Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, se consideró una total innovación la incorporación en la regulación del tributo del Mínimo Personal y Familiar a fin de gravar la renta discrecional del contribuyente, es decir, aquella de la que en principio el sujeto puede disponer libremente y que excede la que ha de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades esenciales y propias de su familia. No puede ignorarse que el Mínimo Personal y Familiar en la regulación normativa española no ha tenido como única finalidad la protección del mínimo existencial, pues también ha pretendido conseguir otras finalidades.

En un primer momento y con la aparición del supuesto de mínimo exento dentro del contexto de la Ley 18/1991, se llegaron a sustituir conceptos considerados a gravar a tipo cero, así como deducciones familiares en la cuota, es decir, para esos años se defendía la conveniencia de proteger el mínimo existencial del contribuyente y su familia mediante el establecimiento de reducciones en la base imponible del impuesto en comento tratando de eliminar el supuesto que prevalecía entonces en España que se efectuaba mediante deducciones en la cuota de dicho impuesto.

La exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas hacia 1998, trajo consigo la inclusión a la Ley del término

Mínimo Personal y Familiar, advirtiendo como imprescindible la adaptación al impuesto de determinadas figuras circunstanciales y similares a las vigentes en los países de su entorno, siendo unas de las adaptaciones más importantes para la reforma de ese año el hecho de que se definiera como objeto del impuesto, la renta disponible y se considera como tal, la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen, para lo cual, se declaró la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes.⁷⁷

La incorporación del Mínimo Personal y Familiar en la citada Ley, fue considerada una total innovación, pues de este modo se propuso limitar el gravamen del que puede disponer libremente el contribuyente a fin de dedicar de forma obligada a la cobertura de las necesidades de él y de su familia, es decir, del mínimo existencial, se consideró como la suma necesaria para desarrollar la vida digna del contribuyente, es decir mínimo personal, y de las personas a su cargo en virtud de sus deberes familiares o asimilados, es decir mínimo familiar, que existe en los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.

Con la publicación de la Ley 40/1998 en comento, se introdujo como novedad la identificación de la renta gravada con la renta disponible y la compensación de los gastos del mínimo existencial a través de reducciones en la base imponible.⁷⁸ Es decir, el Mínimo Personal y Familiar en la Ley del Impuesto de Sobre la Renta

⁷⁷ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-28472> consultado el 20 de enero de 2018.

⁷⁸ El artículo 40.2 de la Ley 40/98 en España, reconoció un mínimo exento para el contribuyente por importe de 3.300 euros, que ascendía a 6.600 en caso de tributación conjunta, y que se incrementaba sensiblemente en supuestos de discapacidad, lo que significaba reconocer también en España, un mínimo exento aplicable a todos los contribuyentes, con independencia de la cuantía de su renta. Por su parte el artículo 40.3 establecía la cuantía que debe computarse en concepto de mínimo familiar.

Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar", Carpizo, Jorge y Valadez, D., *óp. cit.*, pp. 12 y 13.

para las Personas Físicas de 1998, constituyó también el medio a través del cual se pretendía corregir los efectos que produce la progresividad en la acumulación de rentas cuando se tributa conjuntamente, efectos que en la normatividad de 1991 era subsanados a través de la previsión de una escala especial para los supuestos de tributación conjunta que desapareció con la regulación posterior. En otras palabras, la exoneración del mínimo vital de las personas para efectos tributarios encontró su razón de ser dentro del principio de igualdad, cuya concreción en el ámbito tributario opera fundamentalmente a través del principio de capacidad económica, es decir, desde una perspectiva general cuando dos sujetos tienen la misma capacidad económica, la exoneración de aquellas rentas no son índice de dicha capacidad económica, mientras que desde el punto de vista de la dimensión familiar del mínimo existencial, dos personas que obtienen la misma renta pero que tienen distintas cargas familiares no tienen la misma capacidad económica, por lo que ha de ser tratadas de forma diferente.⁷⁹

La Ley 35/2006, introdujo cambios en la configuración de ese impuesto, encaminados esencialmente a mantener una estructura dual a la base imponible.

En este sentido el mínimo existencial en el contexto de la Ley del 2006, parece reproducir el sistema de compensación de gastos familiares en la base liquidable al regularse como reducciones de la base imponible, modificando su aplicación al establecer que el mínimo existencial se integre primero en la base de cálculo de la cuota y luego se excluya de tributación.⁸⁰ Este sistema, significó que la

⁷⁹ Cfr. **Sánchez Blázquez**, Víctor, "El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley española del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y los principios constitucionales tributarios", *Nueva fiscalidad*, España, núm. 4, julio-agosto 2009, p. 27.

⁸⁰ En la práctica, esa confusa disposición significa que el Mínimo Personal y Familiar forma parte de la base sobre la que se aplican los tipos de gravamen, la cuota resultante se aminorará como consecuencia de aplicar la escala de gravamen al mínimo personal y familiar, lo que implica que la renta destinada a la protección del mínimo existencial aumente el tipo de gravamen al que quedan sometidas las demás rentas del contribuyente. Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar", *óp. cit.*, p. 15.

compensación de gastos familiares volvió a tener la consideración de beneficio fiscal tal como ocurría en la Ley 18/1991 y no así como extramuros del impuesto.

Por su parte la actual Ley 26/2014, fue precedida por un debate político que proponía la introducción de diversos cambios en el Sistema Tributario Español, sin embargo, nada de lo prometido se reflejó en la misma, ya que esta respetó íntegramente su estructura de la misma y se limitó a reducir los tipos de gravamen y añadir otros cambios poco significativos.⁸¹

Tanto en la normativa de 1998 como en la de 2014, se llevó a cabo la protección de diferentes finalidades sociales garantizadas constitucionalmente. Es el caso de la protección a la tercera edad y a las personas discapacitadas, lo que se logra por medio de la aplicación de mayores cantidades en concepto de mínimos ante estas situaciones especiales o de la protección a la familia, fundamentalmente a través de su vertiente de ascendientes y descendientes. En lo que respecta al concepto de Mínimo Personal y Familiar, la Ley únicamente incrementó ciertas cuantías a fin de argumentar con ello la protección de la familia.⁸²

Los preceptos legales que reglamentan el Mínimo Personal y Familiar dentro de la Ley en comento, regulan cuatro mínimos que prevé la normativa española, estos son; por contribuyentes, descendientes, ascendientes y discapacidad,

⁸¹ Ley 26/2014, preámbulo, España, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12327 consultado el 20 de enero de 2018.

⁸² Expertos señalan que dicho incremento en las cuantías únicamente compensó el efecto que tuvo la inflación en magnitudes dinerarias y que, en el supuesto del mínimo por contribuyente, el incremento suscitado no llegó ni a compensar la pérdida de valor del dinero derivada del efecto de la inflación, es decir, la cuantía establecida por ese concepto era desde 2008, 5.150 euros. Si consideramos que desde 2008 hasta 2014 la inflación acumulada ha sido del 10,7%, la conclusión es que sería necesario aumentar esa primera cantidad hasta 5.702 euros para corregir el efecto de la inflación. Sin embargo, la cantidad reconocida como mínimo personal del contribuyente en 2014 fue de 5.550 euros, claramente inferior al resultado de deflactar la cantidad de 2008.

Cfr. Marín-Barnuevo Favo, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario", *Óp. Cit.* p.88.

previando en cada caso diferentes cuantías y recogiendo de modo adicional, en alguno supuestos, incrementos mínimos generales correspondientes.⁸³

Este Mínimo Personal Familiar se encuentra regulado dentro del contexto del Título V denominado Adecuación del Impuesto a las Circunstancias Personales y Familiares del Contribuyente dentro de los numerales 56 al 61 de la Ley 26/2014 del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, se señala que el Mínimo Personal y Familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto y que además, será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad referentes en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley en comento.⁸⁴

El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5550 euros anuales incrementando en 1150 euros anuales si la edad es superior a 65 años y en 1.400 euros anuales si rebasa los 75 años.⁸⁵

El mínimo por descendientes aplicará por cada hijo menor a 25 años o con discapacidad a cualquier edad. Debe convivir con el contribuyente y no tener exenciones superiores a 8000 euros anuales por rentas excluidas aplicando en la

⁸³ Ley 35/2006, arts. 57, 58, 59 y 60, preceptos con los cuales se cuantifican los gastos de subsistencia para los distintos supuestos previstos que conforman la estructura del mínimo personal y familiar que por ser necesarios para el contribuyente y las personas a su cargo que deberían de excluirse de la tributación.

La citada Ley Española determinó cuantías y montos de exclusión previstas en la Ley del 2006 de la siguiente forma, 5.050 por mínimo del contribuyente, que cuando tenga una edad superior a 65 años, se aumenta en 900 euros y que, a su vez, se incrementa en 1.100 euros adicionales, en el caso de que la edad sea superior a 75 años 1800 euros, por mínimo de descendientes, para el primero de ellos, 2.000 euros por el segundo, etc. Estas cuantías han sido actualizadas con posterioridad en el año 2009 por lo que se debe estar a lo previsto en la Ley 2/2008 de 23 de diciembre en España.

⁸⁴ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 56, España, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf> consultado el 20 de enero de 2018.

⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, art. 57.

forma siguiente; a) 2400 euros anuales por el primero, b) 2700 euros anuales por el segundo, c) 4000 euros anuales por el tercero y d) 4500 euros anuales por el cuarto y siguientes.⁸⁶

Mínimo por ascendientes que convivan con el contribuyente, aunque estén internados en centros especializados y no tenga exenciones superiores a 8000 euros anuales por rentas excluidas en la siguiente forma; a) 1150 euros anuales, por cada uno mayor de 65 años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, b) 1.400 euros anuales por ascendiente mayores a 75 años. Se asimilarán a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y asilo.⁸⁷

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes. En la siguiente forma; a) 3000 euros anuales por persona con discapacidad; b) 9000 euros anuales por persona con discapacidad y acredite grado de discapacidad igual o superior al 65 %; c) 3000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes. En ambos casos se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3000 euros anuales previa acreditación. Se hace también referencia a las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, a fin de llevar a cabo el importe de los mínimos a que se refieren los artículos previamente referenciados de la Ley en comento.⁸⁸

Finalmente cabe hacer el señalamiento que dentro del Sistema Tributario Español, existen autores que opinan que el mínimo vital puede analizarse desde diferentes figuras que lo conforman y no únicamente encuadrándolo dentro del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas como el denominado mínimo personal y familiar, pudiendo entonces con ello distinguir entre las diferentes categorías tributarias consagradas en la Ley General de Tributación, impuestos,

⁸⁶ Cfr. *ibidem*, art. 58.

⁸⁷ Cfr. *ibidem*, art. 59.

⁸⁸ Cfr. *ibidem*, arts. 60 y 61.

tasas y contribuciones y la comprensión de los mecanismos concretos utilizados por cada uno de los tributos para gravar la riqueza del obligado tributario.

E. Sobre los criterios de cuantificación del mínimo vital en España

Siempre ha existido esa dificultad en cuanto a la determinación de la cuantificación del mínimo vital ya que se ha evidenciado el problema que conlleva el estudio de la exención del mínimo exento puesto que, todos los intentos realizados para determinarlo con cantidades específicas han resultada poco afortunadas.

El parámetro de cuantificación del Mínimo Personal y Familiar, además de la valoración de los beneficios fiscales previstos en la regulación del impuesto citado, conlleva a la evaluación de la insuficiencia del régimen de deducciones previstos en este impuesto, ya que, el hecho de compensar los gastos de protección de la familia resulta aún más difícil, pues como es conocido, se debe calcular la cuantía del Mínimo Existencial y Familiar por el número de integrantes, lo cual determina la necesidad de establecer otros elementos de cuantificación aptos para llevar a cabo ese tratamiento de la información. Lo cierto es que, dentro del Sistema Jurídico Español, aun existiendo el reconocimiento en virtud del cual el mínimo vital debe quedar exento, lo más difícil ha sido siempre extraer consecuencias jurídicas directas del eventual incumplimiento de dicho mandato. Lo anterior se evidencia ya que una vez reconocida la existencia de una regla imperativa que obliga al legislador a no someter a gravamen una determinada cantidad, la falta de criterios jurídicamente aceptados para determinar esa cuantía, frustra cualquier intento de controlar el cumplimiento de dicha regla, es decir, pese a que todos los operadores jurídicos coinciden en preservar el mínimo existencial, al no establecerse un razonamiento de cuantificación jurídicamente válido, resulta prácticamente imposible comprobar si el mandato se cumple o no. Tal como ya se ha mencionado, para España, la experiencia alemana fue considerada de gran trascendencia, pues su legislación puso de relieve que no bastaba con garantizar el Mínimo Existencial Personal, sino que era preciso tener en cuenta factores tales como la edad, enfermedad, minusvalía, cargas extraordinarias y personales y en

este sentido, si bien el legislador español ha establecido mecanismos para tomar en consideración las circunstancias de edad y minusvalía, le han hecho falta también mecanismos que permitan la deducibilidad de ciertos gastos necesarios e ineludibles.

Se ha hablado sobre la existencia de diversos supuestos para el establecimiento de un parámetro de cuantificación de mínimo vital, sin embargo, sumándonos a la opinión del Dr. Diego Marín-Barnuevo, debiera prevalecer el criterio que indica que el fundamento de la exención del mínimo existencial reside en el principio de capacidad económica, que exige y al mismo tiempo justifica, la no tributación de la cantidad destinada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y su familia, con independencia de su fuente de procedencia, con ello, la protección del mínimo vital, no solo se podría obtener por medio de una exención, sino también a través de figuras tales como; reducciones, deducciones o cualquier otro instrumento que permita preservar de gravamen ese mínimo vital.⁸⁹

En todos los casos, lo valioso deben ser los criterios de valoración y evaluación de la protección conferida por el legislador donde será preciso tomar en cuenta todos los beneficios fiscales establecidos en la normativa reguladora, pues no debe olvidarse que el mínimo existencial y los gastos familiares en la regulación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en España, ofrecen un arsenal nada desdeñable de criterios para controlar la legitimidad de la formación tributaria conforme al techo mínimo de los derechos económicos y sociales amparados por la Constitución Española.⁹⁰ La ruptura del ideal de estructuración de un modelo de compensación de gastos familiares evidencia que la protección del mínimo vital parece siempre estar inspirada en motivos políticos y coyunturales, sin que verdaderamente prevalezca el fundamento lógico y jurídico

⁸⁹ Cfr. **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario", *Óp. Cit.* pp. 63 y 64.

⁹⁰ Cfr. **Casado Ollero**, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta, El contenido constitucional de la capacidad económica", en *REDF* núm. 34, abril-junio, 1982.

de preservar de gravamen la porción de renta destinada inexorablemente a cubrir los gastos necesarios para asegurar la vida digna del contribuyente y su familia.

2. Aproximación al concepto jurídico del derecho al mínimo vital en México

La concepción del principio al mínimo vital en México se ha desarrollado únicamente desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinal y probablemente su referencia remota se encuentre en el derecho laboral, donde se introdujo jurídicamente el concepto de salario mínimo definiéndolo como: aquel que garantiza la satisfacción de las necesidades del trabajador y de su familia; sin embargo, el monto y el poder adquisitivo del salario han sido temas de amplio debate diversos países del mundo.⁹¹

La expresión mínimo vital ha evolucionado más allá de su concepción dentro del derecho laboral, por lo que hoy en día es conocido indistintamente como mínimo vital, mínimo exento o mínimo existencial. Este término se respalda en la concepción moderna del Estado Democrático Social de Derecho que conlleva reglas de solidaridad y justicia social, cuyos objetivos básicos radican en preponderar la protección de los derechos humanos fundamentales mismos que van de la mano con la Reforma Constitucional de junio de 2011 en la materia. En este contexto, derecho al mínimo vital preexiste en el reconocimiento de que todos tenemos derecho a una vida digna que el Estado debe procurar.

Este mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está limitado introducirse, por no estar legitimada

⁹¹ Cfr. **Comisión Nacional de Derechos Humanos**, *Salario mínimo y derechos humanos*, México, 2016, p. 1. http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/OtrosDocumentos/Doc_2016_018.pdf consultado el 17 de julio de 2016.

constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.⁹²

En consideración de la Dra. Gabriela Ríos Granados, el derecho al mínimo vital quiere decir:

El núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, la salud, la educación, los alimentos. El derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y en la norma convencional. La jurisprudencia mexicana ha fundamentado este derecho en el artículo 31, fracción IV, así como 1 de la Constitución Federal.⁹³

El principio del mínimo vital constituye un derecho y una garantía fundada en la dignidad humana que obliga al Estado a reconocer, proteger y fomentar un patrimonio mínimo que satisfaga las exigencias más elementales de toda persona, (vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura, así como un medio ambiente sano y sustentable);⁹⁴ mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta como una barrera al legislador a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria, atendiendo a la potencialidad de cada persona para contribuir, lo cual se debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el

⁹² Cfr. Amparo en revisión 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010, 507/2010, Derecho al mínimo vital.

⁹³ Cfr. **Ríos Granados**, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos" en *Derechos Humanos de los contribuyentes*, Ríos Granados, Gabriela, (coord.) Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014 p.69. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf> consultado 29 de noviembre de 2016.

⁹⁴ Cfr. Tesis 1a. X/2009, registro 168160, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547; Tesis 1a. XCVIII/2007, registro 172546, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 792; Tesis 1a. XCVII/2007, registro 172545, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 793.

caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de dicha persona, el cual no puede ser trastocado por el legislador al momento de fiar una contribución o tributo, es decir, no está legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.⁹⁵

3. Objetivo de la existencia del mínimo vital en México

El derecho al mínimo vital cobra vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales señalados en la Constitución Federal, siendo así que el goce de este concepto representa un presupuesto sin el cual la sustancia de nuestro orden constitucional carece de sentido, por ello, la esencia de este concepto consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegida constitucionalmente.

El derecho al mínimo vital debe considerar que la persona no vea disminuido su patrimonio sino en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva y en este sentido, evidencie contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales.

En virtud de lo anterior es de observarse que el objetivo del derecho al mínimo vital considera todas las medidas positivas o negativas indispensables para evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.

De esta forma, el objetivo engloba diversas medidas, cuya finalidad consiste en evitar que la persona vea reducida su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones indispensables que le permitan llevar una vida digna.⁹⁶

⁹⁵ *Cfr.* Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2012, Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, edición especial Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, septiembre 2011- febrero p. 41.

⁹⁶ *Cfr.* Tesis 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793; Tesis. I.4o.A.12 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Decima Época, Libro XVII, t. 2, febrero de 2013, p. 1345 y Amparo en Revisión 2237/2009.

4. Fundamento del mínimo vital

A. En México

El contenido y alcance del derecho al mínimo vital se ha ido decantando y fijando mediante la acción de los Tribunales competentes. En nuestro país, este derecho al mínimo vital como ya se ha mencionado, no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución Federal, sin embargo, en las últimas dos décadas se han desarrollado precedentes sobre el salario mínimo y su trascendencia.

El derecho al mínimo vital no debe ser considerado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica, sino también para el desarrollo de la libre existencia y para llevar a cabo una vida digna; en este sentido, le corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional en la organización política, económica, cultural y social del país para lograrlo.⁹⁷

Este derecho al mínimo vital se relaciona significativamente con el derecho a percibir un salario mínimo que pueda llegar a ser exceptuado de gasto compensatorio embargo o descuento.⁹⁸

El derecho al mínimo vital, no solo se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, sino que además puede obtenerse de la interpretación sistemática de los diversos artículos constitucionales; 1, 3, 4, 25, 26, 27, 28, sin demérito de los artículos 6, 13 y aquéllos numerales de orden Constitucional que reconocen derechos humanos de seguridad jurídica y libertad. Lo anterior incluso, sin menoscabo de los artículos consignados constitucionalmente que tienen relación con la vida digna, como lo es el derecho a la vivienda, seguridad social y otros de similar importancia, además, debe considerarse el contenido de la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de la

⁹⁷ De conformidad con lo que señala la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 25.

⁹⁸ *Cfr.* art.123, apartado. A, fracción. VIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

Constitución Mexicana, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

Resulta importante destacar que desde la Reforma Constitucional de junio de 2011, el artículo 1 de la Constitución Mexicana cobra importancia ya que la actual redacción dio origen a la obligación de toda autoridad de llevar a cabo la interpretación de todas las normas, es decir, además de la Constitución Federal, lo dispuesto en los instrumentos internacionales suscritos por México en el ámbito de derechos humanos deben ser analizados e interpretados, favoreciendo siempre a las personas con la protección más amplia, en este sentido se deduce lo siguiente:

El artículo 3 constitucional, además de salvaguardar el derecho humano a la educación, está encauzado por un criterio democrático que considera un estilo de vida fundado en el mejoramiento del nivel económico, social y cultural del pueblo y no solamente como una estructura política.

El artículo 4 de la Constitución Mexicana, reconoce y salvaguarda derechos que es posible reagrupar en cuatro bloques relacionados con el mínimo vital, y son:

i. El bloque derechos relacionados con la igualdad de género ante la ley y la protección de la organización y desarrollo de la familia;

ii. El bloque de derechos relacionados con el desarrollo y bienestar de la familia, su derecho a un medio ambiente sano, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico, derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, protección de la salud, acceso a la cultura física y práctica del deporte, y al disfrute de los bienes y servicios que presta el estado;

iii. Derecho de la familia al disfrute de una vivienda digna y decorosa;

iv. El relacionado con la protección de los derechos de los niños, derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral y su acceso a la mejor forma de vida.⁹⁹

⁹⁹ *Cfr. Franco González Salas*, José Fernando, “El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro”, Ponencia presentada en el Foro: Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes, organizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 28 de junio de 2013, Ciudad de México.

Como ya se mencionó, sin menoscabo de artículos constitucionales que reconocen derechos humanos de seguridad jurídica y libertad, cabe hacer mención del artículo 6 constitucional, el cual salvaguarda entre otros, el derecho a la libertad de expresión, al acceso a la información, la protección de datos personales y el acceso a las tecnologías de la información y comunicación. También, el numeral 13 de la Constitución Federal, dispone que nadie puede ser juzgado por leyes privativas o tribunales especiales, tampoco gozar de emolumentos que no sean compensación del propio servicio público y estén expresamente determinados en la Ley correspondiente.

El artículo 25 de nuestra Carta Magna indica que el Estado es el comisionado de la rectoría del progreso nacional, quien debe garantizar que este sea sustentable e integral y que, mediante la competitividad, el fomento del empleo, el crecimiento económico y una justa distribución de la riqueza e ingreso, permitan el ejercicio pleno de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales. Este numeral tiene relación con el párrafo primero del artículo veintiséis de la Constitución Federal, donde se señala que el Estado tiene la obligación de organizar un sistema de planeación democrático que dote de solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía del país, a fin de que le permita alcanzar una democratización política, social y cultural.

El numeral 27, regula la distribución de la propiedad con la finalidad de obtener una repartición equitativa de la riqueza pública y de conseguir un equilibrado desarrollo de nuestra Nación y de la condición de vida de la población en general.

El artículo 28 de la Constitución Federal señala que se sancionará rigurosamente el manejo indebido de artículos o bienes de consumo necesarios, con la finalidad de obtener el alza de los precios y obligar a los consumidores a pagar indebidamente un importe, derivando con ello perjuicio injusto al público en general. Por ello, el legislador se encuentra obligado fijar las bases para determinar los precios máximos de artículos, materias o productos necesarios para la economía nacional o el consumo popular y debe imponer modalidades para evitar acciones que provoquen insuficiencia en el abasto, o el alza de precios.

El artículo 31 constitucional, en su fracción IV, indica que es obligación de los mexicanos contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa de conformidad con lo que dispongan las leyes, así de la Federación, la Ciudad de México y los Municipios.

Importante es destacar que el artículo 123 de la Constitución Mexicana reconoce el derecho de toda persona al trabajo digno y socialmente útil, así como derechos protectores de los trabajadores, entre otros, el derecho a un patrimonio familiar y a percibir un salario mínimo. El artículo en comento es pionero en coincidir con el reconocimiento de los derechos protectores de los trabajadores.¹⁰⁰

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que el salario mínimo es uno de los factores más importantes para garantizar el mínimo vital, sin embargo, este se encarga de salvaguardar únicamente el derecho de las personas sujetas a una relación de trabajo formal.

El artículo 123 apartado A, fracción VI segundo párrafo de la Constitución Federal, señala que los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación de los hijos, además, en su fracción octava dispone que dicho salario quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.¹⁰¹ Como se sabe, este concepto de salario mínimo se encuentra

¹⁰⁰ El salario constituye uno de los derechos de las personas que realizan una actividad de subordinación para un tercero. Los ingresos de una persona deben ser suficientes para cubrir necesidades básicas de alimentación, vivienda, salud, educación, entre otras, para él y su familia. Este derecho se relaciona con el goce y la satisfacción de derechos humanos. *Cfr. Comisión Nacional de Derechos Humanos*, 2016, Salario mínimo y derechos humanos, México, p.1. http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/OtrosDocumentos/Doc_2016_018.pdf consultado 28 de junio de 2016.

¹⁰¹ En 1962 fue incorporada la figura del salario mínimo al artículo 123 de la Constitución Mexicana con el propósito de lograr armonización en las condiciones sociales y económicas, así como las necesidades y aspiraciones de los trabajadores, lo anterior se advierte dentro de la exposición de motivos presentada a presentada en la Cámara de Senadores por el Poder Ejecutivo Federal el 27 de diciembre de 1961.

desarrollado en la Ley Federal del Trabajo en sus artículos 90 al 97, sin embargo, sabemos que su finalidad aún representa una aspiración, dado que los salarios mínimos en México, no satisfacen aun este estándar;¹⁰² el salario mínimo debiera ser un elemento fundamental para garantizar el mínimo vital de la sociedad.

Es ineludible que las reflexiones en torno al salario mínimo, brindan fortaleza y protección a los derechos humanos de los contribuyentes, ya que a partir de la Reforma Constitucional de junio de 2011, el Estado Mexicano reafirmó que la protección de los derechos humanos puede provenir tanto de fuentes nacionales como internacionales, destacando que las disposiciones jurídicas nacionales e instrumentos internacionales en materia de derechos humanos, reconocen el vínculo ineludible entre la remuneración de las personas que trabajan y su dignidad humana. Ello evidencia también la función del salario mínimo, como medio para lograr el goce y disfrute de los derechos de los contribuyentes.

Se estima entonces que de la interpretación sistemática de los preceptos previamente citados, se proporcionan las bases constitucionales que propugnan el derecho al mínimo vital de toda persona sin demérito de muchos otros derechos consignados en nuestra Constitución Federal que tienen también relación con la vida digna como aquellos que salvaguardan derechos tales como: derecho a la vivienda, la seguridad social y otros de similar importancia; por ello, resulta válido sostener el reconocimiento de que el Estado Mexicano debe garantizar un mínimo vital a todas las personas siempre con base en las regulaciones legales expedidas y bajo las posibilidades y limitaciones presupuestales que se enfrentan.

B. Ámbito internacional

Tal como ya se ha mencionado, el derecho al mínimo vital se ha desarrollado en nuestro país desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinal, y en mundo no se

¹⁰² Hoy en día es la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos, un organismo público integrado por representantes de los trabajadores, patrones y gobierno, la encargada velar por que los salarios mínimos sean suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

logra ubicar de manera expresa dentro de textos constitucionales ni tampoco dentro de los diversos ordenamientos jurídicos de talla internacional, sin embargo, es posible localiza su fundamento en aquellas disposiciones que se encargan de salvaguardar el derecho que satisface necesidades indispensables para la dignidad del hombre.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos contiene primordialmente dos disposiciones claves que salvaguardan el derecho al mínimo vital. El primero de ellos instituye que toda persona que labora tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure a él y a su familia, una existencia digna que además podrá complementarla en todo momento con cualquier otro medio de protección social. La segunda disposición establece que todas las personas tienen derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, a él y a su familia, protección a la salud y asistencia médica; deben ser dotados de alimentación, vestido, vivienda y en general de todos los servicios sociales necesarios y además, deben de contar con seguro para el desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por situaciones ajenas a su voluntad. No obstante lo anterior, el derecho al mínimo vital puede también extraerse de la esencia de la Declaración Universal de los Derechos Humanos teniendo como fundamento principios tales como; el derecho a la dignidad, a la vida, a la libertad y seguridad, a la propiedad y a la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales.¹⁰³

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales señala que los Estados parte reconocen que las personas gozarán de las condiciones de trabajo satisfactorias a fin de asegurar que las remuneraciones sean equitativas sin ningún tipo de distinciones, además de proveer de condiciones dignas para los trabajadores y sus familias, entre estas: seguridad e higiene en el trabajo, igualdad de oportunidades laborales, jornadas de descanso y

¹⁰³ Cfr. Declaración Universal de los Derechos Humanos, arts. 1, 3, 17, 22, 23.3 y 25.1, <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/index.html> consultado el 20 de enero de 2018.

disfrute del tiempo libre además del derecho a recibir las prestaciones de ley.¹⁰⁴ Este pacto también dota de reconocimiento para que las personas tengan derecho a preservar un nivel de vida adecuado para ellos y sus familiares, lo anterior con la finalidad de dar cumplimiento a las necesidades básicas y asegurar un aumento progresivo de las situaciones de bienestar.

En la esfera europea no debe desestimarse la importancia de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,¹⁰⁵ la Carta Comunitaria de los Derechos Sociales de los Trabajadores,¹⁰⁶ además de la Carta Social Europea,¹⁰⁷ las cuales resultan ser también fundamentales para el sosteniente del principio del mínimo vital.

Dentro del ámbito interamericano destaca ineludiblemente la Carta de la Organización de los Estados Americanos, indicando que todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Cfr. Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales. art. 7, <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx> consultado el 21 de enero de 2018.

¹⁰⁵ Cfr. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, arts. 1, 2, 6, 7, 20, 33, 34 y 35, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016P/TXT&from=ES> consultado el 21 de enero de 2018.

¹⁰⁶ Cfr. Carta Comunitaria de los Derechos Sociales de los Trabajadores. arts. 5, 10 y 19, <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/europa/CDSFT/1989-CDSFT.htm> consultado el 21 de enero de 2018.

¹⁰⁷ Cfr. Carta Social Europea, Parte I, 3, 4, 12, 13, 14, 16, 27, 30, 31, Parte II, arts. 11, 12, 13, 14, 16 y 19, <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/ConsejoDeEuropa/Documents/Carta%20Social%20Europea.pdf> consultado el 21 de enero de 2018.

¹⁰⁸ Cfr. Carta de la Organización de los Estados Americanos, art. 45-A, http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_A-41_carta_OEA.asp consultado el 21 de enero de 2018

Por su parte, el protocolo de San Salvador, dispone el reconocimiento de los estados partes del derecho al trabajo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias. Imponiendo a su vez la obligación de garantizar una remuneración equitativa con el aseguramiento de diversos derechos laborales y un salario satisfactorio que abone a la dignidad humana.¹⁰⁹ Este último protocolo tiene íntima relación con la Convención Americana de Derechos Humanos al hablar de derechos económicos sociales y culturales.¹¹⁰

5. Aplicación del concepto mínimo vital como parámetro en el ámbito fiscal

El mínimo vital en la óptica tributaria requiere un análisis desde el principio de proporcionalidad que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, precepto que hace referencia a la obligación de contribuir con el gasto público de conformidad con la capacidad contributiva del individuo, sin embargo, el principal conflicto radica en la determinación de dicha capacidad, es decir, en la consideración de cuando realmente el individuo está en posibilidad de aportar o de pagar, la cual tiene estrecha relación con la capacidad de pago que comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscal del individuo.

La capacidad contributiva implica una aptitud real de pago de contribuciones una vez que se ha traspasado el umbral de no tributación al que se le conoce como mínimo vital, dentro del cual, se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno que cubra las necesidades básicas tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, entre otros. Dicha capacidad contributiva, advierte una

¹⁰⁹ Cfr. Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, art. 7, <http://www.oas.org/juridico/spanish/Tratados/a-52.html> consultado el 21 de enero de 2018

¹¹⁰ Cfr. Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 26, http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm consultado el 21 de enero de 2018.

capacidad económica cualificada que habilita a las personas contribuir con parte de sus ingresos al gasto público, siempre que el impuesto mismo no lo prive de la satisfacción de un mínimo personal y familiar. Es este sentido que el principio de capacidad contributiva habilita la prestación tributaria solamente hasta el límite de dicha capacidad del individuo.

Tal como lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las personas cuyos niveles de ingreso sean apenas suficientes para subsistir no deberían ser requeridas para aportar cantidad alguna a título de contribuciones, por ello, quienes no cuentan con un nivel económico mínimo, debieran quedar al margen de la imposición.¹¹¹

No obstante lo anterior, las personas están obligadas a contribuir al financiamiento de las cargas públicas de conformidad con su capacidad contributiva siempre que no exceda un umbral que pueda ser considerarse idóneo para dar cumplimiento a la obligación constitucional tributaria, en este contexto, se debe analizar si la persona dispone de recursos y si puede ser relevada de determinadas cargas fiscales ya que el derecho al mínimo vital es un límite que el Estado no puede traspasar en la recaudación ya que debe respetar un patrimonio protegido a efecto de atender las necesidades elementales para llevar una vida digna.¹¹²

El Estado debe eliminar cualquier obstáculo de índole económico y social que le impidan el pleno desarrollo de la persona y su efectiva participación en la organización política, económica, cultural y social del país.

El derecho al mínimo vital, independientemente de la situación personal, laboral o familiar del individuo, se concibe como una garantía que provee los recursos mínimos de subsistencia donde no solo deben considerarse los elementos indispensables para la supervivencia económica del individuo, sino que también pueden ser involucrados elementos que le permitan hacer valer plenamente el

¹¹¹ *Cfr.* Tesis. 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p.547.

¹¹² *Cfr.* Tesis. I.4o.A.30 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVII, t. 2, febrero de 2013, p.1347.

ejercicio de su libertad y dignidad, lo anterior lo deja también muy claro la Suprema Corte de Justicia de nuestro país.

Las decisiones que ha tomado el Máximo Tribunal en México respecto del régimen tributario y el concepto de derecho al mínimo vital tienen estrecha relación con el artículo 31 fracción IV constitucional. Como ya se ha expresado, el derecho al mínimo vital se ha reconocido en diversos sistemas jurídicos del mundo desde hace ya algunos años, proviniendo de principios tales como la búsqueda del Estado Democrático Social y la dignidad humana, donde legislador tributario no debe gravar los recursos necesarios para la subsistencia básica de las personas.

Sin embargo, y tal como se explicará en un apartado más adelante dentro de esta investigación, uno de los principales problemas radica en que no existe uniformidad para determinar los medios o recursos que podrán garantizar la satisfacción de las necesidades básicas de los individuos, así como el alcance que debiera tener esta medida.

Sin embargo, de la lectura de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se observa que existen precedentes que se ha pronunciado en torno al mínimo vital en los siguientes sentidos:

El Amparo en Revisión 1780/2006, fue resuelto por la Primera Sala de nuestro Alto Tribunal donde se emitió pronunciamiento sobre la existencia del derecho al mínimo vital como un límite para el legislador tributario en la imposición de tributos, es decir, aun cuando los causantes deben participar con las cargas públicas, deben hacerlo de conformidad a su capacidad contributiva. Por su parte la Segunda Sala, al resolver el Amparo en Revisión 1301/2006, determinó que el legislador no puede imponer contribuciones a quienes perciben el salario mínimo como retribución apenas suficiente para cubrir las necesidades de esas personas.

Posteriormente la Primera Sala se pronunció nuevamente en torno al derecho al mínimo vital, al resolver el Amparo en Revisión 811/2008, donde en la ejecutoria relativa reiteró que el mínimo vital es un límite para el legislador tributario en la imposición de tributos, ya que este fue concebido como una garantía fundada en la dignidad humana teniendo como punto de partida que el mínimo vital debe posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento del gasto público,

exceptuando a aquéllas que al no contar con un nivel económico mínimo deben quedar al margen de la imposición. Esa misma Primera Sala determinó que la proporcionalidad del gravamen, debe limitarse a verificar si la contribución se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, cuya apreciación y medida corresponde *prima facie* al propio legislador donde el parámetro más bajo no puede penetrar la tributación.¹¹³

En México la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio solución a una serie de amparos que fueron interpuestos con la intención de contravenir el contenido de ciertos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año 2008, donde en concreto, se suscitaba como tema primordial la delimitación al derecho al mínimo vital.¹¹⁴

Se señaló que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, ya que el Estado debe proporcionar las medidas necesarias para garantizar la subsistencia del individuo, y en lo rigurosamente fiscal, se presenta como una barrera al legislador a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la capacidad de cada contribuyente para aportar con el gasto público.

Se indicó que la proporcionalidad implica que los particulares deben tributar en función de su respectiva capacidad contributiva, por ello, quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación, todo ello, a fin de que no vea mermados los recursos que tiene para subsistir.

En este sentido se sostuvo que el mínimo vital trata de una garantía constitucional de la que gozan todas las personas y no beneficia únicamente a los trabajadores que perciben el salario mínimo en los términos señalados el artículo 123 constitucional, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que el aludido derecho no se limita al ámbito laboral. Al hablar de mínimo vital se

¹¹³ *Cfr.* Amparo en revisión, 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010, 507/2010, “Derecho al mínimo vital”, Suprema Corte de Justicia la Nación, México.

¹¹⁴ Interpuestos en contra de lo dispuesto en el artículo 177 y la derogación del numeral 178, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del primero de octubre de 2007.

determina que es un derecho por virtud del cual el legislador debe respetar un umbral libre de tributación, donde le está vedado introducirse por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable y que debe concordar con el equivalente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

Se determinó que el derecho al mínimo vital debe atender a cuestiones particulares, como lo es el tipo de ingreso que se percibe y la forma en la que se genera. Importante es destacar que, en México, el hecho de respetar el mínimo vital no implica que el legislador deba establecer específicamente una exención, una deducción o algún mecanismo en particular, ello en razón de que se cuenta con una libre configuración legislativa para el diseño del sistema fiscal, en ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció el valor de las deducciones personales como mecanismos que permiten salvaguardar el derecho al mínimo vital a fin de respetar el contenido del artículo 31 fracción IV, constitucional, pero lo cierto es que si bien dichos mecanismos suelen ser útiles para dejar libre de gravamen a un determinado monto de recursos y para aminorar el impacto, a la fecha, es evidente la insuficiencia para que efectivamente se salvaguarde el derecho al mínimo vital.

Además, nuestro Máximo Tribunal Pleno en sesión del 19 de septiembre de 2011 resolvió un paquete de asuntos importantes que fueron motivo de dictamen por una comisión identificada con el nombre Comisión del Mínimo Vital, en ella se dictaminó que el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora ni su contenido se agota en la excepción de embargo, compensación o descuento que se establece para el salario mínimo. Ese derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal como a la laboral, abarcando medidas y acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna que se proyecta sobre la necesidad de que el Estado garantice la disponibilidad de ciertas prestaciones o asistencia vital. Ese derecho al mínimo vital representa una directriz para el legislador tributario, que le indica que debe abstenerse de imponer

contribuciones a determinados conceptos cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir.

En la concepción del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el derecho al mínimo vital desde el punto de vista tributario se configura como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria donde el legislador al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea debe respetar un umbral de tributación. Lo cierto es que dentro del Impuesto Sobre la Renta, al no contar con contenido homogéneo para todos los sujetos que son objeto del impuesto, se debe analizar cada caso en concreto tomando en cuenta las características y las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.

Se señaló que dentro del mismo Impuesto Sobre la Renta, el principio de capacidad contributiva a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, no demanda necesariamente la incorporación de una exención generalizada o bien, de una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario el diseño del régimen legal del gravamen, por lo que se deberá definir si en un momento determinado resulta más adecuado determinar el criterio en función de las finalidades del sistema fiscal o acorde con la realidad económica.

En virtud de todo lo anterior, se observa que el alcance del derecho al mínimo vital se ha ido decantando por nuestro Máximo Tribunal bajo el principio fundamental de que el Estado con la corresponsabilidad de la sociedad tiene que asegurar, con el máximo de recursos disponibles, a todas las personas vida digna, proveyéndolo de los servicios de salud, educación, alimentación, becas y subsidios de diferentes tipos, que implican la erogación de cantidades de dinero provenientes del erario público que se conforma principalmente de la recaudación de los impuestos.

Consideramos que la tendencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación actúa por el camino correcto al mostrarse de acuerdo en que la configuración legislativa desde la óptica tributaria, deba salvaguardar el derecho al mínimo vital mediante la aplicación del principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, que implica contribuir al gasto

público de conformidad con la capacidad contributiva, y reconociendo que la protección de este derecho no implica que el legislador deba establecer específicamente una exención, deducción o mecanismo en particular pero sí que el diseño del objeto de las contribuciones deba respetar un umbral de tributación que garantice el derecho al mínimo vital, siendo este el indicativo para que el legislador se abstenga de imponer contribuciones sobre determinados conceptos, bajo la prerrogativa de que no representa un derecho exclusivo de la clase trabajadora si no que debe trascender tanto a la materia fiscal como laboral mediante acciones y medidas que le permitan al Estado respetar y garantizar la dignidad humana.

A. Inexistencia de uniformidad en el criterio para el campo de aplicación del mínimo vital en México

Dentro del Sistema Jurídico Mexicano, aun existiendo el reconocimiento jurisprudencial del derecho al mínimo vital, este no debe ser considerado únicamente como un mínimo para la supervivencia, sino también para la existencia libre y digna del hombre que deba constituirse como una garantía fundada en la dignidad humana y que obligue al Estado a reconocer, proteger y fomentar un patrimonio mínimo que satisfaga las exigencias más elementales de toda persona, sin embargo, lo más difícil ha sido siempre extraer consecuencias jurídicas directas del eventual incumplimiento de dicho mandato.

Resulta evidente que nuestro Máximo Tribunal ha tenido la oportunidad de definir con precisión los límites del derecho al mínimo vital como expresión de la garantía de proporcionalidad tributaria, sin embargo, ha limitado sus pronunciamientos a la revisión de los mecanismos existentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y otros ordenamientos.

En nuestro país existen diversos instrumentos de planeación nacional, uno de ellos lo es el Plan Nacional de Desarrollo cuyos, objetivos y metas para el crecimiento nacional no pueden dejarse de considerar, pues además de contemplar la instrumentación de las políticas públicas se debe hacer un mayor

esfuerzo para procurar una vida digna a todas las personas siendo más eficientes en la salvaguarda de los derechos fundamentales, los cuales, definen al Estado Mexicano como un Estado Democrático, Social y de Derecho, pues a ello aspira consolidar dentro de la entidad llamada derecho al mínimo vital.

Resulta importante expresar que una vez reconocida la existencia de una regla imperativa que obliga al legislador a no someter a gravamen una determinada cantidad, la falta de criterios jurídicamente aceptados para determinar esa cuantía frustra cualquier intento de controlar el cumplimiento de dicha regla, es decir, pese a que todos los operadores jurídicos coinciden en preservar el mínimo existencial, al no establecerse un razonamiento de cuantificación jurídicamente válido, resultará imposible comprobar si ese reconocimiento se cumple o no.

Ese conflicto deriva de la inexistencia de un criterio unánime a fin de ponderar el importe del mínimo existencial que debe quedar exento de gravamen, pero dicha dificultad para identificar el criterio ideal de cuantificación no debiera justificar la inexistencia de algún tipo de control o parámetro unificado a fin de dar cabal cumplimiento, ya que podrían utilizarse mecanismos que permitieran obtener datos estadísticos, o bien apoyarse en cantidades reconocidas por el legislador como inembargables, en nuestro caso, como ya se ha planteado, este criterio pudiera ser el mismo salario mínimo, por considerarse imprescindible para garantizar la vida digna del ciudadano, o bien hacer uso de la cuantía reconocida en concepto de prestaciones sociales o parámetros que podrían ofrecer soluciones diversas a fin de generar un control unificado para preservar de gravamen la cantidad infaliblemente destinada a la manutención del contribuyente y de su familia.

A la fecha, la afectación a los derechos de los contribuyentes deriva de lo que la Ley establece como de lo que no, ello al no contemplarse mecanismos específicos que posibiliten que los contribuyentes puedan contar con un patrimonio mínimo excluido de la carga fiscal, que tal como se ha planteado, pudiera ser en nuestro país el monto previsto como salario mínimo, el cual, debiera ser un elemento fundamental para garantizar el mínimo vital de un grueso importante de la

sociedad ello, tal como se desprende del concepto de salario mínimo que proporciona la propia Constitución Federal.

Aunado a lo anterior, los salarios deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y que permita proveer educación para sus hijos. Por ello, la propia fracción octava de artículo 123 constitucional, dispone que dicho salario quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, sin embargo, de manera desafortunada actualmente esto sigue siendo solo una aspiración, ya que los salarios mínimos en nuestro país aún no logran satisfacer ese estándar constitucional y legal.

Hoy en día los avances en los sistemas estadísticos y de evaluación en temas sociales deberían permitirle a México disponer de herramientas y mecanismos de provean de información sobre la situación de las necesidades actuales de la sociedad, lo cual, permitiría identificar sus necesidades de desarrollo.

No se debe olvidar que actualmente existen organismos como la Comisión Nacional de Salarios Mínimos que tienen la posibilidad de contribuir con una perspectiva para auxiliaría con elementos y criterios para implementar acciones encaminadas al fortalecimiento progresivo del salario mínimo y que además permitiría estar al tanto de estándares nacionales e internacionales con la finalidad de enfatizar la relación existente entre el salario mínimo y la vida digna para salvaguardar el derecho humano al mínimo vital.

No podemos dejar de mencionar que anteriormente en México, el salario mínimo era utilizado como unidad de referencia de las Leyes Federales para establecer los montos equivalentes a trámites, multas e impuestos, pero esa práctica ha concluido con la desindexación del salario mínimo, es decir, que el denominado veces salarios mínimo, ya no representa el mecanismo de medida al desvincularlo como unidad de referencia para pago de cuotas y contribuciones,

En virtud de lo anterior, la Unidad de Medida y Actualización también conocida por sus siglas como UMA, ahora se utiliza como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las Leyes Federales, Entidades Federativas y de la Ciudad de México, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de dichas Leyes.

Se debe señalar que la Unidad de Medida y Actualización se creó con la intención de que el aumento en el salario mínimo de los trabajadores no tuviera un impacto inflacionario tan marcado, pues al aumentar éste no sólo incrementaba los sueldos, sino también las obligaciones fiscales.

Con la publicación del Decreto por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo,¹¹⁵ se dio un gran paso para que el salario mínimo pueda avanzar a un mayor ritmo en su recuperación gradual y sostenida y poder así alcanzar el pleno cumplimiento del mandato constitucional. Con ello la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos recibió con beneplácito la promulgación del citado Decreto, ya que con ello se rompe una de las principales ataduras que han impedido que el salario mínimo dé pleno cumplimiento a la disposición constitucional de ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos; en conclusión, esta reforma marca un precedente en el inicio de una nueva política en materia salarial, para garantizar una vida digna para salvaguardar el derecho al mínimo vital.¹¹⁶

¹¹⁵ El 30 de diciembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se expide la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5468187&fecha=30/12/2016 consultado el 28 de enero de 2018.

¹¹⁶ Una observación que se le ha hecho a la dinámica de la economía mexicana es el estancamiento que por décadas ha registrado el salario medio real, pero particularmente se destaca la caída del poder adquisitivo del salario mínimo que de 1976 a 2014, disminuyó en 70% a nivel nacional. Dicha situación ubicó a México como uno de los países latinoamericanos con el nivel más bajo de salario mínimo, medido en dólares constantes y, con la proporción más baja de salario mínimo en relación con el Producto Interno Bruto per cápita.

Cfr. **Moreno Brid**, Juan C., **Garry**, Stefanie y **Monroy Gómez Franco**, Luis A. 2014 “El salario mínimo en México”, Economía UNAM / Facultad de Economía UNAM. Vol. 111, núm. 33.

Como sabemos, la Unidad de Medida y Actualización fue instituida para dejar de utilizar el salario mínimo como instrumento de indexación y actualización de los montos de las obligaciones previstas en diversos ordenamientos jurídicos, permitiendo con ello que los incrementos que se determinen al valor del salario mínimo ya no generen aumentos a todos los montos que estaban indexados a éste, logrando con esto que el salario mínimo pueda funcionar como un instrumento de política pública independiente y cumpla con el objetivo constitucional.¹¹⁷ De conformidad con el artículo 26, apartado B, párrafo sexto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se determinó que será el Instituto Nacional de Estadística y Geografía el encargado de calcular el valor y el factor de actualización de la Unidad de Medida y Actualización.¹¹⁸

El objetivo de la desindexación del salario mínimo consiste en establecer bases que eleven su poder adquisitivo con el menor impacto posible sobre la inflación, pues lo que pasaba antes de la desindexación es que, si el salario mínimo subía, todas las multas, pagos, y contribuciones también lo hacían en la misma proporción, disparando la inflación y provocando que el salario mínimo en realidad bajara en términos reales, aunque hubiese subido en términos nominales, con ello se busca moderar los precios o que los precios de los productos no suban por las variantes del salario mínimo sino de los costos de producción de los bienes o servicios, es decir, se establece que dicha desindexación servirá para sentar las bases para elevar el poder adquisitivo del salario mínimo sin afectar los precios ni generar una mayor inflación.

¹¹⁷ *Cfr.* Exposición de motivos de la Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, publicada en la *Gaceta Parlamentaria* el 27 de julio de 2016, p.1. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/iniclave/CD-LXIII-I-2P-058/02_iniciativa_27abr16.pdf consultado el 23 de enero de 2018.

¹¹⁸ El valor de la Unidad de Medida y Actualización para 2018 es: Diario \$80.60; mensual \$2,450.24; anual 29,402.88. <http://www.beta.inegi.org.mx/temas/uma/> consultado el 21 de enero de 2018.

A pesar de lo ya señalado, el salario mínimo podrá seguir utilizándose como unidad de medida para fines propios de su naturaleza como el caso de disposiciones de seguridad social y pensiones, pues al prohibirse en la Constitución Federal la utilización del salario mínimo como índice, unidad, base, medida o referencia para fines ajenos a su naturaleza, no significa que no pueda seguir siendo empleado para fines propios de su naturaleza como ocurre en el caso de las disposiciones relativas a seguridad social y pensiones, en las que dicho salario se utiliza como índice en la determinación del límite máximo del salario base de cotización. En nuestra opinión, esto representa graves desventajas para los pensionados por los regímenes de beneficio definido, cuyas pensiones se actualizaban de acuerdo al incremento del salario mínimo. Primero fueron castigadas por el deterioro de cuatro décadas del poder adquisitivo del salario mínimo y ahora que pudieran revaluarse, de acuerdo al artículo tercero transitorio, está afectando la actualización o revaluación de las pensiones mediante la instrumentación de la Unidad de Medida y Actualización.¹¹⁹

¹¹⁹ *Cfr.* Ley para determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, art. Tercero Transitorio, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LDVUMA_301216.pdf consultado el 24 de enero de 2018.

CAPITULO TERCERO

I. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE

Desde la Reforma Constitucional de junio de 2011 nuestro país se enfrentó a un cambio en la manera en que deben ser tratados los derechos fundamentales, pues además de haberse incorporado dentro del texto constitucional bajo el término más amplio y a fin de reconocerle a las personas sus derechos simplemente por ser inherentes a la naturaleza humana,¹²⁰ se especificó que dichos derechos debían entenderse desde dos fuentes normativas principales, siendo estas la Constitución Mexicana y los tratados de los que el Estado Mexicano es parte.¹²¹

Es claro que hoy día nos enfrentamos ante una sola norma extendida al haberse creado un bloque de derechos humanos, es decir, el derecho nacional y el internacional, el cual representa la fuente directa de derechos. Cabe especificar que dicha Reforma Constitucional no solo implica la invocación de tratados internacionales en materia de derechos humanos, sino también, el control difuso que tendrán que ejercer los órganos jurisdiccionales mexicanos.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente consiste en regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con autoridades fiscales y con el conocimiento básico de los derechos que ahí se

¹²⁰ Mediante el principio pro persona se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa.

Cfr. Castilla, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-julio, 2009, p. 65. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm> consultado el 6 de enero de 2016.

¹²¹ De esta manera la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1981, a la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981, deberá aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.

enfatan, los contribuyentes pueden hacer frente eficazmente a las actuaciones de las autoridades, lo cual, hace visible que la condición de contribuyente le permite gozar de derechos humanos en materia fiscal, los cuales, deben ser respetados y garantizados y no solo colocan al contribuyente bajo supuestos normativos específicos respecto de la obligación de contribuir al gasto público, además dicha Ley permite entrever un listado de derechos en materia fiscal que debe considerarse enunciativa más no limitativa.¹²²

La obligación de contribuir al gasto público no puede ser interpretada por sí misma como un derecho humano, sin embargo, es posible que las características de la obligación contributiva se consideren como un derecho desde el momento en que las prerrogativas funcionen para garantizar la obligación de pago desde que se establecen los límites de la obligación y los parámetros esenciales que toda autoridad debe observar en el ejercicio de su potestad tributaria al hacer cumplir el contenido del artículo 31 fracción IV constitucional.

1. Origen y características del Control de Convencionalidad

El concepto de control de convencionalidad se ubicó en diversos razonamientos desarrollados hacia el año 2003 pero fue hasta el año 2006 que ese concepto se configuró en una sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.¹²³ Posteriormente la Corte Interamericana de Derechos Humanos estableció que los Estados deben responder a lo establecido en los tratados internacionales que

¹²² Listado en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, art. 2, vigente, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf> consultado 24 de enero de 2018.

¹²³ La noción del control de convencionalidad se originó en la jurisprudencia interamericana y fue esbozada en los votos particulares del ex juez de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sergio García Ramírez. Finalmente, dicha concepción concluyó en el criterio de la citada Corte en el caso Almonacid Arellano al cual le siguieron muchos otros. El momento histórico en que apareció el Control de convencionalidad fue en el caso Almonacid Arellano vs. Chile, resuelto el 26 de septiembre de 2006, destacado entre los párrafos 123 a 125.

cada país haya ratificado, cuidando que los efectos de las disposiciones no aminoren la aplicación de Leyes contrarias a su objeto y fin, es decir, se ejerció una especie de control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas y el ordenamiento internacional; en resolución diversa, la citada Corte coincidió que el control de convencionalidad debe realizarse *ex officio* entre normas internas y el tratado internacional sin que las partes lo soliciten¹²⁴ La mencionada Corte Interamericana, también ha determinado que los órganos de los Estados que han ratificado la Convención Americana deben vigilar su efectividad y que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles deben ejercer de oficio el control de convencionalidad.¹²⁵

El control de convencionalidad ostenta características para determinar si una conducta pudiera llegar a ser convencional o no de conformidad con los parámetros establecidos en la Convención Americana de Derechos Humanos y en

¹²⁴ *Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos*, caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile, Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia del 26 de septiembre de 2006, párrafo 124; y Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú, fondo, reparaciones y costas, sentencia del 24 de noviembre de 2006, párrafo 128.

¹²⁵ La consideración de ejercer este tipo de control por todos los órganos de los Estados comprende a los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia y también a las autoridades administrativas perteneciendo o no al Poder Judicial, no importando su jerarquía, grado, cuantía o materia de especialización. Es decir, el control de convencionalidad debe realizarse por cualquier juez o tribunal, así como Cortes Supremas de Justicia y demás altas jurisdicciones de los países que han suscrito y ratificado o se han adherido a la Convención Americana sobre Derechos Humanos y que han reconocido la jurisdicción contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, lo cual, conlleva a que este control de convencionalidad a nivel internacional y nacional se configure como un control difuso de la convencionalidad.

Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, voto razonado del juez ad hoc Eduardo Ferrer Mac-Gregor Poisot en el Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México, Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 26 de noviembre de 2010, serie C núm. 220, párrafos 19 a 21.

los tratados internacionales que sean competencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sin embargo, la convencionalidad no se circunscribe solamente a estos instrumentos, sino que va más allá.

Tal como lo indican los Doctores en Derecho Sergio García Ramírez y Julieta Morales Sánchez, un parámetro se integra por el conjunto de derechos humanos de fuente nacional, es decir, constitucional propiamente hablando, como internacional, es decir, tratados internacionales. Lo anterior ofrece una clara ventaja ya que amplía en número y alcance los derechos que se establecen expresamente dentro de la Constitución Federal en relación con aquellos que se encuentran establecidos dentro de los tratados e instrumentos internacionales.¹²⁶

El Doctor Eduardo Ferrer señala que el bloque de constitucionalidad, sirve como parámetro para ejercer el control difuso o concentrado de constitucionalidad o convencionalidad de las Leyes y demás actos que violen derechos humanos.¹²⁷

En este contexto, el bloque de constitucionalidad, representa la unidad inescindible y permanente de derechos fundamentales de fuente constitucional e internacional reconocidos por el Ordenamiento Jurídico Mexicano, caracterizados por estar elevados al máximo rango normativo y que como consecuencia comparten el mismo valor constitucional sin que ninguno de ellos tenga una preeminencia formal sobre los otros; mientras que el parámetro de constitucionalidad representa la agregación eventual de derechos fundamentales adscritos al bloque de la constitucionalidad y de disposiciones jurídicas sustanciales, procesales y orgánicas de carácter subconstitucional que, en conjunto, se erigen como criterio o canon de enjuiciamiento para la resolución

¹²⁶ Cfr. **García Ramírez**, Sergio y **Morales Sánchez**, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos* 3a ed., Porrúa, UNAM, México, 2015, p.178.

¹²⁷ Cfr. **Ferrer Mac-Gregor**, Eduardo, “El control difuso de convencionalidad en el estado constitucional”, 2010, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p.171. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2873/9.pdf> consultado el 27 de diciembre de 2016.

judicial de controversias de contenido constitucional,¹²⁸ es decir, el bloque de constitucionalidad está vinculado a contenidos sustanciales, encaminado a circunscribir normas que comparten el mismo valor jurídico; ese bloque representa la unidad inescindible de derechos fundamentales considerando bajo la misma cobertura constitucional un conjunto de derechos.

Por su parte el parámetro de constitucionalidad está relacionado con los contenidos procesales y se encuentra encauzado a sumar disposiciones de diversa jerarquía y naturaleza jurídica. Este parámetro representa una añadidura de derechos fundamentales con fines procesales que busca utilidad en el enjuiciamiento constitucional.¹²⁹

Nuestro Alto Tribunal ha definido al parámetro constitucional como: el conjunto de prerrogativas a partir de las cuales se determina la regularidad o la validez de las normas que integran el Ordenamiento Jurídico Mexicano. Este parámetro constituye un catálogo normativo que permite a los juzgadores determinar cuál de ellas resulta más favorable para las personas.¹³⁰

No puede dejarse de lado el principio de interpretación conforme, el cual, está encargado de armonizar el derecho nacional e internacional de conformidad con el principio pro persona, además de contener elementos fundamentales para obtener la efectiva aplicación de los derechos humanos.

Respecto de la interpretación conforme, nuestro Alto Tribunal, reconoce tres pasos para la ejecución de esta práctica por parte de los jueces, consistentes en lo

¹²⁸ Cfr. **Astudillo**, César, “El bloque y el parámetro de constitucionalidad en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, en Carbonell, Miguel, Fix-Fierro, Héctor, González Pérez, Luis Raúl y Valadez, Diego, (coords.), *Estado constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015, t. IV, vol. 1, pp. 120 y 121. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3825/9.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

¹²⁹ Cfr. *ibidem*, p.122.

siguiente: Interpretación conforme en sentido amplio, interpretación conforme en sentido estricto y en la inaplicación de la Ley.¹³¹

La interpretación conforme en sentido amplio significa que todas las Leyes mexicanas deben interpretar el orden jurídico de conformidad con los derechos humanos establecidos en la Constitución Política Federal y en los tratados internacionales de los que México es parte, favoreciendo en todo momento al principio *pro persona*; por su parte, la interpretación conforme en sentido estricto contiene diversas interpretaciones donde los jueces deben preferir aquella que se encuentre acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución Mexicana y en los tratados internacionales para evitar contravenir la esencia de los derechos humanos; finalmente la inaplicación de la Ley ocurre cuando no se consigue obtener ninguno de los supuestos anteriores y con el objetivo de robustecer el papel y de los jueces, asegurando siempre la correcta diligencia de los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los tratados internacionales.

Posteriormente, en sesiones efectuadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sostuvo que en nuestro país existe un bloque de constitucionalidad como parámetro de control de regularidad constitucional integrado por el conjunto de derechos humanos nacionales e internacionales mediante la aplicación del principio *pro persona*;¹³² también se estableció que en caso de existir contradicción entre el texto constitucional y los tratados internacionales, predominaría el primero; esto puede interpretarse como excepción o restricción a la aplicación del principio *pro persona*, es decir, como lo señala nuestro Alto

¹³⁰ **Cfr. Acción de inconstitucionalidad 155/2007**, 7 de febrero de 2012, en relación con el expediente varios 912/2010, resuelto por el Tribunal Pleno en la sesión de catorce de julio de dos mil once, párrafos 27 y ss.

¹³¹ **Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación**, dentro del expediente varios 912/2010, correspondiente a la sesión del día catorce de julio de 2011, párrafo 33.

¹³² **Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación**, acuerdos del Tribunal Pleno, dentro de la contradicción de tesis 293/2011, correspondiente a las sesiones de los días 26, 27 y 29 de agosto, 2 y 3 de septiembre de 2013.

Tribunal: Los derechos humanos contenidos en la Constitución y los tratados internacionales, conforman el parámetro de control de regularidad constitucional, pero cuando en la Constitución haya restricción expresa a su ejercicio, se estará a lo establecido en el texto constitucional.¹³³

Lo anterior, deriva de la contradicción de tesis 293/2011, donde se observa que el bloque de constitucionalidad quedó al margen ya que se estableció como requisito de incorporación al bloque que una disposición constitucional o convencional encontrase su fundamento en el artículo 1 de la Constitución Política de México. Cabe hacer el señalamiento que, en la citada contradicción de tesis, se establece que todas las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos serán vinculantes para todos los jueces mexicanos.

Es importante destacar que también forman parte del bloque aquellos derechos cuya afirmación se realiza desde tratados internacionales que no tienen como objetivo principal reconocer derechos, sin embargo, por la materia que regulan llegan a incorporar disposiciones de carácter fundamental. En este contexto, tampoco debe olvidarse que prácticamente cualquier tratado internacional tienen la capacidad de garantizar y reconocer derechos humanos, aunque éstos no se encuentren formalmente de manera explícita.¹³⁴

2. ¿Qué es el Control de Convencionalidad?

El control de convencionalidad implica valorar los actos de la autoridad interna a la luz del derecho internacional de los derechos humanos expresados en tratados o convenciones e interpretado por los órganos supranacionales que poseen esta atribución. Este control equivale en su ámbito, al control de constitucionalidad que ejercen los tribunales de esta especialidad, o a los tribunales en supuestos de

¹³³ *Cfr.* Tesis P./J. 20/2014, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, libro 5, abril de 2014, p. 202.

¹³⁴ Tal es el caso del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, que en apariencia representa solo un acuerdo comercial, pero contiene disposiciones sobre el derecho a la propiedad intelectual, al trabajo y prestación de servicios profesionales.

control difuso, cuando aprecian un acto desde la perspectiva de incompatibilidad con normas constitucionales internas.¹³⁵

El control de convencionalidad no posee una fundamentación teórica propia y previa a su creación por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, es substancialmente un concepto evolutivo y controvertido pues no ha sido definido o limitado y su desarrollo ha sido plural.

El control de convencionalidad no es ocurrencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues desde su primer sentencia en un caso contencioso, dicha Corte ordenó a los Estados miembros de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que tomaran todas las medidas necesarias para garantizar los derechos adecuando su aparato estatal para lograrlo, afirmando que la doctrina del control de convencionalidad se ha forjado a partir de situaciones concretas de violaciones a derechos humanos y la necesidad de solucionarlo.¹³⁶

El control de convencionalidad, tanto en la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como en diversos tribunales nacionales, se desarrolla como una herramienta para responder a situaciones donde el respeto y garantía de los derechos se ha puesto en entredicho y donde diversas acciones deben ser tomadas por todos los niveles de gobierno de un Estado.¹³⁷

¹³⁵ Cfr. **García Ramírez**, Sergio y **Morales Sánchez**, Julieta, “Recepción de la jurisprudencia interamericana sobre derechos humanos: libertad de expresión, jurisdicción militar y control de convencionalidad”, cuestiones constitucionales. *Revista Mexicana de Derechos Constitucional*, núm. 29, julio-diciembre 2013, p. 207. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/6036/7977> consultado 28 de noviembre de 2016.

¹³⁶ Desde el caso Velásquez Rodríguez, la Corte Interamericana de Derechos Humanos expuso el contenido de las obligaciones de respeto y garantía para Estados parte.

Cfr. **Corte Interamericana de Derechos Humanos**, Caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, Fondo, sentencia de 29 de julio de 1988, serie C, núm. 4, párrafo 164.

¹³⁷ El control de convencionalidad como herramienta, ha sido utilizada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Cfr. **Corte Interamericana de Derechos Humanos**, Supervisión de Cumplimiento de sentencia del Caso Gelman vs. Uruguay del 20 de marzo de 2013.

3. Diferencia entre el control de convencionalidad y de constitucionalidad

La concepción de control de convencionalidad puede observarse desde dos perspectivas que se relacionan en cuanto al contenido y procedimiento; la primera de ellas se refiere al control concentrado de convencionalidad, el cual, únicamente lo lleva a cabo la Corte Interamericana de Derechos Humanos; por su parte, el control difuso de convencionalidad lo desarrollan los Estados en el ámbito de sus competencias a través de todas sus autoridades, con esto queremos decir que el control concentrado de convencionalidad se encarga de verificar que las disposiciones internas, las conductas y los actos de los Estados parte de la Convención Americana de Derechos Humanos sean acordes y no violenten su contenido.¹³⁸

Por su parte el control difuso de convencionalidad, lo llevan a cabo los Estados, en el ámbito de sus competencias, bajo los mismos parámetros que lo hace la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y lo efectúan todos los jueces del Poder Judicial dentro de un Estado.

¹³⁸ El primer supuesto donde se instituyó el control de convencionalidad, indicó que los Estados son responsables frente a la Corte Interamericana de Derechos Humanos por actos de todos sus órganos, en virtud de las obligaciones de la Convención Americana de Derechos Humanos, donde además, no se puede seccionar internacionalmente al Estado y obligar ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos sólo a algunos de sus órganos y sustraer a otros del régimen convencional de responsabilidad, dejando sus actuaciones fuera del control de convencionalidad que trae consigo la jurisdicción de la Corte Internacional de Derechos Humanos.

Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, voto concurrente razonado del ex Juez Sergio García Ramírez, caso Myrna Mack Chang, sentencia del 25 de noviembre de 2003, párrafo 27. Este criterio fue sostenido y reafirmado un año después en otro voto razonado por el ex juez García Ramírez en el caso Tibi vs. Ecuador, párrafo 3.

En otras palabras, el control concentrado lo efectúa la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos, mientras que el control difuso lo llevan a cabo todas las autoridades nacionales, particularmente los órganos judiciales.¹³⁹

Específicamente respecto del control difuso de constitucionalidad, los jueces nacionales se encuentran obligados a revisar la legislación que aplican o las conductas que llevan a cabo los distintos órganos del Estado para asegurarse que estos órganos no contraríen la Convención Americana de Derechos Humanos.¹⁴⁰

¹³⁹ Cfr. **Canosa Usera**, Raúl, *el Control de Convencionalidad*, España, ed. Civitas, Thomson Reuters, 2015, p. 27.

¹⁴⁰ De conformidad con el artículo 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos, su normativa forma parte del derecho interno de los Estados contratantes, el cual, debe salvaguardar las disposiciones contenidas en esa convención. Esta aseveración se identifica también en el caso *Almonacid Arellano contra el Estado de Chile*, al señalar que cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana de Derechos Humanos, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están obligados a ella, por lo tanto, deben cuidar que los efectos de las disposiciones de la Convención Americana de Derechos Humanos no se vean aminoradas por la aplicación de Leyes contrarias a su objeto. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El criterio se desarrolló también en el caso de los Trabajadores cesados del Congreso en contra del Estado de Perú; en este supuesto se estableció que todos los órganos del Poder Judicial de la Federación debían realizar el control de convencionalidad *ex officio* entre las normas internas y la Convención Americana de Derechos Humanos, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes.

Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso *Almonacid Arellano contra el Estado de Chile*, fondo, Reparaciones y costas Sentencia del 26 de noviembre de 2010, párrafo 124, p. 53; **Corte Interamericana de Derechos Humanos.** Caso *Almonacid Arellano contra el Estado de Chile*, fondo, Reparaciones y costas Sentencia del 26 de noviembre de 2010, párrafo 124, p. 53; Caso *Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú*. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia del 24 de noviembre de 2006, párrafo 128.

Este tipo de control difuso se introduce en el ámbito de los Estados parte de la Convención Americana de Derechos Humanos, ya que no sólo involucra la inaplicación de una norma sino la aplicación del principio de interpretación conforme, mediante la armonización de las normas internas e internacionales.

Lo anterior significa que al llevar a cabo este tipo de control difuso, el juez nacional no debe inaplicar una Ley, sino efectuar una interpretación conforme buscando la aplicación de la norma que sea más favorable para la persona y solo se debe efectuar la inaplicación de una Ley en el caso de que la interpretación conforme no logre obtener la norma más favorable, ya sea de la normatividad nacional, de la Convención Americana de Derechos Humanos o bien de algún tratado internacional o jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, además, la sentencia del caso *Almonacid Arellano* emitida por la citada Corte Interamericana, señala que la obligación de los jueces de realizar control de convencionalidad debe ser de oficio.¹⁴¹

Por lo que respecta al control de constitucionalidad, existen dos principales características que diferencian a este modelo de control, las cuales, fueron establecidas por el entonces juez Sergio García Ramírez, dentro del voto razonado del caso *Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú*, en el siguiente sentido: El control concentrado constitucionalidad como valoración y decisión sobre el acto de autoridad sometido a juicio, se encomienda a un órgano de

¹⁴¹ Señala el Dr. Ferrer Mac-Gregor que en el caso mexicano, la intensidad del control difuso de convencionalidad aumentó al haber aceptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación dicho control difuso, ello en virtud de la interpretación que se hace del artículo 133, en relación con el 1 constitucional; con lo cual, los jueces locales dentro de su competencia, pueden inaplicar la norma inconstitucional/inconvencional al caso particular, lo que les permite ejercer de oficio, el control difuso de convencionalidad con una intensidad fuerte.

Cfr. **Ferrer Mac-Gregor**, Eduardo, "Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano", en Salazar, Pedro y Carbonell, Miguel, (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, año 9, núm. 2, 2011, p. 535.

elevada jerarquía dentro de la estructura jurisdiccional del Estado, mientras que el control difuso de constitucionalidad se asigna a los diversos órganos jurisdiccionales en lo que respecta a los asuntos de los que toman conocimiento conforme a sus respectivas competencias.¹⁴²

Por un lado, el control concentrado de constitucionalidad, representa la facultad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de interpretar la Ley fundamental y de llevar a cabo el control abstracto de constitucionalidad de la norma. Este control se lleva a cabo a instancias de los órganos del Poder Judicial de la Federación vía incidental durante los procesos ordinarios competentes, mediante vías de control, acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y amparo directo e indirecto. Mientras tanto, el control difuso de constitucionalidad lo llevan a cabo los jueces del fuero común, los federales e incluso los jueces del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación mediante sus medios de impugnación y la Suprema Corte de Justicia de la Nación en vía de amparo, para determinar la constitucionalidad de actos de los distintos órganos a partir de los señalamientos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de la Reforma Constitucional en Derechos Humanos y de la interpretación de las tesis de la Suprema Corte de Justicia en nuestro país.

4. Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

A. Los retos para los Tribunales Mexicanos a partir de la sentencia del caso Rosendo Radilla Pacheco

Meses después de la publicación de la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos en junio del 2011, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio un importante aliento para su aplicación ya que en la sesión privada del mes de septiembre del año en cita, se aprobó la versión final de la resolución concerniente con la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos

¹⁴² *Cfr. García Ramírez*, Sergio, voto razonado del juez a la sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú, del 24 de noviembre de 2006, párrafo 4.

Humanos en el caso Rosendo Radilla Pacheco contra México, donde se destaca que nuestro Máximo Tribunal determinó que todos los jueces del país deberían estar obligados a ajustar sus resoluciones a los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y también a los contenidos en los tratados internacionales. Esto implicó no solo que dichas autoridades deban tener el conocimiento sobre el contenido y alcance de los derechos, también el discernimiento sobre la dinámica de los derechos humanos.

Como se sabe, la multicitada Reforma Constitucional no solo comprende la edificación de un bloque de constitucionalidad como parámetro de control o regularidad constitucional y convencional integrado por el conjunto de derechos humanos de fuente nacional e internacional, sino también el control difuso que tendrán que realizar órganos jurisdiccionales. Dicha Reforma Constitucional ha implicado un cambio en nuestro Sistema Jurídico, particularmente en el Sistema Tributario Mexicano, por ello su importancia y trascendencia.¹⁴³

La resolución del caso Rosendo Radilla Pacheco contra el Estado mexicano ha resultado vinculante para la sentencia emitida en el expediente varios 912/2010, cuya resolución llegó a tener un alcance más allá de lo previsto respecto de la recepción nacional de los conceptos sobre derechos humanos en relación con diversas disposiciones estatutarias y a la interpretación jurisprudencial; en este sentido, destacan por sus conexiones y con la función de la justicia mexicana el denominado control de constitucionalidad y el control de convencionalidad.¹⁴⁴

¹⁴³ *Cfr. García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, La reforma constitucional sobre derechos humanos, óp. cit. p.178.*

¹⁴⁴ La cuestión a resolver en el expediente varios 912/2010, era determinar la procedencia y acciones que tendría que efectuar el Poder Judicial Federal para cumplir con algunas medidas de reparación dispuestas por la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Radilla Pacheco y otros vs. México. El debate de los ministros de nuestro Alto Tribunal fue discutir si el Poder Judicial de la Federación estaba obligado al cumplimiento de lo señalado por la sentencia en el Caso Rosendo Radilla, lo cual, se verificó a partir de una consulta a trámite antes de la Reforma Constitucional promovida por el entonces Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia en 2010.

El citado cambio en el paradigma constitucional implicó en conjunto todo un reto para los tribunales mexicanos, por ello, el ministro José Ramón Cossío explicó que nuestro Máximo Tribunal pretendió generar una solución integral en dos sentidos:

El primero de ellos señala que la Suprema Corte en nuestro país reiteró el control concentrado de constitucionalidad, introdujo el control difuso de constitucionalidad y estableció las condiciones generales de aplicación y alcance del principio pro persona. Con ello, se generaron recursos para que los órganos de diversos órdenes jurídicos del Estado actualizaran la supremacía constitucional; un segundo sentido expone que la versión final de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionada con la resolución dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Rosendo Radilla Pacheco, tiene que ver con la incorporación de los parámetros de convencionalidad a efecto de realizar el control concentrado y el control difuso de constitucionalidad además de la interpretación del principio pro persona, es decir, el Máximo Tribunal en nuestro país estimó que el control de regularidad y la interpretación pro persona deben efectuarse teniendo en cuenta el parámetro de constitucionalidad y el parámetro de convencionalidad, considerando la totalidad de los derechos humanos establecidos en tratados internacionales donde sea parte el Estado mexicano.¹⁴⁵

En este contexto, es procedente valorar que en la resolución del caso Rosendo Radilla, la Corte Interamericana de Derechos Humanos estableció la obligación al Poder Judicial de la Federación de ejercer el control de convencionalidad *ex officio*,¹⁴⁶ con ello, el Pleno de nuestro Alto Tribunal, al resolver el expediente

¹⁴⁵ *Cfr. Cossío Díaz*, José Ramón, “Primeras implicaciones del caso Radilla, en cuestiones constitucionales”, *Revista mexicana de derecho constitucional*, México, artículos doctrinales, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 26, junio – diciembre de 2012, p. 32 y 33. <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n26/n26a2.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

¹⁴⁶ *Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, sentencia del 23 de noviembre de 2009, párrafo 339.

912/2010, determinó que todos los jueces realizarán control de convencionalidad *ex officio*, en un modelo de control difuso de constitucionalidad.¹⁴⁷

El control de convencionalidad *ex officio*, se efectúa por juzgadores en un modelo de control difuso de Leyes que contravengan derechos humanos, considerando como parámetro la Constitución Federal, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, los tratados internacionales de los que sea parte el Estado Mexicano, criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos además de los precedentes del citado órgano internacional. Al respecto por su importancia se referirán las consideraciones que ha concluido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el expediente varios 912/2010.¹⁴⁸

Constituyen cosa juzgada y son obligatorias las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos donde nuestro país haya sido parte.

Todos los jueces del país deben realizar en el ámbito de sus competencias, control de convencionalidad *ex officio*, ya que están obligadas a velar por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal como dentro de los instrumentos internacionales, acogiendo la interpretación más favorable de conformidad con el principio pro persona.

Se efectúa la interpretación del artículo 133, a la luz del artículo 1 constitucional con el objeto de separarse del criterio que les impedía a los jueces locales llevar a cabo control difuso donde, si bien no pueden efectuar declaración general de invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos, sí se encuentran facultados a inaplicar las normas prefiriendo contenidos constitucionales o bien de los tratados en esta materia.

¹⁴⁷ Cfr. **Suprema Corte de Justicia de la Nación**, resolución dictada por el Tribunal Pleno en el expediente Varios 912/2010, Diario Oficial de la Federación (segunda sección), 4 de octubre de 2011, considerando séptimo.

¹⁴⁸ Cfr. **Pelayo Moller**, Carlos María, (coord.), 2013, *Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, pp. 20-22, http://cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos será vinculante siempre que nuestro país sea parte del tratado internacional, y en los supuestos donde México no sea parte, tendrá carácter de criterio orientador de todas las decisiones de los jueces mexicanos.

Al respecto, la referencia de que el contenido del artículo 1 constitucional, debe relacionarse con el artículo 133 a fin de determinar cómo debe realizarse el control de convencionalidad, es claramente distinto al control concentrado que operó hasta antes de la Reforma Constitucional del 2011 en nuestro Sistema Jurídico.

Posterior a ello nuestro Máximo Tribunal entró a discernir el valor de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos para el derecho y las decisiones judiciales nacionales y la posición jerárquica de los tratados internacionales en materia de derechos humanos frente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹⁴⁹

Al respecto, sobre el valor de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se ha argumentado que si es posible invocar la jurisprudencia emitida por dicha Corte Interamericana de Derechos Humanos como criterio orientador al tratarse de la interpretación y cumplimiento de disposiciones encargadas de proteger derechos humanos; mientras que un segundo criterio consideró que la jurisprudencia internacional en materia de derechos humanos es obligatoria.

Finalmente se resolvió que la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos será vinculante para los todos los órganos jurisdiccionales, siempre que dicho precedente favorezca en mayor medida a las personas, esto significa que los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos son vinculantes, con independencia de que el Estado mexicano haya formado parte en el litigio ante dicho tribunal, ya que definitivamente constituyen una extensión de los tratados internacionales que interpreta, toda vez que en

¹⁴⁹ Contradicción de tesis 293/2011, sustentada entre los criterios sostenidos por el Primer Tribunal Colegiado en materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y por el Séptimo Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito.

dichos criterios determinan el contenido a alcance de los derechos humanos previstos en ellos.

Por otra parte el análisis sobre de la posición jerárquica de los tratados internacionales en materia de derechos humanos frente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que analizó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, confrontó dos tesis iniciales que señalaban: en un primer sentido que los tratados internacionales se ubicaban jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en segundo plano respecto de la Constitución Federal; una segunda postura exponía que cuando los conflictos se suscitasen en relación con derechos humanos, los tratados internacionales debían ubicarse a nivel de la Constitución. Pese a lo anterior, el resultado contradicción resolvió que las normas de derechos humanos, con independencia de si se localizan en los tratados internacionales o en la Constitución Federal, no se relacionan de manera jerárquica entre ellas; sin embargo, de existir restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos en nuestra Carta Magna, se deberá atender a lo que indique la norma constitucional,¹⁵⁰ en ambos supuestos los juzgadores actuarán de conformidad con la Contradicción de Tesis 293/2011, de nuestro Alto Tribunal.

Los tratados Internacionales se ejercen como fuente de afirmación de las normas de derechos humanos con el propósito de ampliar el catálogo constitucional en materia de derechos humanos, pues se considera que desde que los tratados internacionales forman parte del Orden Jurídico Mexicano, la fuente u origen resulta irrelevante pudiendo ser la Constitución Federal o instrumentos

¹⁵⁰ De cuya construcción interpretativa derivó el criterio jurisprudencial de carácter obligatorio: P./J. 20/2014, registro 2006224, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 5, Tomo I, Abril de 2014, p. 202, cuyo rubro señala: *“Derechos Humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, pero cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de aquellas, se debe estar a lo que establece el texto Constitucional.”*

internacionales, toda vez que el artículo 1 constitucional pone énfasis exclusivamente en la integración de dicho catálogo constitucional.¹⁵¹

En este sentido, desde la perspectiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los derechos humanos se caracterizan por ser reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte, integrando un mismo catálogo de derechos que tienen su origen en la Constitución Federal, catalogo que debe utilizarse para la interpretación de cualquier norma relativa de la materia. Las relaciones entre derechos humanos que integran este conjunto deben resolverse partiendo de la interdependencia de los derechos humanos, excluyendo la jerarquía entre unos y otros, así como el propio principio pro persona, entendido como la herramienta armonizadora y dinámica que permite la funcionalidad del catálogo de derechos humanos.

Aunado a lo anterior nuestro Máximo Tribunal ha señalado que los jueces federales, de conformidad con las reglas procesales existentes en materia de amparo, controversias constitucionales o acciones de inconstitucionalidad, pueden llegar a realizar una declaración que tenga por efecto la invalidación de la norma general, lo cual implica que los jueces federales pueden terminar expulsando a la norma del Sistema Jurídico a manera de que no pueda volver a aplicarse, sin embargo, la facultad de los jueces locales, implica únicamente la posibilidad de decretar la inaplicación de las normas generales, teniendo como consecuencia que dichas normas no se apliquen a un caso en concreto, por ello, se pueden entender que los jueces federales llegan a afectar la vigencia de la norma, mientras que los locales solo se refieren a la aplicabilidad, por ello, si bien los jueces locales no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a derechos humanos contenidos en nuestra Carta Magna y en los tratados internacionales, si están obligados a dejar de aplicar esas normas dando preferencia a los contenidos de la Constitución Federal y de los tratados internacionales en esta materia.

Por lo anterior, el tratamiento que se debe dar en materia fiscal a los derechos humanos contenidos en tratados internacionales, se efectuará de conformidad con

¹⁵¹ *Cfr.* Engrose de la Contradicción de Tesis 23/2011, pp. 29 y 30.

lo establecido en el artículo 1 de la Constitución Federal, es decir, debe existir la obligación de los tribunales sus autoridades, de analizar derechos de los contribuyentes de conformidad con los principios de universalidad, independencia, indivisibilidad y progresividad, para proteger los derechos contenidos en nuestra Constitución y en los instrumentos internacionales, por lo cual, los operadores jurídicos mexicanos tienen la obligación de allegarse de normas convencionales, criterios e interpretaciones de conformidad con el principio *pro personae* y aplicar la normatividad más favorable y menos restrictiva, para obtener la interpretación más favorable al contribuyente, sin importar el nivel jerárquico de la norma.¹⁵²

Es importante considerar que al día de hoy en materia tributaria la Corte Interamericana de Derechos Humanos no ha pronunciado algún criterio vinculante para México, sin embargo, si ha emitido sentencias que contengan criterios orientadores en materia tributaria.¹⁵³ Al respecto, nuestro Alto Tribunal ha sido siempre conservador en sus posturas en materia tributaria y al menos en materia de derechos de los contribuyentes no ha invocado todavía algún tratado internacional, sin embargo, si existen resoluciones donde ha emitido un criterio jurisdiccional con base en la norma convencional, como en los casos de consultas tributarias, acceso a la justicia y responsabilidad patrimonial del Estado.¹⁵⁴

¹⁵² Cfr. **Castilla**, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, Cuestiones Constitucionales, México, núm. 20, enero-julio, 2009, p. 65. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm>. consultado el 6 de enero de 2016.

¹⁵³ Tal es el caso de la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos; caso Suárez Rosero vs. Ecuador, sentencia de 29 de mayo de 1999; caso "Cinco Pensionistas" vs. Perú. Fondo, sentencia de 28 de febrero de 2003; y el caso Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría”) Vs. Perú. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1 de julio de 2009.

¹⁵⁴ Cfr. Amparo directo en revisión 1784/2009, donde el quejoso llevó a cabo una interpretación conforme al artículo 17 de la Constitución Federal en relación con el artículo 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica y la Tesis aislada, 1ª. CLIV/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Novena Época, Primera Sala, septiembre 2009 p.454.

Como ya se ha expuesto la jurisprudencia mexicana ha fundamentado el derecho al mínimo vital en el contenido de los artículos 1, 4, 31, fracción IV, de la Constitución Federal,¹⁵⁵ dentro de tesis aisladas que se motivan en la dignidad humana, pero como también ya se ha expresado en el capítulo correspondiente del presente trabajo, el principio de mínimo vital tiene además sustento en los numerales 3, 6, 13, 25, 26, 27, 28 de la Constitución Federal, y todos aquéllos numerales de orden constitucional que reconocen derechos humanos de seguridad jurídica y libertad, incluso, de diversos artículos relacionados con la vida digna, como el derecho a la vivienda, seguridad social y otros de similar importancia, áreas a las que aún no se han expandido.

Aunado a lo anterior, se debe considerar lo expresado en la fracción VIII del apartado A del artículo 123 de la Constitución Mexicana, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento, y que al vincular esta idea con lo manifestado en diversas tesis aisladas que tienen relación con el derecho humano al mínimo vital, este deberá considerarse bajo parámetros que contemple el principio de dignidad humana, sin embargo, desafortunadamente hasta nuestros días no se ha conseguido respaldarlo bajo alguna norma de carácter convencional a pesar de la actual dimensión que tienen en este momento los derechos humanos y de su relación con los artículos constitucionales previamente referidos. En este sentido, lo verdaderamente deseable sería que las tesis se emitiesen de acuerdo con los tratados internacionales sobre derechos humanos de conformidad con lo siguiente:¹⁵⁶

¹⁵⁵ *Cfr.* Tesis, 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

¹⁵⁶ *Cfr.* **Ríos Granados**, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos" en *Derechos humanos de los contribuyentes*, Ríos Granados, Gabriela, (coord.) Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2014 p.70. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf> consultado el 9 de noviembre de 2017.

- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en el contexto de la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital, busca proteger la honra y la dignidad humana, donde nadie puede ser objeto de injerencias en su vida privada o en su familia, domicilio o correspondencia. Señala que toda persona tiene derecho al respeto de su honra, reputación, y reconocimiento de su dignidad.¹⁵⁷

- La Carta de los Estados Americanos salvaguarda el derecho a salarios justos, oportunidades de empleo y buenas condiciones de trabajo para todos.¹⁵⁸

- El Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, protege el derecho al trabajo que debe incluir oportunidades para obtener una vida digna y decorosa desempeñando una actividad lícita a su libre elección, que contemple condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual, el Estado deberá asegurar remuneraciones que le aseguren al trabajador un mínimo de condiciones de subsistencia digna y decorosa para él y su familia.¹⁵⁹

- El Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, donde se señala que los Estados parte del pacto, reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo satisfactorias que asegure una remuneración equitativa para hombres y mujeres, que les permita una existencia digna para ellos y sus familias. También se reconoce a las personas el derecho fundamental de

¹⁵⁷ Cfr. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 11, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/INST%2004.pdf> consultada el 25 de enero de 2018.

¹⁵⁸ Cfr. Carta de los Estados Americanos, art. 34, inciso g, suscrita en Bogotá en 1948, reformada por el Protocolo de Buenos Aires,1967, por el Protocolo de Cartagena de Indias,1985, por el Protocolo de Washington,1992 y por el Protocolo de Managua,1993.

¹⁵⁹ Cfr. Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, arts. 6, párrafos 1 y 7 inciso a), Protocolo de San Salvador, ratificado por México el 16 de abril de 1996, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/PI2.pdf> consultado el 25 de enero de 2018.

protección contra el hambre y el derecho a tener un nivel de vida adecuado que contemple alimentación, vestido y vivienda, para lo cual los Estados parte tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de estos derechos, individualmente y mediante la cooperación internacional.¹⁶⁰

Bajo la tesitura de protección y existencia digna para las familias a fin de salvaguardar el mínimo existencial del contribuyente y de su núcleo familiar,¹⁶¹ se legitima al considerar su salvaguarda y la del contribuyente en relación con el concepto del mínimo existencial y familiar, bajo el principio de protección a la familia como elemento natural y fundamental de la sociedad y que debe ser protegida por el Estado de conformidad con la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.¹⁶²

Otro criterio orientador resulta de la interpretación de la sentencia de reparaciones del caso Suárez Rosero vs. Ecuador, donde quedó claro que las indemnizaciones a favor de la víctima y su familia no deberá quedar sujetas a gravamen con posterioridad al pago para no menoscabar el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor.

Se observa que el paradigma formado por el bloque de constitucionalidad conformado por tratados internacionales y jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, hace notable la buena relación que existe entre la fundamentación y la motivación del derecho al mínimo vital, y es ahí

¹⁶⁰ Cfr. Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, arts., 7, incisos a), i) y ii), 11, párrafos I y 2, http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/cartillas/7_Cartilla_PIDESCyPF.pdf consultado el 25 de enero de 2018.

¹⁶¹ Tal como ya se planteó en el capítulo correspondiente, para España se hace tangible el derecho al mínimo vital al considerarse dentro del denominado mínimo personal y familiar, siendo este el que se tributa en relación a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y que encuentra regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas 26/2014, arts. 56 al 61.

¹⁶² Cfr. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, art. 17, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/INST%2004.pdf> consultada el 25 de enero de 2018.

donde se evidencia la dimensión de los derechos del contribuyente. Por lo anterior, el operador jurídico consigue allegarse de criterios que le permitan proteger la aptitud de pago de contribuciones del particular, haciendo posible que se respeten sus derechos y los de su familia.

El autor Karlos Castilla, señala que las obligaciones sobre derechos humanos en materia fiscal, están dirigidas a autoridades que en ámbito de sus competencias, tienen el deber de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por lo cual, están obligados a prevenir, investigar, sancionar y reparar violaciones en los términos que establezca la Ley. Las referidas obligaciones están dirigidas, entre otras a; Cámara de Diputados, Cámara de Senadores, Congresos Locales, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, Procuraduría Fiscal, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Comisión Nacional del Agua, tesorerías locales, tesorerías municipales, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados, Jueces de Distrito, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Tribunales Administrativos y/o Fiscales locales.¹⁶³ Dichas obligaciones en materia fiscal se traducen como lo señala dicho autor en lo siguiente;

La primera obligación consiste en promover, impulsar y difundir los derechos humanos, es decir, incentivar en todos los ámbitos a que los derechos sean la guía de actuación de autoridades y particulares. En materia fiscal esta obligación debe propagar los derechos de los contribuyentes, los requisitos de procedencia de los diversos recursos previstos en la legislación fiscal.

La siguiente obligación consiste en respetar y cumplir la conducta establecida en cada norma, es decir, asumir frente a los derechos humanos actitudes de

¹⁶³ *Cfr. Castilla*, Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos, en Democracia, Moralidad y Ciudadana y Derechos del Contribuyente, coord., Dirección de Cultura Contributiva, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013. p.106.

consideración, acatamiento y deferencia. En materia tributaria, esto significa luchar contra la creación de impuestos que vulneren derechos humanos, ya sea por ser discriminatorios en razón de la edad, por perturbar el derecho al salario y a la seguridad social, por no ejercer las facultades fiscales y hasta no permitir que se controviertan actos que afecten al contribuyente.

Proteger es una obligación que implica el establecimiento de medidas de carácter jurídico, político, administrativo y cultural que sirvan para defender los derechos humanos. En materia fiscal, esta obligación puede traducirse en la creación de instituciones operativas para la defensa y asistencia jurídica del contribuyente, la simplificación de los recursos y medios de defensa y/o la capacitación de los funcionarios.

La obligación de garantizar implica organizar el aparato gubernamental para asegurar el libre y pleno ejercicio de los derechos humanos. En materia tributaria este compromiso consiste en la determinación de plazos claros, aplicación del principio pro persona, medidas para que todos tengan acceso a la justicia e incluso, el establecimiento de efectos generales de las sentencias de amparo a fin de no mantener en vigor normas que establezcan impuestos que afecten derechos humanos. También debe implementarse la creación de programas de capacitación de sus funcionarios, difusión de facultades de las autoridades y derechos de los contribuyentes y brindar facilidades para la efectividad en el cumplimiento de resoluciones, la eficacia y simplificación en el trámite de consultas y solicitudes de información, entre otras.

Aunado a lo anterior, la obligación de reparar se compone como la forma de extinguir una violación a derechos humanos y en materia fiscal esta obligación debe atender los supuestos donde por la deficiente actuación de la administración se cometan abusos y de alguna forma se busquen los medios para indemnizar, es decir, se busca establecer mecanismo de disculpa pública y garantías de no repetición de los actos.

Finalmente se exterioriza la necesidad de que en nuestro país el sistema de derechos humanos, en específico en materia fiscal, logre consolidar la protección ante las violaciones de derechos que surgen como consecuencia de políticas

fiscales injustas, por lo cual, se debe pugnar para que dichas políticas logren contextualizar los principios de derechos de una forma justa y progresista. La política fiscal representa un campo fundamental en materia fiscal para lograr la justiciabilidad, exigibilidad y realización de los derechos humanos, por ello, resulta trascendental luchar en contra del actual modelo de sistema tributario que no ha logrado combatir la desigualdad económica ni avanzar de manera significativa en financiación de los derechos humanos.

CAPÍTULO CUARTO

I. PERSPECTIVA DEL CONTRIBUYENTE RESPECTO DEL MÍNIMO VITAL EN MÉXICO

1. Derechos humanos y garantías del contribuyente frente a la obligación contributiva

La transformación que afrontó nuestra Carta Magna frente al cambio en el paradigma constitucional, no solo representó una evolución terminológica entre los conceptos de garantías individuales a derechos humanos, sino que ello significó la incorporación de la expresión más amplia para reconocerle derechos a la persona por el simple hecho de ser inherentes a la naturaleza humana,¹⁶⁴ un cambio que en México se había postergado y que a la fecha no ha sido fácilmente entendido por autoridades y juzgadores, cuya implicación es sumamente profunda pues se trata de un cambio en la manera en que deben ser entendidos los tratados y reconocidos los derechos humanos.

Con dicha Reforma Constitucional hoy en día al pensar en derechos humanos de los contribuyentes, además de observar los comprendidos en el texto de nuestra Constitución Federal, debe dirigirse la mirada al contenido de todos los tratados que el Estado Mexicano haya ratificado o se haya adherido en lo relativo a los derechos humanos y primordialmente para el tema que nos ocupa, donde

¹⁶⁴ Los derechos humanos conciernen a la persona, independientemente de todo contexto y de cualquier otra especificación, se refieren a la adopción del entendimiento más amplio y universalmente aceptado de los derechos que por el simple hecho existir tiene cualquier persona, sin importar su nacionalidad o cualquier elemento subjetivo que pudiera diferenciar a un individuo de otro. Los derechos humanos son inherentes sin distinción alguna como lo podría ser el lugar de residencia, sexo, origen nacional o étnico, color, religión, lengua, o cualquier otra condición.

Cfr. **Palombella**, Gianluigi, *Las autoridades de los derechos humanos. Los derechos entre instituciones y normas*, ed. Trotta, Madrid, 2006, p. 24.

destaque la materia tributaria. Al respecto no es impedimento mencionar que si existiese una enunciación de derechos por la naturaleza de la obligación de contribuir, esta debiera considerarse ejemplificativa y no limitativa.

Los derechos humanos son fundamentales para todo Estado Democrático y Social de Derecho y son las contribuciones quienes ayudan a alcanzar los fines del sistema, en este contexto y atendiendo a los nuevos parámetros constitucionales en materia de derechos humanos en nuestro país, toda autoridad con competencia y facultades en la materia, incluidas las instituciones y órganos encargados de la creación, aplicación y cumplimiento de la normativa están obligados a respetarlos y garantizarlos.¹⁶⁵ El estudio y puesta en práctica de los derechos humanos debe efectuarse con responsabilidad, pues su pérdida de legitimación está relacionada con la pérdida del bienestar, democracia, paz, seguridad y dignidad de las personas.

Los derechos humanos de los contribuyentes no deben ser una justificación para evadir la obligación de contribuir al gasto público, en todo caso, debe considerarse la capacidad contributiva, teniendo presente el mínimo vital, la protección de la dignidad humana y las necesidades básicas de del individuo, como elementos a considerar en materia de derechos humanos, por ello la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México, sin ser la única autoridad con competencia tributaria, ayuda al desarrollo, protección y garantía,

¹⁶⁵ Esta obligación en materia tributaria se traduce en el establecimiento de plazos claros, creación de medios para lograr efectividad en el cumplimiento de resoluciones, eficacia y simplificación en el trámite de consultas y solicitudes de información, fortalecimiento de procedimientos de transparencia, aplicación del principio pro persona para el correcto acceso a la justicia fiscal, creación de programas de capacitación, difusión de las facultades de autoridades y de derechos de los contribuyentes.

Cfr. Castilla, Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos, en Democracia, Moralidad y Ciudadana y Derechos del Contribuyente, Coord., Dirección de Cultura Contributiva, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013, p.108.

destacando la importancia de la interrelación que tienen el derecho tributario y los derechos humanos en la protección de los derechos de los contribuyentes.

Es importante referir, que el Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos destaca por los avances que ha presentado en la emisión de criterios que sirven como directriz en materia de protección de derechos del contribuyente, y su relevancia se corrobora al revisar la jurisprudencia del Sistema Europeo en cita, el cual, si bien no es obligatoria para México, si es vinculante para la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos como referencia a estándares generados en dicho Sistema Europeo.¹⁶⁶ Esto significa que dentro de las resoluciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos se pueden reflejar, en el sistema de precedentes de resoluciones, argumentos con base en jurisprudencias del Sistema Europeo de Protección. Por lo anterior, consideramos que nuestro país no debería alejarse de la dinámica de uso de precedentes europeos para fines interpretativos, de integración y de justificación, para mejorar la protección de los derechos humanos en materia tributaria.

Dentro del contexto del paradigma constitucional, tal como ya se ha expresado en el capítulo anterior, se debe aspirar a que se emitan criterios jurisprudenciales más allá del fundamento de normas de carácter nacional, pues lo deseable es que las tesis de la Suprema Corte de nuestro país se formularan de conformidad con los criterios obtenidos de las resoluciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y del contenido de los tratados internacionales de los que México forma parte, dejando de lado la postura conservadora que nuestro Máximo Tribunal mantiene específicamente en materia derechos de los contribuyentes.

En virtud de lo anterior el modelo conformado por el bloque de constitucionalidad entre los tratados internacionales y jurisprudencia de la Corte

¹⁶⁶ El Sistema Europeo de Protección de Derechos Humanos lo conforman: la Convención Europea de Derechos Humanos, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos o Tribunal de Estrasburgo, la Carta Social Europea, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Cfr. **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** 2014, *Compilación cultura contributiva* en 12, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, p. 135.

Interamericana de Derechos Humanos, muestra una buena relación entre la fundamentación y la motivación del derecho al mínimo vital evidenciando la dimensión de los derechos del contribuyente, por ello, los operadores jurídicos en nuestro país tiene la obligación de allegarse de criterios que le permitan proteger la posibilidad de pago de contribuciones de las personas haciendo viable que se respeten sus derechos como contribuyente.

A. La moral del contribuyente en el pago de los impuestos

La moral del contribuyente al momento de cumplir con su obligación tributaria, se vincula con razones de incumplimiento arraigadas en la ciudadanía que están relacionados, entre otras, con el desconocimiento o percepción negativa sobre la Administración Pública y que por lo general concluyen con el no pago de sus impuestos, de ahí la importancia de generar conciencia en el ciudadano mexicano de asumir la responsabilidad de contribuir para el sostenimiento del gasto público.

En nuestro país durante muchos años, los niveles de recaudación han sido verdaderamente bajos,¹⁶⁷ siendo las principales causas la evasión y elusión fiscal, lo cual como ya se mencionó, deriva principalmente del desconocimiento, falta de información y credibilidad en la asignación de los recursos derivada de la mala transparencia por parte del Estado.¹⁶⁸

¹⁶⁷ México en el contexto internacional se presenta como uno de los países con menor recaudación al compararlo con países de similar ingreso per cápita y con algunos países de América Latina con menores ingresos, ello a pesar de contar con un Sistema de Tributación Legal y Administrativamente constituido.

Cfr. Castilla, Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos, en *Democracia, Moralidad y Ciudadana y Derechos del Contribuyente*, *Óp. Cit.*, pp.41 y 42.

¹⁶⁸ La ciudadanía acude a la planeación fiscal como un mecanismo legal para aprovechar espacios jurídicos que las Leyes hacendarias no han cubierto para eludir legalmente el pago de impuestos, a ello se le conoce como elusión fiscal y se refleja en la falta de interés y poca participación del ciudadano en la rendición de cuentas.

Cfr. Ibidem. p.45.

La autoridad administrativa en nuestro país, reconoce que nos encontramos ante un panorama de incumplimiento fiscal proveniente de la falta de cultura cívica derivada por décadas de opacidad en los asuntos públicos, corrupción y uso indebido de los recursos.¹⁶⁹ Por ello y debido a los bajos niveles de recaudación observados por el Sistema de Administración Tributaria, se han recurrido a acciones de fiscalización mediante cruces de información entre los contribuyentes, además de la implementación de medidas que tienen como objetivo aumentar el acopio de ingresos a través de la simplificación y combate a la evasión fiscal.¹⁷⁰ Dichas acciones pueden ayudar disminuir la problemática, pero difícilmente modificarán la percepción de los ciudadanos respecto a la obligación del pago de impuestos, es decir, aún está pendiente transformar la conciencia ética del ciudadano pues en nuestro país, no se pagan debidamente los impuestos en razón de la falta de equidad, cumplimiento generalizado y cultura de contribuir.¹⁷¹

El autor Coelho Pasin, indica que el deber moral del pago de los impuestos es consecuencia de la vinculación de los fines de la tributación con la realización del bien común y que ello se obtiene analizando la responsabilidad del Estado y de los funcionarios tratando proporcionar mejoras en el control de las actividades legislativas y administrativas, lo cual, conllevaría al correcto comportamiento de la Hacienda Pública y de sus funcionarios.¹⁷²

¹⁶⁹ Cfr. **Hinojosa Cruz** Adriana Verónica, “La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”, en *Democracia, Moralidad Ciudadana y Derechos del Contribuyente*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013, p.43. <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2013/demo.pdf> consultado el 13 de agosto de 2017.

¹⁷⁰ Los cruces de información se refieren a regulación de impresores de comprobantes fiscales, dictámenes de auditoría, simplificación y facilidades administrativas.

¹⁷¹ Cfr. **Castilla**, Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos, en *Democracia, Moralidad y Ciudadana y Derechos del Contribuyente*, *Óp. Cit.*, p. 59.

¹⁷² Cfr. **Coelho Pasin**, João Bosco *Derecho tributario y ética*, ed. Helisata Buenos Aires, 2010, p.160.

A fin de contextualizar el término moralidad ciudadana, este mismo autor señala que el campo de estudio de la ética tributaria depende la moral del Estado Fiscal y del contribuyente. Indica que el principal punto de análisis de la ética tributaria se encuentra en las relaciones jurídicas existentes entre el Estado y el contribuyente y que el comportamiento del ciudadano y de la sociedad en general, suele estar influido por la política y la actitud de la Administración Pública.

La ética tributaria o fiscal representa una dimensión de la ética pública, es decir, el conjunto de estudios conformados por la moralidad institucional y ciudadana y su objetivo se centra en la imposición y en la moralidad pública, en especial, en las causas y consecuencias del comportamiento del contribuyente en el ámbito fiscal.¹⁷³

Se dice que la concepción actual sobre el pago de impuestos debiera quedar fuera de toda discusión de carácter ético, ya que la obligación tributaria no debiera contener libertad de acción, sin embargo, frecuentemente las personas se resisten al pago de sus impuestos y esta obligación se ve trasformada en una responsabilidad legal más que en una responsabilidad de carácter moral.

Ante este escenario, es evidente que estamos frente a una arraigada cultura de incumplimiento que forma parte de un problema mucho más amplio que deriva en una cultura cívica lastimada y alentada por la impunidad. En este sentido, las personas no consideran que se está actuando de manera poco ética si se evade la acción de incumplimiento de contribuir al gasto público o el pago de sus impuestos, ya no es algo que les preocupe éticamente a los ciudadanos puesto que no está ligado con la conciencia del individuo, sino con la responsabilidad jurídica que implicaría la evasión fiscal. La ética va más allá de la legalidad, es una decisión individual con impacto social y la falta de compromiso social está relacionada con la falta de compromiso para contribuir al gasto público.

Cumplir con el pago de impuestos debiera ser considerado común dentro del comportamiento ético que rige nuestra sociedad puesto que, como ya se mencionó, la ética social considera que los humanos son seres sociales que contienen la responsabilidad y solidaridad que implica vivir en una comunidad.

¹⁷³ Cfr. *Ibidem*. p.164.

Contribuir es sinónimo de cooperar, pero al no tener claro el objetivo para el cual se contribuye, se pierde el incentivo de obligación, es decir, la persona no percibe un beneficio claro de lo que se genera sobre el pago de sus impuestos y en México este supuesto se remonta a la experiencia que se tiene sobre la Administración Pública, debido a la falta de transparencia y rendición de cuentas sobre cómo se utilizan los recursos tributarios.

En opinión de la autora Verónica Hinojosa,¹⁷⁴ el pago de impuestos debe integrarse a la moralidad de las personas y para ello, estas deben tener claro aspectos tales como la función del Estado, la legalidad de las contribuciones, los límites del Estado como representante de la sociedad y la justicia en el pago de impuestos a través del ejercicio de una ciudadanía activa.

Es necesario concientizar a los mexicanos sobre la responsabilidad de contribuir, ya que no basta con informar sobre la obligación y falta de pago, es decir, para tratar de disminuir esta problemática, corregir o incrementar la recaudación, se deben revisar, analizar y proponer mecanismos para mejorar la moralidad ciudadana y generar una verdadera cultura contributiva.

Una de las tareas más importantes que mantiene la preocupación de la sociedad mexicana es la de construir una nueva cultura contributiva, es decir, un paradigma nuevo del conjunto de creencias, valores y normas sociales que determinan la acción humana de contribuir para la consecución de un fin superior a través de la satisfacción de las cargas fiscales.

El planteamiento ético y la perspectiva ética del acto de contribuir se fundamenta en la búsqueda de un sistema fiscal sólido y eficaz, que contribuya a una justa distribución de la riqueza, que promueva el bien común y que sea el sustento del desarrollo de la ciudadanía.

Se concluye entonces que el individuo como miembro de la sociedad, es sujeto de un deber ético en el acto de contribuir, sin embargo, uno de los factores que obstaculiza la cultura contributiva en nuestro país es la falta de legitimidad y confianza en las instituciones del Estado.

¹⁷⁴ Cfr. **Hinojosa Cruz**, Adriana Verónica, “La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”, *óp. cit.*, p. 72.

B. Beneficios y afectaciones del reconocimiento del derecho humano al mínimo vital de los contribuyentes dentro de la política fiscal y el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Como se sabe una de las principales actividades financieras del Estado se materializan en la recaudación de las contribuciones, la cual, se obtiene de los impuestos a cargo de los contribuyentes y representa un elemento indispensable para el desarrollo de función pública. Siempre que se tratan temas de políticas públicas, se hace referencia a las acciones estratégicas que tienen como fin responder a las demandas y necesidades de la ciudadanía, o solventar o mitigar los problemas públicos, en este sentido, el enfoque de derechos humanos tiene el potencial de transformar las realidades de exclusión y de promover el rol positivo y transformador que la política fiscal debe tener en todos los contextos.

La política fiscal representa el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento público, a las situaciones financieras de la economía y al manejo por parte de todos los organismos públicos referentes a todos los niveles de gobierno.

Dicha política fiscal debe evaluar la obligación del Estado sobre el cumplimiento a la protección de los derechos económicos, sociales y culturales, es decir, debe evaluar una política pública sujeta a las obligaciones en materia de derechos humanos. Se ha dicho que la política fiscal con una carga impositiva baja y una estructura tributaria desequilibrada no logran corregir problemas estructurales, por el contrario, profundizan el problema y empobrecen a la población.¹⁷⁵

¹⁷⁵ *Cfr. Comisión Interamericana de Derechos Humanos*, CIDH, Informe temático preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas, *Movilizar los recursos para garantizar los derechos*, 156 Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, CIDH, Washington D.C., octubre de 2015, p.4.

http://www.cesr.org/downloads/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf consultado el 16 de agosto de 2017.

La promoción y difusión de los programas y políticas públicas resultan indispensables para generar una política de Estado en materia de derechos humanos.¹⁷⁶ Generalmente los principios de derechos humanos no son tomados en cuenta por los Estados en cuanto al diseño, implementación o evaluación de las políticas fiscales o tributarias, sin embargo, dichos principios indican las funciones clave de la política fiscal y la tributación.

Esos principios rectores aplicables a la política fiscal, proveen una serie de parámetros y directrices aplicables a ella, en todas las fases del ciclo de diseño, elaboración, implementación y evaluación de la política.

Estos principios, se encuentran también contenidos en los tratados internacionales sobre derechos humanos, los cuales proveen medidas normativas para someter las políticas fiscales y los presupuestos al escrutinio de los derechos, para ponerlas al servicio del desarrollo humano, sin embargo, consideramos que la relación entre la política fiscal y los derechos humanos es insuficiente y las alternativas para lograr políticas fiscales más justas en esta materia se deben estudiar con mayor profundidad.

Debe aceptarse que el reconocimiento de los derechos humanos en de la política fiscal, conduce a una mayor sensibilidad de los gobiernos respecto a las reivindicaciones de la ciudadanía y al fortalecimiento de las instituciones a fin de someter dicha política fiscal a rigurosos estándares de transparencia, eficiencia, participación y rendición de cuentas y por ello, los derechos humanos constituyen pieza la clave de la política fiscal exitosa.

Dicho reconocimiento de los derechos humanos ayudan a desarrollar las funciones básicas de la política fiscal en la generación de recursos, la redistribución de la riqueza y la rendición de cuentas entre el Estado y la ciudadanía, y provee proveen los parámetros normativos para someter las políticas fiscales y los presupuestos al escrutinio además de tener el potencial de

¹⁷⁶ Cfr. **Zamora Grant**, José y **García Razo**, César, “El desafío de los derechos humanos: políticas públicas centradas en las personas”, *Revista Dfensor, Revista mensual de la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal*, año XIV, núm. 8, agosto 2016, p.11.

cambiar la manera en que las personas se relacionan con los impuestos, en que el Estado se relaciona con los actores financieros y las empresas, y en que el Estado se relaciona con sus ciudadanos.¹⁷⁷

Los altos niveles de elusión y evasión son frecuentemente minimizados y desestimados como problemas, cuando ciertamente llegan a reducir recursos que contribuyen al financiamiento y protección de derechos humanos de los contribuyentes y representan un obstáculo para el cumplimiento de las obligaciones del Estado, por ello, es necesario pugnar por una regulación más efectiva para combatir el abuso fiscal que drena recursos estatales y la desaceleración económica.

En México han surgido avances en materia de rendición de cuentas, como la creación del organismo que regula la transparencia y acceso a la información pública, sin ser suficiente para mejorar la participación ciudadana al momento de contribuir al gasto público, por ello, es necesario empatar la política fiscal con los principios de derechos humanos y vigilar políticas fiscales para asegurar la disponibilidad de recursos públicos y mejorar la participación ciudadana.¹⁷⁸

La falta de observancia en la política fiscal sobre el uso de los recursos públicos, contribuye a una escasa rendición de cuentas de los Estados por violaciones estructurales de derechos humanos. Se ha hecho énfasis en la necesaria vigilancia desde organismos nacionales e internacionales de derechos humanos, para evitar que los Estados adopten medidas regresivas que impliquen limitación y desmantelamiento del progreso contra la pobreza y desigualdad en la

¹⁷⁷ **Oré Aguilar**, Gaby, “Políticas fiscales más justas para garantizar los derechos humanos en tiempos de recesión económica en América Latina”, *Dfensor, Revista de la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal*, año XIV, núm. 8, agosto 2016, p.27.

¹⁷⁸ En México es el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, INAI, antes IFAI, el organismo encargado de garantizar el derecho de Acceso a la Información Pública Gubernamental, proteger los datos personales y resolver las negativas de acceso a la información.

región,¹⁷⁹ por ello, se debe sumar la participación del Sistema Interamericano de Derechos Humanos para consolidar, en su ámbito de protección, violaciones a derechos fundamentales que resultan de los impactos de las políticas fiscales.

El cambio de paradigma constitucional frente al enfoque que se le ha dado a los derechos humanos de los contribuyentes, se debe anteponer a la facultad del legislador mexicano al momento de definir los criterios de política fiscal más convenientes a luz de los principios de justicia tributaria, sin embargo, bajo la lógica del Alto Tribunal en México, esta ha delimitado el compromiso de los obligados tributarios de contribuir al sostenimiento del gasto público en atención a su capacidad contributiva, es decir, la Suprema Corte en México ha sostenido que el respeto al contenido esencial del mínimo vital exige que este no debe equipararse a la capacidad económica del individuo dando pleno reconocimiento al derecho humano al mínimo vital como límite para el Estado cuando este requiere el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, salvaguardando los recursos necesarios para llevar a cabo una vida digna.¹⁸⁰

¹⁷⁹ La política fiscal tiene un impacto importante en el cumplimiento de obligaciones en materia de derechos humanos contenidos en tratados internacionales, incluida la Convención Americana sobre Derechos Humanos y protocolo de San Salvador. La aplicación de la legislación internacional de derechos humanos a la política fiscal, abre la posibilidad de que los Estados rindan cuentas por el incumplimiento de sus obligaciones en materia de derechos humanos.

Cfr. Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe temático preparado por la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas, movilizar los recursos para garantizar los derechos, 156 Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Washington D.C., octubre 2015, p.7. http://www.cesr.org/downloads/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf consultado septiembre 2016.

¹⁸⁰ Incorporar la perspectiva de derechos humanos en las políticas públicas y presupuestos es un reto que en términos conceptuales está resuelto. El Manual operativo para servidoras y servidores públicos, publicado en 2010 por la Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, expone el por qué, para qué y cómo lograrlo. <http://fundar.org.mx/mexico/pdf/ppdh.pdf> consultado 23 de enero de 2018.

Si bien es importante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconozca la existencia de un límite a la potestad impositiva del Estado bajo la premisa del principio tributario de proporcionalidad como capacidad contributiva, es loable señalar que nuestro Máximo Tribunal en México parece conformarse con las manifestaciones que hace sobre la protección del mínimo vital, lo anterior ya que si bien nuestro Alto Tribunal pugna sobre la protección a las exigencias humanas más elementales, resulta evidente que ello no implica intromisión alguna dentro de la esfera legislativa en la configuración de la hipótesis tributaria pues es evidente que no ha sido pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que servirá como punto de partida en la imposición, sino que únicamente se reconozca un patrimonio mínimo protegido a efecto de atender las exigencias humanas más elementales, como en el caso de las deducciones personales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica de un impuesto determinado vinculando dichos montos o conceptos a la satisfacción de las necesidades básicas de un titular de derechos.

Tal como ya se ha hecho referencia en capítulos anteriores del presente trabajo, hacia el año 2011 la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió una serie de amparos donde se suscitó como tema principal la delimitación del derecho al mínimo vital.

En este sentido, el Alto Tribunal señaló que dicho derecho va mucho más allá de la materia fiscal y abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia, mientras que, en lo estrictamente fiscal, se presenta como un límite al legislador en el ejercicio de la potestad tributaria en la exigencia del cumplimiento de la obligación del contribuyente de contribución al gasto público.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en nuestro país, ha formulado una crítica en respecto de los razonamientos manifestados por la Suprema Corte de la Nación respecto al mínimo vital, en relación con la transgresión a principios rectores de derechos humanos, enfatiza que el Máximo Tribunal en México tuvo la

oportunidad de definir los verdaderos límites del derecho al mínimo vital, pero simplemente circunscribió su pronunciamiento a la revisión de mecanismos existentes en las Leyes que estuvieron presentes dentro del estudio y resolución del caso y que se consideraron para definir que la afectación a los derechos de los contribuyentes puede derivar de lo que la Ley señala u omite, ya que no se consideraron mecanismos específicos que permitan que los contribuyentes puedan contar con un patrimonio mínimo que deba quedar excluido de la carga fiscal por el simple hecho de que los recursos son indispensables y necesarios para la subsistencia del individuo y de su familia, a fin de poder llevar a cabo una vida digna.¹⁸¹

La consideración principal es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha dado debida importancia al hecho de que no todos los contribuyentes en nuestro país obtienen acceso a los medios que puedan avalar la inconstitucionalidad de disposiciones combatidas mediante juicio de amparo, por ello la Suprema Corte en México no necesariamente se debe dedicar a declarar la inconstitucionalidad de las normas por omisiones y tan solo limitarse a comprender las complejidades inherentes a la fijación de un monto que pudiera representar el mínimo vital para los causantes, sino que el Alto Tribunal debiera emitir juicios que permitan a las autoridades legislar para buscar la tutela del derecho al mínimo vital, como lo pudiera ser una exención o deducción, o algún mecanismo que en lo general consigan dejar libre de gravamen los montos que requieren las personas para su subsistencia, ello, sin reparar en algún régimen en particular de tributación o bien en el monto de los ingresos obtenidos, pues ciertamente los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sirven también para influir en el sentido de la política fiscal y en la implementación de acciones encaminadas al fortalecimiento progresivo del salario mínimo.

Sin embargo, el problema derivado de la falta de pretensión sobre un pronunciamiento generalizado por parte de la Suprema Corte de Justicia de la

¹⁸¹ *Cfr.* Opinión emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MinimoVitalRoaNava_V2.pdf consultado el 29 de enero de 2018.

Nación que tutele de manera general y definitiva la protección del mínimo vital va de la mano con la falta de inclusión en la Reforma Constitucional de junio de 2011 sobre el supuesto de que la declaratoria general de inconstitucionalidad no será aplicable a normas generales en materia tributaria,¹⁸² lo cual, genera inequidad en el trato a los contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis jurídico tributaria y que no tuvieron la oportunidad de acudir al amparo y protección de la justicia federal, prevaleciendo entonces en la materia fiscal el sistema de restitución de garantías en forma individualizada.

Con ello se evidencia nuevamente que la relación entre la política fiscal y los derechos humanos resulta insuficiente en nuestro país, ya que se obstaculizan las alternativas para lograr políticas fiscales más justas. No debe olvidarse que los derechos humanos constituyen la movilización de los recursos necesarios para financiar el progreso social, redistribución de la riqueza, rendición de cuentas, protección de bienes comunes y son pieza la clave de la política fiscal.

Concluimos que el enfoque de derechos humanos tiene el potencial de promover el rol positivo y transformador que la política fiscal debe tener en todos los contextos y principalmente en el menoscabo de ingresos públicos, por ello los instrumentos y mecanismos de derechos humanos deben ser la base de marcos éticos y para rendición de cuentas. En suma, es esencial fortalecer el papel de los derechos humanos en la adopción de decisiones relacionadas con política fiscal.

2. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México como Ombudsman del contribuyente y su tutela frente a los derechos de los contribuyentes

A. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

a. Justificación, antecedentes y naturaleza jurídica

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue votada en el año 2005 por el Senado de la Republica donde debió ser promulgada por el

¹⁸² *Cfr.* Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 107, fracción II, cuarto párrafo.

entonces presidente de la República, sin embargo, él mismo decidió vetarla y fue regresada al Congreso de la Unión, donde un grupo de Diputados integrantes de la Comisión de Hacienda, logró superar dicho veto solo en lo concerniente a algunos aspectos.

El Poder Ejecutivo anhelaba que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fuera un organismo descentralizado sectorizado que su titular fuera propuesto por el presidente de los Estados Unidos Mexicanos y ratificado por el Senado de la República, sin embargo, el Congreso de la Unión solicitó se tratara de un organismo no sectorizado, cuyo titular fuera sugerido por el Poder Ejecutivo a través de una terna.

Fue entonces que en su momento, el titular del Poder Ejecutivo, poco antes de concluir su mandato, resolvió publicar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en el Diario Oficial de la Federación en septiembre de 2006, contraviniendo dicha Ley ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien determinó que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debería ser un organismo no sectorizado y cuyo titular tendría que comparecer ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados a rendir su informe anual. Fue así que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente logró ser aprobada el 7 de septiembre de 2009.

A pesar de que el Código Fiscal de la Federación desde el 2004 estableció la existencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, fue hasta abril de 2011 cuando el presidente de la República Mexicana decidió proponer la primera terna con los posibles titulares.¹⁸³

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surgió con la publicación de su Ley Orgánica el 4 de septiembre de 2006, designándose a la primera

¹⁸³ La terna estuvo compuesta por José Miguel Domínguez Camacho, Gabriela Ríos Granados y Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, propuesta por el entonces presidente de la República Felipe Calderón Hinojosa y fue votada en el Senado de la República el 28 de abril de 2011 con 84 votos a favor de los 90 senadores presentes.

Procuradora en abril de 2011,¹⁸⁴ quien inició actividades el 1 de septiembre del mismo año. En ese entonces, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente únicamente proporcionó el periodo de cuatro meses para echar a andar la Institución, por lo cual, en un inicio la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estuvo instalada en diversas sedes itinerantes.

Hoy puede afirmarse que Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público, descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, con autonomía técnica, funcional y de gestión.¹⁸⁵ Tiene atribuciones para intervenir ante actos en materia tributaria, emitido por cualquier autoridad fiscal federal, incluso los organismos fiscales autónomos y a las autoridades fiscales coordinadas de todas Entidades Federativas.

El objetivo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es el de proteger, defender y observar los derechos de los contribuyentes, garantizar su derecho a una justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa, velando por el cumplimiento de sus derechos, para generar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de derechos del contribuyente.

En este sentido, la naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente instituye que es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, y brinda apoyo en la realización de acuerdos conclusivos como un medio alternativo

¹⁸⁴ Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara primera Procuradora, cargo que fue ratificado en abril de 2015, lo que la convierte en la también actual Procuradora para la Defensa del Contribuyente.

¹⁸⁵ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, art. 2, párrafo primero, vigente, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 24 de enero de 2018.

para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se asume como defensor de derechos humanos incluso sin formar parte de la Ley Reglamentaria del artículo 102-B constitucional relativo a defensores del pueblo.

b. Estructura orgánica, facultades y atribuciones

i. La estructura orgánica, las bases de organización, facultades de las Unidades Administrativas y atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se encuentran reguladas por la Ley Orgánica y el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.¹⁸⁶

Esencialmente la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está integrada por el Órgano de Gobierno, Delegados Regionales y Asesores Jurídicos; no obstante, cuenta con personal profesional, técnico y administrativo con carreras afines a la materia tributaria para la realización de sus funciones.¹⁸⁷

▪ El Procurador deberá ser mexicano, con carrera análoga y experiencia en materia tributaria, cuyos criterios y características de elegibilidad se encuentran especificados en la Ley y el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente quien, durante el ejercicio de sus funciones, no podrá desempeñar otro cargo público o de elección popular salvo lo estrictamente académico. Será designado por el Senado de la República o la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, entre la terna a consideración del presidente de la República y durará en su encargo cuatro años, pudiendo ser

¹⁸⁶ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente arts. 6-14 y del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 5-7, vigentes, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> y <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf> consultado 30 de enero de 2018.

¹⁸⁷ Cfr. Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 6, 8-11 vigente <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf> consultado 30 de enero de 2018.

ratificado para un segundo período. Destaca la obligación de velar por el cumplimiento de las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y ejercer con probidad recursos presupuestales, elaborar y presentar al Órgano de Gobierno el proyecto de presupuesto de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, emitir acuerdos y recomendaciones públicas no vinculativas, reglas de carácter general, lineamientos y medidas para la interpretación y aplicación de la normatividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, entre otras.¹⁸⁸

- Los asesores jurídicos deberán reunir los mismos requisitos que el Procurador, con acreditación en la materia fiscal por un periodo continuo de dos años. Prestarán servicios de asesoría, representación y defensa de aquellos contribuyentes que lo soliciten. Deberán llevar un registro y expediente de control del estado procesal de los asuntos, entre otras funciones que deriven de la naturaleza de su función.¹⁸⁹

- El Órgano de Gobierno se integra por el Procurador y seis Consejeros Independientes designados, estos últimos, por el titular del Poder Ejecutivo, cuyos cargos son honoríficos y durará hasta cuatro años. Sesionarán a convocatoria del Procurador o de al menos tres de sus miembros, cuando menos una vez cada tres meses y extraordinariamente cuando sea necesario, todos los miembros tienen voz y voto y el presidente del Órgano tiene voto de calidad.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente arts. 7-9 y del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente art. 15, vigentes, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> y <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf> consultado 30 de enero de 2018.

¹⁸⁹ Cfr. Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 10-11, vigente <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf> consultado 30 de enero de 2018.

¹⁹⁰ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente arts. 12 y 13; Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 12 y 13, 16-24, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> y <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n336.pdf> consultado 30 de enero de 2018.

Las facultades, atribuciones y servicios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se pueden clasificar en tres grupos con la finalidad de lograr sus objetivos; a) las que benefician a las personas de manera individual; b) las que benefician a grupos o sectores de contribuyentes y; c) otras facultades trascendentales para el desarrollo de su objetivo.

ii. Las facultades que benefician a las personas de manera individual están dirigidas a quienes solicitan los servicios considerando las atribuciones siguientes: asesoría y consulta, representación legal y defensa, procedimientos de quejas y reclamaciones y acuerdos conclusivos.

- La asesoría y consulta comprende el primer nivel de atención a los contribuyentes donde se le plantea a un asesor las cuestiones derivadas del acto de la autoridad donde se vean vulnerados sus derechos. El asesor analiza el asunto y junto con la documentación correspondiente concluye con la emisión de un dictamen sobre el servicio sustantivo que procede el cual, puede ser canalizado a las áreas de representación legal y defensa, o bien, al área de quejas y reclamaciones.

La consulta es la herramienta donde los contribuyentes solicitan opinión de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. El escrito de consulta deberá acompañarse de documentos necesarios para comprender el planteamiento, el cual, concluirá con un dictamen que responderá todos los cuestionamientos. Si el asesor advierte que la consulta puede requerir servicios de representación y defensa o quejas y reclamaciones, canalizará al área correspondiente.¹⁹¹

- El servicio de representación legal y defensa constituye a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en abogada defensora de los contribuyentes contra las autoridades fiscales federales. Los asesores jurídicos, previo estudio y

¹⁹¹ *Cfr.* Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 35 a 48, <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf> consultado el 26 de enero de 2018.

análisis del caso interpondrán, el recurso o juicio ante las autoridades competentes, según convenga a los intereses del contribuyente.¹⁹²

- El procedimiento de quejas y reclamaciones conoce e investiga quejas contra actos de autoridades fiscales que se estiman violatorios de derechos de los contribuyentes. Este procedimiento puede concluir con la emisión de una recomendación proponiendo medidas para reparar las prácticas y actos de las autoridades que se consideran violatorios de derechos de los contribuyentes. Rendido el informe de la autoridad, la Procuraduría emitirá un acuerdo que expresará la no responsabilidad o bien la recomendación que deberá ser pública y no obligatoria para la autoridad a la se dirige, si constituirá una llamada de atención que se debe cumplir.

La Queja es un procedimiento que tiene por objeto conocer e investigar actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de sus derechos. Inicia con la presentación de la Queja de forma presencial, escrita, a través de correo electrónico o mediante el portal de internet de la Procuraduría, el servicio es gratuito. Pueden ser materia de un procedimiento de Queja cualquier acción u omisión, definitiva o no, que de manera directa o indirecta afecte el interés jurídico o legítimo de quien solicite, incluidos aquellos actos sobre los que exista peligro inminente en su realización o ejecución. Pueden promover el procedimiento de Queja los contribuyentes, personas físicas o morales y obligados solidarios, que se vean afectados por actos emitidos por autoridades fiscales federales, organismos fiscales autónomos, que pudieran resultar lesivos de sus derechos.

¹⁹² El servicio aplicará para cualquier persona a la que se le determine un crédito fiscal por las autoridades fiscales federales, siempre y cuando el monto del asunto o de los créditos fiscales, no excedan de 30 veces el salario mínimo vigente en la Ciudad de México, ahora Unidad de Medida y Actualización, elevado al año (\$882,570.00 para 2018), sin considerar actualizaciones y multas.

Cfr. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la procuraduría de la defensa del contribuyente, arts., 49-52. <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf> consultado el 26 de enero de 2018.

Una vez presentada la Queja, la Procuraduría de la Defensa del contribuyente determinará si ésta es de su competencia y en caso de serlo, la admite y requiere a la autoridad involucrada el informe sobre el acto u omisión que se le atribuye. Rendido el informe, la Procuraduría analiza los hechos, argumentos y pruebas aportadas por las partes y dictará el acuerdo que corresponda, el cual contendrá la consideración de los hechos, los argumentos y las pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas que obren en el expediente en lo que resulten relevantes al caso.

La Queja y la resolución que emita Procuraduría al respecto no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa, tampoco no suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, y tampoco afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Este trámite puede concluir con una recomendación pública no vinculatoria, a través de la cual se sugieren a la autoridad las medidas correctivas para restituir los derechos de los contribuyentes que fueron vulnerados. En el caso de que no se comprueben las irregularidades imputadas a la autoridad involucrada la Procuraduría emitirá un Acuerdo de no Responsabilidad de la autoridad involucrada.¹⁹³

- Los acuerdos conclusivos son un medio alternativo, no gravoso, rápido y transparente para la solución de diferendos entre autoridades fiscales y contribuyentes, representa una solución anticipada de problemas derivados de la calificación de actos en los procedimientos de fiscalización. En este supuesto la Procuraduría interviene como facilitadora y testigo entre fisco y los contribuyentes.

El procedimiento inicia con la solicitud de acuerdo que el contribuyente presenta ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente señalando hechos y

¹⁹³ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 5, 16, 17, 18, 19 y 20; y Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 37 al 46, vigentes, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> y [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-consultados) consultados 1 de febrero 2018.

omisiones que se le atribuyen y adjuntando las pruebas necesarias que sustenten su dicho. En un segundo momento, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recibe la solicitud y notifica a la autoridad para que en un plazo de veinte días hábiles manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo, exprese los fundamentos y motivos por los que acepta, o bien, los términos en que procedería la adopción del acuerdo.¹⁹⁴ Recibida la propuesta, la Procuraduría cuenta con veinte días para concluir el procedimiento, plazo durante el cual puede convocar a mesas de trabajo donde se intercambien información y criterios en beneficio de un acuerdo consensado justo que respete los derechos de los contribuyentes.¹⁹⁵ El procedimiento concluye con la suscripción del acuerdo el cual, deberá firmarse por las partes y por la Procuraduría; de terminar sin arreglo, se notifica la terminación a las partes. Cabe hacer el señalamiento que hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento, permanecerán suspendidos los plazos para la conclusión de la fiscalización y para la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas dentro del acto.¹⁹⁶

iii. Las atribuciones que benefician a grupos o sectores de contribuyentes se encuentran encaminadas a generar provecho y proteger a determinados obligados tributarios para mejorar el Sistema Tributario en lo general. Dichas facultades son las siguientes: investigación de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, emisión de opinión técnica a petición del servicio de administración

¹⁹⁴ Si la autoridad no atiende el requerimiento, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está facultada para imponerle una multa en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, art. 28, fracción I, numeral 1.

¹⁹⁵ Facultad incorporada mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, en el Código Fiscal de la Federación, donde se adicionó en el Título III, Capítulo II, De los Acuerdos Conclusivos, en artículos 69-C-69-H.

¹⁹⁶ El contribuyente que suscribe acuerdo conclusivo tendrá derecho por una ocasión a la condonación del 100% de las multas; en segunda y posteriores suscripciones se aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

tributaria y propuestas al Servicio de Administración Tributaria sobre modificaciones a su normatividad interna.

▪ La investigación de problemas sistémicos proviene del Sistema Tributario y se traducen en vulneración de derechos de los contribuyentes, buscan eliminar prácticas o políticas perjudiciales a los derechos de los contribuyentes que no pueden restituirse por medios ordinarios de defensa.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente detecta problemas sistémicos mediante ejercicio de sus atribuciones sustantivas y a través de reuniones con autoridades fiscales y grupos de contribuyentes, procediendo de oficio o a petición de parte. En este sentido, la Procuraduría, emite un dictamen preliminar considerando el planteamiento del problema, la materia sobre la que trata y las prácticas o criterios administrativos, además, durante el plazo de treinta días, las autoridades podrán realizar manifestaciones y mientras que la Procuraduría paralelamente, podrá convocar a mesas de trabajo para encontrar soluciones. La Procuraduría podrá emitir dictamen desestimando el problema o efectuando recomendación.¹⁹⁷

▪ En las reuniones con autoridades fiscales la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente convoca a reuniones periódicas y extraordinarias con las Autoridades Fiscales Federales y los grupos de contribuyentes organizados de donde pueden surgir acuerdos, compromisos, sugerencias y recomendaciones. Las reuniones periódicas se llevan a cabo cada tres meses y las extraordinarias pueden ser convocadas en cualquier momento.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Cfr. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 66 a 73, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos> consultado el 1 de febrero de 2018.

¹⁹⁸ Cfr. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 78 a 91, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos> consultado el 1 de febrero de 2018.

▪ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente puede emitir opiniones técnicas a petición del Servicio de Administración Tributaria si se percata que esta última, en ejercicio de sus atribuciones, afecta derechos de los contribuyentes. En estos casos la Procuraduría puede realizar mesas de trabajo y debe dar seguimiento al cumplimiento de las propuestas.¹⁹⁹

▪ Proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna derivado de análisis, investigaciones, recomendaciones y estudios, en este sentido, la Procuraduría puede presentar ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados propuestas de modificación a disposiciones fiscales, sin que constituyan iniciativas de Ley.

Las facultades sancionadoras y promoción de la cultura contributiva, son atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para la obtención de su objetivo. Estas facultades autorizan a la Procuraduría para imponer sanciones a las Autoridades Fiscales Federales en los supuestos que señala su Ley Orgánica tal como en los siguientes casos: no rendir informe en plazos y términos establecidos, no acompañar documentos necesarios, no pronunciarse sobre el cumplimiento de recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no asistir a reuniones periódicas o que la Autoridad Fiscal Federal se niegue a cumplir con las recomendaciones de la Procuraduría sobre algún acto declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación.

En aras de mejorar el funcionamiento del Sistema Tributario aparece la cultura contributiva con la intención de propagar el respeto de los derechos del contribuyente y cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.²⁰⁰

¹⁹⁹ Cfr. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 74 a 77, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos> consultado el 1 de febrero de 2018.

²⁰⁰ Cfr. Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 92 a 95, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos> consultado el 1 de febrero de 2018.

iv. Los servicios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se prestan gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Para el caso de la representación, solo se proporcionarán cuando la estimación del asunto no exceda del monto establecido y a petición de parte interesada.

Tal como se ha expresado, los servidores públicos de las autoridades fiscales federales serán sancionados de conformidad con lo que indica la Ley Orgánica de la Procuraduría y serán objeto de responsabilidad de conformidad con las Leyes respectivas en la materia. La imposición de las multas estará a cargo del Procurador de la Defensa del contribuyente y de los Delegados Regionales en el ámbito de su competencia.²⁰¹

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente representa la tutela frente a los derechos de los contribuyentes, lo cual, no solo le ha permitido intervenir como defensor no jurisdiccional, si no hasta sugerir la existencia de un procedimiento jurisdiccional basado únicamente en solucionar el fondo del conflicto fiscal, en lugar del solo escrutinio del cumplimiento de requisitos formales, consiguiendo con ello intervenir para la existencia del juicio de resolución exclusiva de fondo como un importante logro y una verdadera innovación para mejorar la justicia tributaria, lo cual, aporta importantes beneficios para los contribuyentes, ofreciendo una nueva vía para demostrar, con base en argumentos de fondo, la desproporción en la aplicación de normas formales. Lo anterior, bajo la premisa de que en nuestro país los tribunales han perdido la confianza en la honestidad de los contribuyentes y los contribuyentes han perdido la confianza en la justicia impartida por los tribunales.

c. La legitimación de la Procuraduría como órgano no jurisdiccional de derechos

La figura del Ombudsman en razón de su naturaleza no jurisdiccional, tiene facultades para actuar sin excesivos formalismos y sin estar obligado a agotar

²⁰¹ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts., 4 y 28, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

largos procedimientos a fin de solucionar un conflicto, por ello, se ha convertido en una herramienta exitosa en todo el mundo para la protección y salvaguarda de derechos humanos.

A pesar de carecer de fuerza coercitiva, la figura del Ombudsman consigue defender los derechos humanos de los gobernados mediante la fuerza de las determinaciones que radica en el poder que le otorga la opinión pública, con ello, las decisiones se hacen del conocimiento de los gobernados para que éstos las respalden y así las autoridades se sientan obligados a aceptarlas y cumplirlas. La opinión pública es la fuente de poder que legitima a los defensores de derechos y puede lograr que sus determinaciones sean acatadas, obligando a la autoridad a cumplirlas.

A través de los años se ha manifestado una importante tendencia hacia el respeto a los derechos humanos, el cual, se erige hoy como objetivo fundamental del Estado de Derecho derivando en la necesidad de consolidar instituciones y medios de defensa idóneos para salvaguardarlos y garantizar su ejercicio, por ello, es necesaria la existencia de instituciones y medios de control de la actividad del Estado y de las autoridades que lo integran para garantizar que se transgredan las prerrogativas fundamentales. Si bien la figura de Ombudsman no tiene la facultad de modificar o anular ninguna resolución judicial o administrativa, se erige como una autoridad de carácter ético-público, pues su fuerza se basa en el respaldo que la opinión pública le brinda.

En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un Ombudsman que comparte las características sobre defensores de derechos humanos, lo cual se evidencia a continuación:²⁰²

²⁰² Las características que comparte la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se enuncian en el artículo 102, apartado b de la Constitución Federal y los principios relativos al Estatuto y funcionamiento de las Instituciones Nacionales de Protección y Promoción de los Derechos Humanos, denominados “principios de París”, expedidos por la Organización de las Naciones Unidas. <http://hrlibrary.umn.edu/instree/Parisprinciples.pdf> consultado 6 de noviembre 2017.

▪ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene un carácter no jurisdiccional pues en su Ley Orgánica, precisa que las quejas que se presenten no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

▪ Las determinaciones que emite la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no constituyen instancia pues la formulación de quejas, reclamaciones y recomendaciones, no suspenden plazos de prescripción o caducidad, no afecta trámites o procedimientos de las autoridades fiscales, ni afecta el ejercicio de otros derechos y medios de defensa.²⁰³

▪ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece que los procedimientos que se sigan ante este órgano serán breves sin más formalidad que precisar con objetividad la pretensión del contribuyente, compartiendo una característica más como Ombudsman defensor de derechos humanos, es decir, cualquier persona puede presentar quejas o reclamaciones para denunciar presuntas ilegalidades contra sus derechos tributarios, ya sea directamente o por medio de representante, sin necesidad de probar la existencia de interés particular y directo.²⁰⁴

▪ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman especializado en materia fiscal, tiene facultades para realizar investigaciones en caso de violación a derechos de los contribuyentes las cuales se ejercen dentro del procedimiento de quejas.²⁰⁵ En este supuesto la Procuraduría de conformidad

²⁰³ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, art. 5, último párrafo, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

²⁰⁴ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, arts. 15 primer párrafo y 16, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

²⁰⁵ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, art. 4, y art. 5, fracciones III y IX, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

con su Ley Orgánica puede solicitar informe, documentación, y demás acciones que juzgue convenientes a la autoridad involucrada. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se caracteriza por contar con autonomía y naturaleza jurídica y las recomendaciones que emite no tienen carácter vinculatorio, ya que si estas fuesen obligatorias para las autoridades a las que se dirigen se trataría de decisiones jurisdiccionales.²⁰⁶

▪ Finalmente, se debe destacar que las decisiones del Ombudsman no se hayan investidas de imperio, puesto que es la fuerza social de sus recomendaciones de donde se sostiene la honorabilidad y experiencia del órgano, por ello, de no acatar las resoluciones que emite se podría producir un problema frente a la opinión pública, ya que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente concuerda con el supuesto de publicidad y difusión de las recomendaciones como elemento esencial.²⁰⁷

Para cualquier Ombudsman la opinión pública incide en su actuar y le da impulso y credibilidad a su imagen, puesto que el órgano protector de derechos tiene la necesidad de contar con la aprobación de la ciudadanía.

Un Ombudsman está íntimamente vinculado con la opinión pública y se vale de ella para legitimarse y para dar a conocer su labor, por ello, está obligado a conducirse con probidad, honradez y honestidad para mantenerse como una autoridad moral pública que vela por la defensa de los derechos humanos, por

²⁰⁶ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente art. 2, y art. 5, fracción III, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

²⁰⁷ Cfr. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente art. 5, fracción III y art. 25; y Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, art. 73, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf> y <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf> consultado el 2 de febrero de 2018.

ello, resulta evidente que sin la opinión pública el Ombudsman no podría realizar su fin último, es decir, la defensa de los derechos fundamentales.²⁰⁸

En este contexto, puede observarse que como todo Ombudsman la Procuraduría de la Defensa de Contribuyente favorece a la creación de una opinión pública informada con pronunciamientos sobre asuntos de interés público en el ámbito de su competencia, que, además, recoge información relativa a violaciones de derechos humanos de los contribuyentes.

Es evidente que la estructura y funciones de la Procuraduría, la convierten en un verdadero Ombudsman, donde la opinión pública, juega un papel primordial en el desarrollo cotidiano de sus actividades y la reafirma como autoridad moral otorgándole fuerza a sus determinaciones y haciéndola efectiva para la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes.

Resulta trascendental recordar que nuestra Constitución Federal le impone a toda autoridad y especialmente a los defensores de derechos humanos, la obligación de velar por el respeto de esos derechos en el ámbito de su competencia, por ello, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está obligada a interpretar las normas y derechos del contribuyente de la forma más amplia, a efecto de cumplir con el objetivo de protección y tutela.²⁰⁹

Finalmente debe considerarse que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman del contribuyente, tiene el deber de coadyuvar en el combate a la mala administración proveniente de la falta de transparencia y rendición de cuentas, derivada también de las propias regulaciones fiscales que por su complejidad se transforma en indescifrable para el contribuyente y sólo llegan a ser comprensibles por especialistas en la materia, permitiendo con ello que prevalezca la corrupción dentro de la Administración Tributaria, la cual, resulta un gasto para la economía del Estado que no beneficia al bien común.

²⁰⁸ Cfr. **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman, El papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos, México, 2013, p. 28.

²⁰⁹ Cfr. *Ibidem*. p.40.

Apoyamos la tendencia de la defensa no judicial de los derechos del contribuyente y junto con ello concordamos con la opinión que ha emitido la titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al afirmar que la justicia del nuevo milenio ya no es tanto la de los tribunales, sino la alternativa;²¹⁰ además, celebramos junto con ese organismo público la posibilidad de sumar a los ya existentes acuerdos conclusivos y al juicio de fondo, otro instrumento de justicia alternativa denominado proceso de mediación en materia fiscal, el cual se realizaría entre el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo proceso se aplicaría cuando el contribuyente no se pueda arreglar con la autoridad tributaria y preexista adeudo determinado, y en caso de no llegar a un acuerdo se proseguiría con el juicio de manera normal.

En este sentido también debemos reconocer que la destacada legitimación como órgano no jurisdiccional de derechos, llevó a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a ser sede de la primera reunión oficial del Subcomité de Resolución de Disputas del Comité de Expertos Fiscales de la Organización de las Naciones Unidas, pues debido al exitoso procedimiento de acuerdos conclusivos, para los ojos del mundo nuestro país está haciendo vanguardia en el diseño de medios alternativos de mediación para resolver los problemas fiscales.

Como resultado de la mencionada reunión oficial, México logró ser reconocido como miembro permanente del Subcomité y como integrante del Grupo de Trabajo que redactará un capítulo sobre solución de conflictos tributarios domésticos para el proyecto del nuevo Manual de la Organización de Naciones Unidas, con la finalidad de que la experiencia mexicana a través del procedimiento de acuerdos conclusivos pueda llegar a ser recomendada por el Comité de Expertos Fiscales de la Organización de Naciones Unidas, como una mejor práctica para resolver los conflictos que surgen entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

²¹⁰ **Córdova, Yael, y Martínez Saldívar**, Belén, (29 de mayo de 2017), Prodecon va por mediación fiscal, *Periódico el Economista*, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Prodecon-va-por-mediacion-fiscal-20170529-0022.html> consultado el 4 de febrero de 2018.

B. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman del contribuyente y su tutela en la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital

En razón del pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del reconocimiento y delimitación del derecho fundamental al mínimo vital, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente decidió fijar su postura emitiendo opinión diversa a lo manifestado por el Máximo Tribunal, declarando que existe la posibilidad de crear mecanismos que permitan tutelar el derecho al mínimo vital, como lo pudiera ser exención o deducción general que dejen libre de gravamen montos que requieren los causantes para subsistir independientemente del régimen particular de tributación o del monto de ingresos que tengan.²¹¹

Así mismo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente manifestó que derivado de la Reforma Constitucional del 2011, bajo el contexto del artículo 1 constitucional, nuestro Alto Tribunal ha sido omiso en proponer mecanismos que garanticen el principio del mínimo vital, teniendo como consecuencia que a los contribuyentes no se les reconozcan acreditamientos, deducciones, exenciones, distribución de recursos, asignación directa de subsidios o algún tratamiento que les permita asegurar un patrimonio que satisfaga exigencias elementales de las personas y que garanticen el mínimo vital que debiera asegurar todo Estado.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente también ha expresado que nuestro Alto Tribunal ha tenido la oportunidad de precisar los límites del derecho al mínimo vital como expresión de la garantía de proporcionalidad tributaria, sin embargo, ha restringido su pronunciamiento a la revisión de los mecanismos

²¹¹ Tal como se ha explicado en el capítulo segundo de esta investigación, el pronunciamiento deriva del análisis de diversos amparos interpuestos para contravenir el contenido de ciertos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año 2008, en contra de lo señalado en el artículo 177 y la derogación del numeral 178, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de octubre de 2007.

Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Principales Problemas de los Contribuyentes en el Acceso a la Justicia Fiscal, Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, núm. 2, México, 2013, p.9.

dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y otros ordenamientos, sin considerar que la afectación a los derechos de los contribuyentes puede derivar de lo que la Ley señale o no, al no haber delimitado componentes que le proporcionen al contribuyente la seguridad de contar con un patrimonio mínimo que pueda quedar excluido de la carga fiscal.

También derivado de la Reforma Constitucional del 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la modificación del artículo 107 constitucional estableciendo la figura de control abstracto a través de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad que instituyó que la declaratoria no sería aplicable a normas generales en materia tributaria, excluyendo contribuyentes en la misma situación jurídico tributaria que por razones diversas no acudieron al amparo.²¹²

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente realiza acciones encaminadas a que el Estado garantice el desarrollo integral de las personas en función de su dignidad humana y reitera su postura a favor de reformas fiscales se adecuen el Sistema Tributario a fin de optimizar y mejorar la administración y la aplicación del gasto público con el fin de salvaguarda el derecho humano al mínimo vital.

Concluimos que, en el contexto de la Carta de los Derechos del Contribuyente, emitida por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, precisa que las contribuciones deben considerar la capacidad contributiva, respetando el derecho al mínimo vital, protegiendo la dignidad y necesidades básicas de la persona.²¹³

3. Consejo para la Defensa del Contribuyente en España y su tutela frente a los contribuyentes

A. Consejo para la Defensa del Contribuyente

El Consejo para la Defensa del Contribuyente nació con el Real Decreto de creación 2458/1996, de 2 de diciembre, fruto de una norma reglamentaria, donde

²¹² *Ibidem.* pp. 10-12.

²¹³ *Cfr.* Carta de los derechos del Contribuyente, Parte Segunda, De los Derechos de los Contribuyentes, art. 5, <http://prodecon.gob.mx/Documentos/Carta-Derechos.pdf> consultado el 2 de febrero de 2018.

a iniciativa propia del entonces Ministro de Economía y Hacienda,²¹⁴ se propuso la existencia de un defensor del contribuyente, con la idea de acercar al ciudadano a la Administración Tributaria del Estado facilitando sus deberes, tendiente a modernizar el sistema tributario y aliviar a los ciudadanos de aquellas obligaciones materiales y formales que no encontraban justificación en ordenamientos jurídicos.

En este sentido, por orden de quien fuera Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997, se nombraron los vocales del primer Consejo para la Defensa del Contribuyente, siendo constituido de forma efectiva el 20 de enero de 1997, y mediante resolución de 14 de febrero de ese mismo año, la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos,²¹⁵ estableció el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, referenciada en el Real Decreto de creación 2458/1996.

La necesidad de elevar al Consejo para la Defensa del Contribuyente a una regulación de rango legal, se aceptó después de haberse reconocido la conveniencia de que debía existir un órgano específicamente pensado para desarrollar una función de protección de los derechos de los obligados tributarios, con ello, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 34.2, recogió la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente y previó

²¹⁴ El Ministerio de Economía y Hacienda de España, fue un departamento Ministerial con competencias en Economía, Hacienda Pública y Presupuestos, durante legislaturas VIII y IX, fundada en el año 1982. Actualmente se denomina Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Cfr. Página de Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/EI%20Ministerio/Paginas/Historia%20del%20Ministerio/Historia.aspx> consultado el 10 de febrero de 2018.

²¹⁵ La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos fue una Secretaría de Estado de España que dependió del Ministerio de Economía y Hacienda durante las legislaturas VIII y IX, fundada el 25 de junio de 2004 y disuelta el 27 de enero de 2012.

Cfr. Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda de España, <http://www.boe.es/boe/dias/2004/06/26/pdfs/A23491-23508.pdf> consultado 6 febrero 2018.

su regulación como norma con rango de Ley. El impulso y desarrollo de esta norma legal ha supuesto para la Administración Tributaria, la introducción de modificaciones en la regulación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que con el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, se vio afectado su esquema organizativo y procedimental para acomodarlo a su nueva realidad jurídico-económica y social reforzando la configuración del Consejo de la Defensa del Contribuyente como órgano asesor y de defensa de los derechos de los contribuyentes y reconociendo su independencia funcional. Lo anterior ha pretendido conseguir una mayor seguridad jurídica, al quedar regulado el ámbito de las quejas y sugerencias y, dentro de él, cuestiones tan importantes como la legitimación para interponerlas y los supuestos de inadmisión. Tampoco se han olvidado los aspectos técnicos, por cuanto se han regulado cuestiones procedimentales, cubriendo las lagunas que existían en la normativa anterior.²¹⁶

El Consejo para la Defensa del Contribuyente significó un primer paso para propiciar la defensa de derechos de los contribuyentes en España. Se le apodó defensor del contribuyente por su pretendido parecido con la figura del defensor del pueblo. Nació con la finalidad de facilitar un cauce oportuno a los ciudadanos para presentar quejas, reclamaciones y sugerencias respecto al funcionamiento de la Administración Tributaria, sus funciones son consecuencia de las actuaciones de atención al ciudadano como un órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, adscrito al Secretario de Estado con carácter únicamente consultivo.

a. Fundamento legal

Las normas que regulan el Consejo para la Defensa del Contribuyente ofrecen una corta evolución, su origen se sitúa en la redacción del apartado tercero del artículo

²¹⁶ *Cfr.* Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria 2016, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Gobierno de España, pp. 76 y 77. <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf> consultado el 5 de febrero de 2017.

96 de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que señalaba que la Administración Tributaria debería prestar a los contribuyentes asistencia e información sobre sus derechos y obligaciones. Si bien dichos términos resultaron favorables, nada suponían acerca de su defensa en sentido estricto dentro del contenido del artículo referenciado.²¹⁷ Posterior a ello el Real Decreto 208/1996 en el artículo primero, se encargó de la regulación de los servicios de información administrativa y atención al ciudadano en una línea asistencia. ²¹⁸

Fue el Real Decreto 2458/1996 por el que se creó el Consejo para la Defensa del Contribuyente y posteriormente desarrollado por resolución de 14 de febrero de 1997 de la Secretaría de Estado de Hacienda, donde se establece el procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de quejas, reclamaciones y sugerencias, referente en el Real Decreto de creación.²¹⁹

El Consejo para la Defensa del Contribuyente surgió con rango reglamentario, pero fue hasta el año 2003 que fue mencionado en una Ley, dicha aprobación le dio un impulso por parte del legislador, encuadrándose en la estructura de la organización tributaria ya que originalmente había sido concebida como fruto de una norma reglamentaria en 1996. Fue la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en España, que en su artículo 34.2, recogió la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente previendo los efectos que reglamentariamente se determinasen.

En este sentido surgió el Real Decreto de creación 1676/2009, de 13 de noviembre, en cuya disposición final primera reconoció que sería el Pleno del

²¹⁷ *Cfr.* Ley 25/1995, 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-17682> consultada el 2 de febrero de 2018.

²¹⁸ *Cfr.* Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, en España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-4997> consultado 2 de febrero 2018.

²¹⁹ *Cfr.* Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda de España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-28534> consultado 2 de febrero 2018.

Consejo para la Defensa del Contribuyente el encargado de aprobar sus propias normas de funcionamiento, y así mismo se previó que las normas de desarrollo de la regulación del procedimiento para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, sugerencias y propuestas serán aprobadas por resolución del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos.

Así y en cumplimiento de estas previsiones, se dictó la Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos la cual determinó la regulación del funcionamiento del Consejo y su Unidad Operativa y las Normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, adoptadas por acuerdo del Pleno de 24 de febrero de 2010, y modificadas por acuerdo del Pleno de 20 de febrero de 2013.²²⁰

La elevación de su regulación a rango legal, fue consecuencia del reconocimiento de la existencia de un órgano pensado específicamente para la protección de los derechos de los obligados tributarios. En este sentido, la labor del Consejo para la Defensa del Contribuyente ha sido intensa antes y después de la aprobación de la Ley General Tributaria vigente, ejerciendo su función primordial de defensa de los derechos de los obligados tributarios.²²¹

El Real Decreto 1676/2009 que actualmente regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, reforzó su configuración como órgano asesor y de defensa de los derechos de los contribuyentes y reconoció su independencia funcional al tiempo que pretendió conseguir mayor seguridad jurídica al quedar reglamentado

²²⁰ *Cfr.* Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica <https://www.boe.es/boe/dias/2010/08/02/pdfs/BOE-A-2010-12327.pdf> y Normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, adoptadas por acuerdo del Pleno de 24 de febrero de 2010, y modificadas por acuerdo del Pleno de 20 de febrero de 2013 http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Normas%20de%20funcionamiento%20CDC_2013.pdf consultadas el 4 de febrero de 2018.

el ámbito de quejas y sugerencias, la legitimación para interponerlas y los supuestos de inadmisión, incluso se regularon cuestiones procedimentales y se arroparon lagunas existentes en la normativa anterior.²²²

Cabe hacer mención de otras disposiciones que tienen relación con el Consejo para la Defensa del Contribuyente y que deben tenerse en cuenta. Al respecto se debe considerar la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición, seguida por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en relación a los órganos colegiados.

No debe dejarse de lado la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sobre los derechos de los interesados a la formulación de quejas y sugerencias y finalmente la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.²²³

En concreto el Consejo para la Defensa del Contribuyente debe velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas formuladas y realizando sugerencias y propuestas pertinentes. Se trata de un

²²¹ Cfr. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en España, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> consultado 2 de febrero 2018.

²²² Cfr. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, que regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-19438> consultado el 2 de febrero de 2018. Este Real Decreto, está conformado por cuatro capítulos, diecisiete artículos, una disposición adicional, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

²²³ Cfr. Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición <https://www.boe.es/boe/dias/2001/11/13/pdfs/A41367-41370.pdf> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, <https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/02/pdfs/BOE-A-2015-10566.pdf> Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas <https://boe.es/boe/dias/2015/10/02/pdfs/BOE-A-2015-10565.pdf> Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2013/BOE-A-2013-12887-consolidado.pdf> consultados el 6 de febrero de 2018.

órgano dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, con un carácter principalmente consultivo si se examinan sus funciones y, por tanto, a pesar de que se le atribuye la máxima autonomía e independencia para el desarrollo de las mismas, el órgano no la denota. Al respecto el autor Francisco Álvarez, señala que su actividad prácticamente se reduce a la de magistratura de persuasión, aunque igualmente mitigada por esa aparente falta de autonomía.²²⁴

b. Naturaleza jurídica

El artículo 2 del Real Decreto 1676/2009, indica que en el marco de lo dispuesto por el artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, el Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene la naturaleza jurídica de órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Hacienda y Función Pública y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, quien a su vez es el órgano donde están integrados los servicios de la Administración Tributaria y desarrollará sus funciones asesoras en los términos establecidos en el real decreto previamente citado y actuará con independencia en el ejercicio de sus funciones.²²⁵

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano colegiado de carácter consultivo, y al mencionar que es perteneciente a la Administración General del Estado, se refiere a los regulados en el artículo 15.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público de España, y al manifestar su adscripción a la Secretaría de Estado de Hacienda, se refiere a que participan representantes de las distintas entidades y órganos que, en el ámbito estatal, ejercen competencias de naturaleza tributaria y representantes de los

²²⁴ Cfr. **Álvarez Arroyo**, Francisco, “El Consejo para la Defensa del Contribuyente: Determinación y funciones “. *Dialnet Plus, Universidad de la Rioja, España* 1997, número 176, p.177. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196719> consultado el 20 de septiembre de 2016.

²²⁵ Cfr. Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en España, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> consultado 3 febrero de 2018.

sectores académico y profesional, relacionados con dicha materia, actuando con independencia en el ejercicio de sus funciones en ese país.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente nace con la finalidad de facilitar un cauce oportuno a los ciudadanos para que de una forma ágil y eficaz se resuelvan quejas, reclamaciones y sugerencias respecto del funcionamiento de la Administración Tributaria. Esta institución aparece como garante de derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se configura como órgano colegiado que pretende dar cabida a todos los sectores sociales relacionados con el ámbito tributario para garantizar acercamiento de la administración a los ciudadanos.

La figura del defensor del contribuyente surge para favorecer la posición jurídica de los contribuyentes y órganos encargados de la defensa de sus derechos, analizando si el servicio de la Administración Tributaria es adecuado. Como ya se mencionó, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, como órgano colegiado de la Administración del Estado, está integrado al Ministerio de Hacienda y Función Pública,²²⁶ ministerio que ejerce facultades legales a través de distintos órganos, como el caso de la Secretaría de Estado de Hacienda, que es a su vez un órgano donde están integrados los servicios de la Administración Tributaria y otros órganos directivos, entre ellos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual, se constituye como órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda

²²⁶ El Ministerio de Hacienda y Función Pública es uno de los trece departamentos ministeriales en que se divide el Gobierno de España, su actual titular es Cristóbal Ricardo Montoro Romero. Le corresponde la propuesta y ejecución de la política de gobierno en materia de hacienda pública, presupuestos, gastos, gobernanza pública y demás atribuciones conferidas. Este Ministerio tiene los siguientes órganos superiores: a) Secretaría de Estado de Hacienda; b) Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos; y c) Secretaría de Estado de Función Pública.

Cfr. **Real Decreto 415/2016**, de 3 de noviembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales, España, art. 5, <http://boe.es/boe/dias/2016/11/04/pdfs/BOE-A-2016-10167.pdf> consultado 10 de febrero 2018.

con el objetivo de mejorar la defensa de los derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la Administración Tributaria.²²⁷

c. Estructura, funciones y composición del Consejo para Defensa del Contribuyente

En términos generales las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente actualmente se encuentran reguladas dentro del artículo 3 del Real Decreto 1676/2009. Al analizarlas, puede abstraerse que ese órgano atiende quejas a fin de verificar su trascendencia y remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por alguna de ellas, recibe sugerencias, recaba y contrasta información sobre las mismas para su estudio, tramitación y atención, elabora propuestas e informes por iniciativa propia en relación con la función genérica de la defensa del contribuyente, elabora la memoria anual que reflejan las actuaciones sobre el ejercicio, asesora al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuesto en la resolución de las quejas y sugerencias cuando lo

²²⁷ Cuando se hace alusión a la Hacienda Pública se puede hacer referencia a tres aspectos o sentidos de una misma realidad, a decir de estos: a) al órgano o conjunto de órganos del Estado que realizan los ingresos y gastos públicos; b) al conjunto de derechos y obligaciones de contenido dinerario del Estado; c) al ejercicio o realización de tales derechos y obligaciones. La expresión Hacienda Pública, también puede ser empleada en un sentido funcional para referirse a una Función Pública o a una actividad financiera de los entes públicos que se concreta en la asignación de los recursos dinerarios precisos para sus necesidades y garantías de su aplicación.

También resulta fundamental diferenciar derecho financiero y tributario en el derecho español. El financiero en sentido objetivo, está constituido por normas que dentro de un ordenamiento regulan la hacienda pública; el derecho tributario tiene normas que dentro del derecho financiero regulan el establecimiento y aplicación de los tributos.

Cfr. Ferreiro Lapatza, José Juan, Instituciones de derecho financiero y tributario, *óp. cit.* pp. 30, 31 y 199.

solicitan y propone al mismo secretario a través del presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente modificaciones normativas y otras pertinentes.²²⁸

La composición del Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente se encuentra regulado por el artículo 4.1 del Real Decreto 1676/2009, que en opinión del autor Francisco Álvarez, dicha composición no denota esa pretendida autonomía, ya que los dieciséis vocales que lo integran son elegidos y nombrados por el Ministro de Hacienda y Función Pública mediante orden ministerial; algunos tienen la condición de vocales natos en razón del cargo que ostentan.²²⁹

Los defensores y vocales del Consejo para la Defensa del Contribuyente, suelen ser profesores universitarios de derecho financiero y tributario y eminentes juristas en la materia. Sus miembros no tienen retribución y solo cobran dietas por asistencia, se distribuyen del siguiente modo: Un primer grupo está conformado por personas de reconocido prestigio, en representación de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con el de la sociedad en general y son nombrados a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda. Ocho de ellos serán representantes de sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y la sociedad en general; cuatro vocales deben ser integrantes de la academia y los otros cuatro restantes deben ser abogados postulantes en materia tributaria. Un segundo grupo está formado por funcionarios públicos en representación de los centros directivos dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda, serán representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria bajo la siguiente distribución; cuatro vocales, dos de ellos serán representantes de los departamentos y servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y deberán de ser designados por el Secretario de Estado de Hacienda; uno de ellos y como vocal nato, será ocupado por el Director del

²²⁸ Real Decreto 2458/1996, 2 de diciembre, que crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, España, art. 7, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-28534> consultado 3 febrero de 2018.

²²⁹ Cfr. **Álvarez Arroyo**, Francisco, “El Consejo para la Defensa del Contribuyente: Determinación y funciones”, *óp. cit.* p.118.

Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal; también vocal nato, lo será el Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Los cuatro vocales restantes se conformarán de la siguiente manera; un representante será propuesto por el Secretario de Estado de Hacienda, quien fungirá como representante de cada uno de los siguientes dos centros directivos: la Dirección General de Tributos y Dirección General del Catastro; un representante de los Tribunales Económico Administrativos; un abogado del Estado en materia de Hacienda de la Secretaría de Estado de Hacienda y que aunado a ello será vocal nato y fungirá a la vez como Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente. En general todos los vocales tienen las mismas funciones, obligaciones y responsabilidades y deberán resolver o tomar los acuerdos sobre las quejas, emitir propuestas de revisión, de anulación o de rectificación de los actos administrativos que consideren oportunos y elaborar informes de modificaciones legislativas o de mejoras de la actuación de la Administración Tributaria, como la obligación del Secretario de Estado de Hacienda de elaborar la propuesta de la memoria anual de actividades.²³⁰

Por su parte el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente ostentará la representación del mismo manteniendo estrecha relación con la Secretaría de Estado de Hacienda, la Agencia Estatal y demás organismos públicos y privados. Deberá ser una persona con prestigio reconocido en el ámbito tributario con al menos diez años de experiencia profesional, cuyo nombramiento corresponderá al Ministro de Hacienda y Función Pública a propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Presidirá su encargo por cuatro años y podrá

²³⁰ *Cfr.* Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, art. 4, <https://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

actuar con independencia respecto de cualquier otro órgano administrativo y con autonomía en cuanto a criterios y directrices en el ejercicio de sus funciones.²³¹

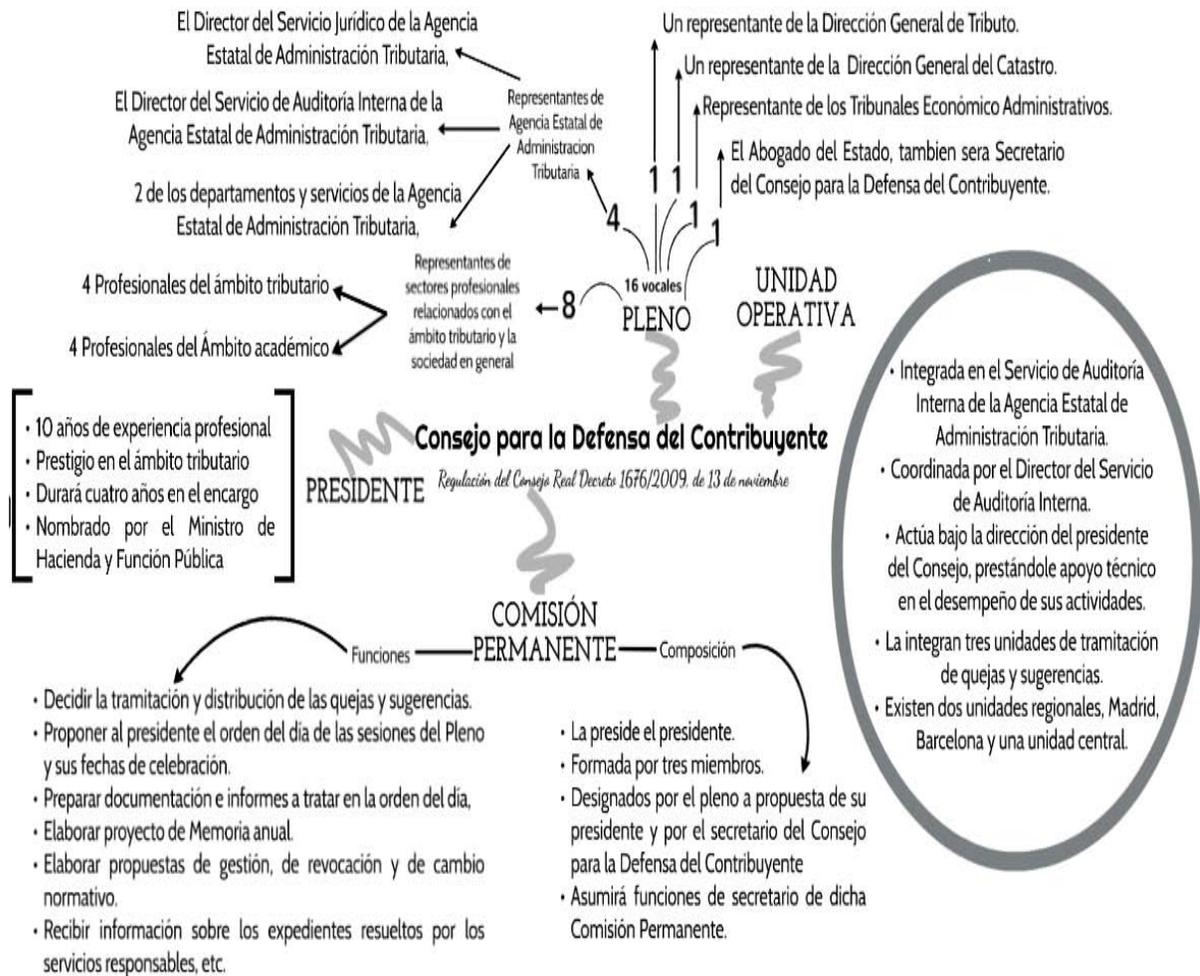
La Comisión Permanente está compuesta por el presidente del Consejo y tres miembros designados por el Pleno a propuesta del presidente y del secretario del Consejo, quien asumirá funciones de secretario de la Comisión. Entre sus funciones destacan: la resolución de quejas y sugerencias, estudiar y discutir las ponencias de vocales, remitir al pleno los asuntos que sean de importancia; proponer al presidente el orden del día de las sesiones del pleno y fechas de celebración, recibir información sobre expedientes resueltos por los servicios responsables y elaborar propuestas de gestión, revocación y cambio normativo y todo lo relacionado con la preparación de la memoria anual. La Comisión Permanente también elaborará respuestas sobre quejas turnadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente a fin de determinar la nulidad o rectificación de lo actuado por la Administración Tributaria, sin embargo, si el asunto reviste relevancia especial, la Comisión lo turnará al Pleno quien toma la última decisión respecto del sentido de las respuestas.²³² Dichas propuestas serán enviadas a Órganos Directivos de la Administración Tributaria, quienes contestan aceptando o no la propuesta. En la Comisión Permanente también están representados la unidad operativa y los servicios de apoyo, pero sin voto.

Finalmente, la Unidad Operativa adscrita al Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrada en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal, estará coordinada por el director del Servicio de Auditoría Interna y se encuentra integrada por tres unidades de tramitación de quejas y sugerencias, existen

²³¹ Cfr. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, que regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente de España, <https://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

²³² Cfr. Página del Ministerio de Hacienda y Función Pública, apartado de Estructura y composición del Consejo para la Defensa del Contribuyente de España, <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Estructura%20del%20Consejo.aspx> consultado el 5 de febrero de 2018.

actualmente dos Unidades Regionales, la de Madrid, y la de Barcelona y una Unidad Central que atiende a nivel nacional.²³³



d. Funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente

En el contenido del Real Decreto de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, se observa una clara exigencia hacia la administración a fin de proporcionarle a la ciudadanía instrumentos jurídicos y operativos necesarios para

²³³ Cfr. Página del Ministerio de Hacienda y Función Pública, estructura y composición del Consejo para la Defensa del Contribuyente de España, <http://www.minhfp.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Estructura%20del%20Consejo.aspx> consultado el 3 de febrero de 2018.

facilitar de manera ágil y eficiente el trámite y acceso a los servicios, para generar un acercamiento de la administración hacia los contribuyentes.²³⁴

El Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene naturaleza asesora, función a la que se añaden otras varias que no cambian en lo absoluto el sentido de dicha esencia ya que se incluyen dentro del círculo de asesoramiento y colaboración con la Secretaría de Estado de Hacienda como lo son: propuestas internas de modificaciones procedimentales, elaboración de informes, estudios entre otras.

Uno de los bloques funcionales más importantes en el Consejo para la Defensa del Contribuyente, está en la recepción y atención de quejas, las cuales deberán tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado de Hacienda y las dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como del resto de la Administración del Estado con competencias tributarias dependiente del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En particular, podrán presentarse quejas en relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, así como relativas a las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio.²³⁵

La administración de los sistemas de atención al ciudadano que se encargan la defensa del contribuyente, consisten en facilitarle al contribuyente un acceso simple a los servicios, es decir, un ciudadano puede presentar una queja no solamente dentro de la oficina del defensor del contribuyente sino también a través

²³⁴ Cfr. Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda de España preámbulo, primer párrafo, <https://www.boe.es/boe/dias/1996/12/21/pdfs/A38099-38101.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

²³⁵ Cfr. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, Capítulo III, Quejas y sugerencias, art. 7.1 <https://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> consultado el 28 de febrero de 2018.

de cualquier punto de información o de atención al ciudadano, vía fax, teléfono o por internet, siendo en su caso redirigido al Defensor del Contribuyente y de existir duda sobre la unidad de tramitación competente, las unidades receptoras lo consultaran a la Unidad Regional de la que dependan.

En este sentido, en cada Delegación o Administración de la Agencia Tributaria, del Catastro, etc., hay una unidad receptora, incluso en la página web de la Agencia Tributaria existe un apartado para su envío vía telemática.

Todas las quejas se remiten a las tres unidades operativas que existen a nivel nacional encargadas de su tramitación y seguimiento, se contestan por la propia dependencia que las motiva y si el contribuyente no queda satisfecho, puede presentar un escrito de disconformidad. Dicho escrito es objeto de análisis por los vocales del Consejo para la Defensa del Contribuyente que, tras su estudio, proponen al Pleno una contestación, quien se encargará de debatir la propuesta del vocal y contestará al contribuyente.

El sentido la respuesta puede varear señalando si la actuación administrativa fue correcta o si ya existía resolución de algún Tribunal Económico-Administrativo o Judicial y así, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podría no actuar o proponer revocación del acto.

En opinión del autor Rafael Calvo, la presentación de quejas llega a tener cierta indeterminación ya que el Real Decreto de creación dispone que el Consejo para la Defensa del Contribuyente debe constatar y verificar su trascendencia y, posterior a ello, sugerir adopción de medidas, con lo cual, la función del citado Consejo radica primordialmente en la colaboración y asesoramiento de la Administración Tributaria que propiamente de defensa del contribuyente.²³⁶

Con la intención de crear un clima de proximidad entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, se destaca la obligación por parte del funcionario de fijar especial atención en su actitud, modales, tono de voz y buena disposición,

²³⁶ *Cfr. Calvo Ortega*, Rafael, "La protección de los obligados tributarios desde adentro de la administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, ed. La Ley, Madrid, España, 2009, ISSN: 0213-0548, 2009, Tomo I, p. 292.

buscando siempre mejora en la prestación de servicios que realiza la Administración Tributaria.

Esa relación interpersonal se consideró con la expectativa de influir en el sentido de la presentación de las quejas o sugerencias, por ello el funcionario al frente de la atención personalizada del contribuyente debe ser precavido hasta en los aspectos más elementales, por mencionar algunos se debe: brindar trato correcto, atender y escuchar con la debida atención las cuestiones que se formulan, destacando amabilidad, respeto y tranquilidad.

Un segundo momento en los bloques funcionales del Consejo para la Defensa del Contribuyente, versa sobre la tramitación del expediente de queja o sugerencia, el cual es responsabilidad de las Unidades Tramitadoras integradas en la Unidad Operativa del Consejo ya sea la Central o Regionales.²³⁷ A esta fase le corresponde la recepción, codificación o admisión de la queja o sugerencia y designación del servicio responsable.

La fase de tramitación se inicia con la recepción de documentos, y una vez completados se deberán comprobar los datos identificativos del promovente o representación.

En caso de presentar una sugerencia no es necesaria la constancia de datos identificativos, pero en todos los casos se deberá solicitar que se exprese con claridad el motivo de la queja o sugerencia. A falta de datos o de claridad en los mismos, el interesado contará con un plazo de diez días para subsanarlos. Respecto de la codificación, esta procederá una vez asignado el número de expediente.

Cualquiera que sea la forma de presentación de la queja se procederá a la asignación de un número, de los cuales; dos dígitos corresponden al año de la presentación; cinco dígitos corresponden al código de la oficina receptora; cuatro

²³⁷ Cfr. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente de España, art. 10, <https://www.boe.es/boe/dias/2009/12/04/pdfs/BOE-A-2009-19438.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

dígitos corresponden al número secuencial de registro de la queja y un dígito a la forma de presentación.

Las quejas o sugerencias presentadas en caso de presentación por vía distinta, se remitirá esta copia al interesado por correo certificado.

Otra de las funciones de las Unidades Receptoras, consiste en informar a petición de los contribuyentes, sobre el estado procesal del expediente de queja o sugerencia, recabando la información de las Unidades de Tramitación correspondientes.²³⁸

Para la interposición de una queja o sugerencia existe un modelo de formulario para su presentación, sin embargo, también es posible efectuarlo dentro de la página de internet correspondiente.

Las unidades receptoras de quejas o recomendaciones se subdividen a su vez en las tres siguientes;

i. La Agencia Tributaria tiene encomendada la aplicación del Sistema Tributario Estatal y Aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas Nacionales o de la Unión Europea.

Le corresponde aplicar el Sistema Tributario a fin de cumplir el principio constitucional donde todos han de contribuir al sostenimiento del gasto público de conformidad con su capacidad económica. Esta Agencia Tributaria no tiene competencias para la elaboración y aprobación de normas tributarias ni para asignar los recursos públicos.²³⁹

²³⁸ Cfr. Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de España, de 14 de febrero de 1997, <http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Resolucion.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

²³⁹ Cfr. Ley 31/1990 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991 <http://www.minhap.gob.es/esES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx> consultado el 3 de noviembre de 2017.

ii. En las Gerencias de Catastro se obtienen servicios de información, asesoramiento y asistencia, expedición de certificados, emisión de cartografía, acceso telefónico y telemático, y la recepción y tramitación de los escritos.²⁴⁰

iii. El Tribunal Económico-Administrativo Central tiene competencia para resolver reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos; en segunda instancia, para resolver sobre recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia; sobre recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio; además de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.²⁴¹

Una vez analizada la queja o sugerencia para determinar la procedencia de su admisión, se advierte, que en caso de inadmisión esta puede llegar a ser revisada por la Comisión Permanente del Consejo, quien podrá manifestarle al interesado mediante escrito su razonamiento, otorgándole un plazo de diez días para subsanación. Si preexisten las causas de inadmisión, se le comunicará al promovedor la decisión.

En caso de tramitar simultáneamente al procedimiento de queja o sugerencia acciones distintas a ellas, la Unidad de Tramitación trasladará el escrito al órgano competente y lo hará del conocimiento del interesado. De conformidad con lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá abstenerse de dar trámite a solicitudes en caso de ser simultáneo.

Las Unidades de Tramitación son las encargadas de la designación del servicio responsable y cuentan con un plazo de diez días desde la recepción para precisar el problema. Por ello, en tanto no se reciba en la Unidad Tramitadora el oficio de

²⁴⁰ Cfr. Portal Dirección General de Catastro del Ministerio de Hacienda Función Pública, <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Catastro/Paginas/Catastro.aspx> consultada 14 de enero de 2018.

²⁴¹ Cfr. Página de Hacienda y Función Pública, del Ministerio de Hacienda, <http://www.minhap.gob.es/esES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx> consultado el 23 de noviembre de 2016.

designación del servicio, el responsable de la contestación se abstendrá de efectuar manifestaciones para evitar errores.

Será a partir de la notificación de este oficio que correrá plazo de quince días para que el responsable de respuesta.

La última fase consiste en la respuesta por parte del servicio responsable, la cual deberá satisfacer los cuestionamientos planteados en forma concreta y clara, evitando el exceso de formalismos administrativos y el abuso de tecnicismos para su fácil comprensión.

La contestación deberá ser acorde a la normativa vigente y deberá señalar que en caso de existir disconformidad se contará con el plazo de quince días para presentar escrito correspondiente.

Al Consejo para la Defensa del Contribuyente también se le atribuye la función de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y en este contexto, es posible señalar algunas situaciones concretas, como lo son: a) atribución de buena fe a las situaciones relacionadas con las actuaciones de los obligados tributarios ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente; b) suspensión de la generación de intereses de demora; c) interrupción de la prescripción; d) legitimación para la solicitud de revocación de actos tributarios;

En virtud de lo anterior, el autor Fernando Serrano indica que es posible abstraer que el funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente se centra en el aseguramiento y efectividad de los derechos de los contribuyentes mediante la recepción y tramitación de las quejas, reclamaciones o sugerencias y la formulación de recomendaciones y asistencia a los ciudadanos.²⁴²

Concluimos que si bien el Consejo para la Defensa de Contribuyente se creó para proporcionar un cause oportuno a los ciudadanos, para que de forma ágil y eficaz se mejorara la protección y defensa de derechos y garantías del ciudadano en sus relaciones con la administración del Estado, dicho Consejo para la Defensa del Contribuyente funciona más bien con naturaleza asesora y colaboradora de la

²⁴² Cfr. **Serrano Antón**, Fernando, (coord.), *La Justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España*, Madrid, España, ed. Aranzandi, Thomson Civitas, 2007, colección defensora del contribuyente, p. 10.

Secretaría de Estado de Hacienda, para asegurar la efectividad de los derechos del contribuyente mediante la formulación, recepción y tramitación de quejas o sugerencias y asistencia a ciudadanos en ejercicio de petición relacionados con la prestación del servicio de las autoridades tributarias, donde la queja ha figurado como su más destacada facultad, permitiendo optimizar servicios para mejorar la administración tributaria.

B. Reflexiones sobre la tutela del Consejo para la Defensa del Contribuyente frente a los contribuyentes

El Consejo para la Defensa del Contribuyente nace como garante de derechos de los ciudadanos en sus relaciones tributarias y se constituye como un órgano colegiado de naturaleza consultiva. La figura del defensor del contribuyente es vista desde la perspectiva de garantía de ejercicio de los derechos de los ciudadanos para participar en asuntos públicos, cuya actuación administrativa está encaminada a establecer relaciones con los contribuyentes, generando comunicación en beneficio mutuo, buscando que el ciudadano tenga una percepción del Sistema Fiscal que funciona y protege sus derechos, lo cual, haría menos la obligación de contribuir al gasto público.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente busca facilitarles a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual debe favorecer a la resolución de conflictos de manera ágil y eficiente disminuyendo la tasa de judicialización y costes en el desarrollo de la controversia.

La creación, aplicación y control de los tributos, debiera representar un circuito cerrado y perfecto que podría parecer suficiente, aunque no sea siempre así. Se llega a esta reflexión pues las actividades son creadas por el Poder Legislativo donde las Administraciones Públicas por mandato constitucional sirven con objetividad los intereses generales para procurar el interés público.

Aunado a lo anterior los Tribunales deben garantizar la correcta aplicación de los preceptos fiscales y vigilar el cumplimiento de los principios tributarios

constitucionales. Bajo esa tesitura a juzgar por la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, su creación fue recibida con cierto escepticismo.²⁴³

Las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente establecidas en el artículo tres del Real Decreto, no son de defensa en sentido estricto sino de verificación y constatación de quejas, recepción de iniciativas para mejorar los servicios, de asistencia en el ejercicio del derecho de petición, asesoramiento al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de quejas, reclamaciones y propuestas sobre las modificaciones normativas o procedimentales.²⁴⁴ Se trata de funciones de verificación, asistencia, asesoramiento y propuesta, pero no propiamente de defensa en sentido estricto.

En opinión del Dr. Calvo Ortega para tratarse de funciones de defensa del contribuyente deberían consistir en el ejercicio de derechos en nombre de los contribuyentes, ya fuesen procedimentales como la formulación de quejas, reclamaciones o recursos, o en la denuncia de la transgresión de tales derechos ante la Administración Fiscal.²⁴⁵ Es decir, la función del Consejo para la Defensa del Contribuyente es colaboradora de la Secretaria de Estado y asistencia en determinadas materias, no garante de derechos como lo señala el Real Decreto.

Desde la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el Real Decreto de creación le asignó una función asesora que posteriormente fue modificada por la Ley General Tributaria otorgándole funciones para velar y vigilar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y de formación de

²⁴³ Cfr. **Calvo Ortega**, Rafael, "La protección de los obligados tributarios desde adentro de la administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *óp. cit.*, p. 292.

²⁴⁴ Cfr. Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda de España, art. 3, <https://www.boe.es/boe/dias/1996/12/21/pdfs/A38099-38101.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

²⁴⁵ Cfr. **Calvo Ortega**, Rafael, "La protección de los obligados tributarios desde adentro de la administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *óp. cit.* p.295

propuestas con efectos jurídicos, entre ellos los de supervisar y controlar, que poco o nada tienen que ver con la función asesora, de origen.²⁴⁶

El autor Antonio Montero señala que las funciones asesoras del Consejo para la Defensa del Contribuyente contenidas en el Real Decreto de 1996, no son del todo superficiales, aunque pudieran parecerlo, máxime si se lee con detenimiento la configuración del órgano y las funciones que se describen, pues a pesar de no mencionar expresamente funciones de asesoría, estas son consustanciales a la propia naturaleza del órgano.

Es hasta la Ley 58/2003, que dichas funciones se incorporaron expresamente al texto de la Ley, las cuales quedan ya establecidas en la normatividad del 2009.²⁴⁷

Cabe mencionar que en el Consejo para la Defensa del Contribuyente existe un bloque de funciones encargado de recibir sugerencias y propuestas para el Secretario de Estado de Hacienda, las cuales no deben estar vinculadas con alguna situación subjetiva, concreta y abstracta, limitándose exclusivamente a aspectos procedimentales y de garantía.

En este supuesto el problema se focaliza en la eficacia, ya que la Administración Tributaria y el Poder Ejecutivo como corresponsables de iniciativas legislativas, suelen ser poco propensos a aceptar propuestas de modificaciones normativas o de hábitos y precedentes administrativos que no hayan nacido en su propio seno.

Por lo anterior, el Consejo para la Defensa del Contribuyente es en buena medida un órgano externo que debe apelar a la opinión pública contribuyendo a la

²⁴⁶ Cfr. Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda de España, art. 3, <https://www.boe.es/boe/dias/1996/12/21/pdfs/A38099-38101.pdf> y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de España, <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> consultadas el 3 de febrero de 2018.

²⁴⁷ Cfr. **Montero Domínguez**, Antonio, “La nueva regulación del consejo para la defensa del contribuyente”, *Carta Tributaria Monografías*, editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, Valencia, España, segunda quincena de febrero, núm. 4 de 2010, p.4.

divulgación de la información, por ejemplo, impulsando él envió de información a corporaciones, asociaciones de profesionales de consumidores etc., proponiendo publicaciones dentro del periódico oficial correspondiente o bien generando inserción de contenidos dentro de la propia memoria anual del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La idea de creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente resultó necesaria y deseable pero se dice que pudo haber sido más eficaz integrarla en la Institución del Defensor del Pueblo mediante la creación de una Dirección Adjunta Especializada en Materia Tributaria, en coordinación con la Secretaría de Estado de Hacienda y de este modo, se habría tenido un Órgano Autónomo que desarrollará funciones sin depender orgánicamente de la Administración Tributaria y al mismo tiempo, que pudiera brindar cabida a las reclamaciones y quejas de los contribuyentes respecto de todas las Administraciones Tributarias y Haciendas Locales.

En opinión del autor Francisco Álvarez Arroyo, la complejidad de las relaciones tributarias, derivado de la existencia de múltiples y variados tributos, aconsejaba la creación de un órgano especializado, que además de necesitar de un adecuado funcionamiento, debería de gozar de máxima autonomía e independencia, sin embargo, fue evidente que el defensor del contribuyente quedó inscrito bajo la Administración de la Secretaría de Estado de Hacienda, lo cual posiblemente desmotivó en un primer momento la presentación de las diversas reclamaciones o quejas.²⁴⁸

En virtud de la investigación efectuada en el presente trabajo, se evidencia que el Consejo para la Defensa del Contribuyente surgió como un órgano que nació como fruto de promesas electorales para una mejor defensa de los derechos de los contribuyentes.

Aunado a lo anterior, la Administración Tributaria en un principio no recibió con entusiasmo la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, ya que

²⁴⁸ Cfr. **Álvarez Arroyo**, Francisco, "El Consejo para la Defensa del Contribuyente: determinación y funciones ", *óp. cit.* p.118.

este llegó a funcionar como un elemento de autorregulación de la Administración Tributaria.

Derivado del presente trabajo, se tuvo la oportunidad de realizar una entrevista al Dr. Francisco Javier Martín Fernández y actual presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, quien manifestó que, pese a que este órgano cuenta ya con veinte años en funcionamiento, todavía son pocas las personas que lo conocen y hacen uso de sus servicios, afirmación que realiza con fundamento en el índice de declaraciones que recibe y tramita la Agencia Tributaria y de conformidad con las estadísticas publicadas en las Memorias del propio Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Al respecto se le pidió al Dr. Francisco Javier Martín Fernández, explicara si existe algún plan de acción para que los contribuyentes conozcan sobre la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, a lo cual respondió que son actualmente las páginas de internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública y la página del Consejo para la Defensa del Contribuyente, las únicas herramientas encargadas de proporcionar información para difundir la existencia, funciones, composición y procedimiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente.²⁴⁹

El presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, expresó que los servicios que se ofrecen atienden fundamentalmente a quejas, sugerencias y reclamaciones que presentan los contribuyentes, mencionó que se asiste a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición en materia tributaria, se elaboran propuestas e informes en relación con sus derechos, y se asesora a la

²⁴⁹ **Martín Fernández**, Francisco Javier, sexto y actual presidente del consejero para la Defensa del Contribuyente, nombrado por el entonces Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el 14 de octubre de 2015 por un plazo de cuatro años, de conformidad con la orden publicada por Hacienda en el Boletín Oficial del Estado.

Entrevista personal, realizada el 23 de noviembre de 2016. Presidente de Consejo para la Defensa del Contribuyente, profesor titular de la materia de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid, Socio-Director de F&J Martín Abogados y autor de diversas publicaciones.

Secretaría de Estado de Hacienda. Comentó que, en su experiencia, la gran mayoría de las quejas que llegan al Consejo para la Defensa del Contribuyente se refieren a la atención que recibe el ciudadano al momento de efectuar gestiones administrativas, entre ellas, la atención que prestan los funcionarios, las filas excesivas y demora en la atención.

Se pidió también al Dr. Francisco Javier Martín Fernández mencionara algunas de las prácticas que se han tenido que mejorar para garantizar la protección de los contribuyentes por parte del Consejo para la Defensa del Contribuyente y al respecto, se indicaron entre otras; el derecho de ser informado y asistido por parte de la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan.

Para finalizar el encuentro y a pesar de tener claras las funciones y representación del Consejo para la Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria, se le preguntó al Dr. Francisco Javier Martín Fernández sobre la posibilidad de que este Consejo pudiera efectivizar la salvaguardar derechos fundamentales del contribuyente, concretamente el derecho al mínimo vital. Al respecto el Dr. Francisco Javier Martín manifestó que el Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene únicamente carácter consultivo y actúa como ente interno de la Administración Tributaria, incidiendo solo en el funcionamiento de sus servicios.

Para el desarrollo de la presente investigación, se llevaron a cabo entrevistas para determinar la presencia o ausencia de conocimiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente entre la ciudadanía en general, con lo cual, logramos establecer una estimativa sobre los ciudadanos que sabe de existencia de dicho Órgano, para conocer si han utilizado los servicios que presta o bien para conocer su opinión en general al respecto del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Los resultados fueron asombrosos pues evidenciaron el alto índice de desconocimiento que presenta el defensor del contribuyente en España,

comprobando que son pocas las personas que han escuchado sobre su existencia.

Lo anterior demuestra que al Consejo para la Defensa del Contribuyente no se le ha brindado la difusión e importancia debida, pues entre los ciudadanos españoles este órgano es casi desconocido pues son pocas las personas que han escuchado hablar sobre él aun cuando el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha tratado por diversos medios de difundir la bondad de su presencia.²⁵⁰

Deducimos que con la finalidad de ampliar la difusión del Consejo para la Defensa del Contribuyente, este órgano debería desarrollar estrategias para mejorar la elaboración de los contenidos del portal electrónico, pues a la fecha solamente las Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente y las

²⁵⁰ La entrevista realizada para el desarrollo de esta investigación, consistió en platicar con cien personas entre los que se encontraron: estudiantes universitarios y de master, amas de casa, empleados en general y profesionistas, siendo cuestionados sobre si conocían o habían escuchado sobre la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En caso afirmativo les pedimos que nos indicaran la forma en que tuvieron conocimiento sobre ese Consejo y saber si en algún momento habían utilizado los servicios del defensor del contribuyente; que de forma general nos describieran como había sido el servicio y resolución en caso de existir.

Aquellas personas que nos manifestaron desconocimiento de la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, les compartimos una breve explicación sobre los servicios que brinda el órgano y los invitamos a conocer la página de internet donde podrían allegarse de mayor información.

Finalmente, pedimos la opinión de estas personas, sobre como considerarían oportuno que se generará difusión para conocer al Consejo para la Defensa del Contribuyente y como resultado, obtuvimos que de un total de cien personas tan solo ochenta y tres tuvieron conocimiento sobre su existencia, y que en general aquellos que habían presentado algún tipo de queja en las instalaciones de la Administración Tributaria, había sido por mala calidad en los servicios de atención al ciudadano, mostrando desinterés en la continuidad del trámite.

publicaciones complementaria de la Memoria Anual del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que recogen las propuestas normativas, informes y notas informativas elaboradas por el Consejo desde su constitución y funcionamiento, representan sus únicas publicaciones; otra medida para generalizar la propagación del Consejo para la Defensa del Contribuyente podría ser la generación de una campaña de publicidad en las dependencias de la Administración Tributaria.²⁵¹

No obstante lo anterior, si se incrementara la difusión del Consejo para la Defensa del Contribuyente, además de generar beneficios al contribuyente, este órgano aspiraría a tener mayor reconocimiento entre la ciudadanía, lo cual contribuiría a mejorar la idea que se tiene de la Administración Tributaria Española a fin de transmitir una imagen positiva para los ciudadanos, generando con ello una disminución significativa en el porcentaje de quejas, pues tal como más adelante se hará notar, el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tiene facultad para constituirse como verdadero defensor de derechos y principios de contribuyentes en materia fiscal.²⁵²

A más de veinte años de funcionamiento el Consejo para la Defensa del Contribuyente, es posible proponer que este debiera ser investido de homogeneidad, armonización, analogía en criterios y unidad en vías fundamentales mediante el empleo de unidades de apoyo, es decir; se podría

²⁵¹ El documento denominado Propuestas Normativas e Informes es una publicación complementaria de la Memoria Anual del Consejo para la Defensa del Contribuyente, recoge las propuestas normativas, informes y notas informativas elaboradas por el Consejo desde su constitución y funcionamiento desde el año 1997 al año 2006, se encuentran clasificados por orden cronológico y también según su contenido.

Cfr. http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/Propuestas_Informes1997-2016.pdf consultado 1 febrero de 2018.

²⁵² Todos los años, el Instituto de Estudios Fiscales publica una encuesta denominada: opiniones y actitudes fiscales de los españoles, para medir el sentir de los mismos sobre el Sistema Tributario y su aplicación, al consultarla, se comprueba que desde hace algunos años la opinión referente a la actuación de la Agencia Tributaria ha incrementado en forma mínima en sentido positivo.

provocar uniformidad en la utilización de bases de datos y en el seguimiento de criterios propios, los cuales, si bien se encuentran contenidos en los informes de las memorias anuales del consejo, no facilitan su ubicación.

Se advierte que la relación que el Consejo para la Defensa del Contribuyente mantiene con el contribuyente ha mejorado favorablemente, ello debido a que la facultad de interposición de la queja ha permitido optimizar los servicios administrativos para brindar mejoras en la atención del servicio.

Hoy en día el Consejo para la Defensa del Contribuyente funciona con rapidez y se ha constituido como una institución efectivamente útil para la Administración Tributaria, ya que facilita los elementos para conocer los servicios que menos funcionan y ayuda a detectar los principales motivos de queja por parte del contribuyente.

En consecuencia, el Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano que parece funcionar correctamente ya que vislumbra un futuro indiscutible en el ámbito de las relaciones de la administración con los contribuyentes y que incluso debiese ampliar sus competencias.

En un Estado de Derecho la creación, aplicación y control de los tributos está hecha siempre desde posiciones de legitimación democrática, imparcialidad, servicio a los intereses generales a independencia.

La defensa del contribuyente debe estar garantizada en todas las fases de vida del tributo, pero en la práctica, la aplicación plantea problemas diversos, por ello, la existencia de un organismo paritario administración-sociedad, puede y debe ser positivo en aras de alcanzar una mayor justicia fiscal y para que el actual Consejo para la Defensa del Contribuyente pueda servir a esta finalidad deberían modificarse ciertas normas reguladoras tratando de trasladar una simple función asesora a una verdadera función de vigilancia de derechos.

Tal como ya se ha mencionado, el Consejo para la Defensa del Contribuyente es el encargado de velar por la seguridad de los derechos de los obligados tributarios, atiende las quejas que se produzcan por la aplicación del Sistema Tributario que realizan los órganos del Estado y realiza las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se

determinen, en este sentido, es que la Ley General Tributaria hace referencia al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.²⁵³

De conformidad con las estadísticas del año 2016, se produjo un incremento en el número de quejas o sugerencias recibidas, alcanzando un total de 18.562, marcando un incremento del 32,59% respecto del año 2015, cifra que se origina por un aumento en las quejas presentadas ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Dirección General del Catastro, siendo también destacable el incremento de quejas presentadas por Internet, llegando este porcentaje a representar el 57,26% del monto total.²⁵⁴

Se deduce que el defensor de contribuyente puede encargarse en la concepción moderna del fenómeno tributario tendiente a efectivizar un nuevo modelo de las relaciones entre el fisco y el contribuyente. Esta nueva etapa se basa en la transparencia administrativa y el correcto funcionamiento de los servicios tributarios, convirtiendo al Consejo en un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios.²⁵⁵

Empero todo lo anterior, sobre los derechos y garantías de los obligados tributarios que tutela el Consejo para la Defensa del Contribuyente, estos se

²⁵³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en España, art. 99, <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

²⁵⁴ Estadísticas elaboradas por elaboradas por la Unidad Operativa y aprobadas por el Pleno del Consejo en su sesión celebrada el 21 de junio de 2017,

Cfr. Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente para el año 2016, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Secretaria de Estado de Hacienda, Gobierno de España, pp. I y II. <http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

²⁵⁵ Cfr. **Serrano Antón**, Fernando, "El defensor del contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión?" *Conferencias y comunicaciones presentadas en las Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*. 22-25 noviembre 2004, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, noviembre 2004, p.129.

pueden localizar en la Ley General Tributaria de 2003 en el artículo 34, siendo sucintamente los siguientes; a) ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio y cumplimiento de sus derechos y obligaciones tributarias; b) obtener las devoluciones correspondientes con su debido interés y sin mediar requerimiento; c) derecho a percibir el abono correspondiente de conformidad con la Ley respecto del coste de los avales y otras garantías usados para suspender o aplazar la ejecución de un acto, aplazar o fraccionar una deuda, con su respectivo abono de interés y sin mediar requerimiento; d) utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la Comunidad Autónoma; e) conocer el Estado procesal de los asuntos; f) conocer la identidad de las autoridades y personal de la Administración Tributaria a cargo de los asuntos del interesado; g) solicitar copias certificadas de todas las actuaciones y la devolución de documentos originales; h) no proporcionar documentos en poder de la Administración actuante; i) derecho a utilizar en los términos que marca la Ley los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria; j) ser tratado con el respeto por el personal de la Administración; k) Derecho a que las actuaciones de la Administración no perjudiquen el cumplimiento de las obligaciones tributarias; l) formular alegaciones y aportar documentos que serán considerados por los órganos competentes; m) derecho a ser oído en el trámite de audiencia; n) ser informado de los valores de los bienes que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión; ñ) derecho a ser informado del inicio de las actuaciones de comprobación o inspección; o) Al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables; p) a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria; q) que las manifestaciones relevantes de los contribuyentes se recojan en las en los procedimientos tributarios; r) presentar ante la Administración Tributaria la documentación conveniente para resolver el procedimiento tributario; s) obtener copia de los documentos que integren el expediente administrativo.²⁵⁶

²⁵⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en España, art. 34, <https://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> consultado el 3 de febrero de 2018.

Concluimos que, a pesar de sus más de veinte años de funcionamiento, el Consejo para la Defensa del Contribuyente no ha logrado garantizar una verdadera defensa de los derechos del contribuyente, pero si ha funcionado como órgano regulador de los servicios que presta la administración tributaria, sin embargo, a pesar de proveer a la ciudadanía servicios de asistencia en el ejercicio de sus derechos de petición y de recibir propuestas sobre modificaciones normativas o procedimentales, subsiste gran desconocimiento de la existencia del Consejo entre la ciudadanía en general y al respecto las autoridades encargadas de su divulgación, mantienen la postura de difundirlo solamente a través de la página de internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el apartado designado al Consejo para la Defensa del Contribuyente.

4. El contraste entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en relación a la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital

Se observa que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en México, derivó de una Ley proveniente del Congreso de la Unión, por iniciativa de los Legisladores Mexicanos a fin prevalecer la soberanía del pueblo, donde como se sabe, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en México jamás vio con buenos ojos la existencia de un órgano de tal amplitud, lo anterior, en contraste con el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, donde fue el Ministro de Hacienda quien a iniciativa propia tuvo a bien proponer la existencia de un defensor del contribuyente.

La naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente instituye que es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla, servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos

conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada las discrepancias que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

En contraste, el Consejo para la Defensa del Contribuyente se circunscribe a proponer y recomendar, es un órgano de control que por su naturaleza como órgano consultivo y al no ser un órgano externo se encuentra limitado.

Como ya se ha mencionado, una reducida parte de la ciudadanía tiene conocimiento sobre la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, lo que muestra que aparentemente estamos en presencia de un órgano constituido para minorías, dicha afirmación se realiza en razón del contenido de las quejas, las cuales, permiten evidenciar el nivel socioeconómico de aquellas personas que llegan a hacer uso de dicho servicio, en este sentido, resulta loable diferenciar aquellas quejas que versan sobre el funcionamiento de la Administración Tributaria, de aquellas que dilucidan cuestiones de derecho, pues naturalmente la queja que promueve una cuestión de fondo, es una queja que generalmente se encuentra acompañada de algún asesor jurídico calificado, resultando ocasional que una inocente queja de un contribuyente pueda argumentar un problema jurídico de grandes magnitudes.

El motivo de las quejas que versan sobre el funcionamiento de la Administración Tributaria puede llegar a ser muy variado, destacando entre otras; sobre el trato de los funcionarios, filas excesivas, inadecuación de las instalaciones, modelos tributarios, teléfono de cita previa y borrador de declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, presentación telemática, tiempos en la tramitación de algún servicio, además de tiempos en la ejecución de resoluciones.

En ocasiones por confusión del ciudadano, se suelen exponer quejas cuya resolución no es competencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente; también se suelen plantear quejas incluso con el mismo objeto de manera

simultánea ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el defensor del pueblo en España.²⁵⁷

En el Consejo para la Defensa del Contribuyente, la esencia es la queja, la cual sirve como medio de conciliación y se tramita como un procedimiento extraordinario de salvaguarda de derechos de los contribuyentes. En la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la mayoría de las quejas que se tramitan ante la logran acordarse de manera favorable con las autoridades siempre mucho antes de que deba emitirse una recomendación.

En México las quejas se reciben por cualquier medio, incluso vía página electrónica, por teléfono y de manera personal tanto en oficinas centrales como en todas las Delegaciones Regionales.

El procedimiento de queja es en esencia muy parecido al que desarrolla el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, ya que se pide un informe a la autoridad quien debe contestar dentro de los plazos que señala la Ley con la finalidad de lograr el acuerdo con la autoridad, es decir, se trata de un procedimiento extraordinario de salvaguarda de derechos.

Por otra parte, los criterios que emite la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente derivan de las recomendaciones y son publicados dentro de la propia página de internet, son redactados en forma análoga a la de una tesis jurisprudencial, lo cual, le permiten el acceso a cualquier persona, ya que en contraste con el Consejo para la Defensa de Contribuyente, este se ha caracterizado por su falta de uniformidad y armonización en la emisión de los

²⁵⁷ El actual presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, el Dr. Javier Martín Fernández, señala que es destacable la existencia de una fuerte coincidencia con los datos que figuran en el Informe del Defensor del Pueblo del año 2015 respecto de las causas que motivan las quejas que se dirigen al Consejo para la Defensa del Contribuyente, ya que, en numerosas ocasiones, el ciudadano acude a ambos.

Cfr. Memorias del Consejo para la Defensa del Contribuyente para el año 2016, *óp. cit.* pp. I y II.
<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2016.pdf> consultado el 1 de febrero de 2018.

mismos ya que además, las propuestas de revisión que realiza el Consejo para la Defensa de Contribuyente en España, si bien son públicas y difundidas dentro de la memoria anual en su página, estas no son hechas del conocimiento de la sociedad en tiempo real sino de manera posterior.

Resulta importante mencionar que contrario a la visión que tiene el Consejo para la Defensa del Contribuyente en cuanto a la proximidad entre los funcionarios y el propio contribuyente, en la realidad el ciudadano llega a tener desconocimiento del funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente e incluso de su misma existencia, lo anterior genera preocupación e incertidumbre y converge en tres problemas fundamentales; un primer inconveniente se detecta en la presentación de la queja, pues a diferencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que si tiene prevista una fase instructora dentro del procedimiento de tramitación, el Consejo para la Defensa del Contribuyente no cuenta con una, es decir, puede suscitarse que el Consejo para la Defensa del Contribuyente se encuentre con alguna ausencia de material probatorio o bien que dicha documentación la pueda tener únicamente en su poder la autoridad, por lo cual en dichos casos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente no se encuentra facultado para apercibir al contribuyente para que subsanen dichas faltas. Cabe recordar que las contestaciones del defensor del contribuyente no son objeto de recurso, acotando con ello el ejercicio su función específica.

Un segundo inconveniente se encuentra al afirmar que la queja no interrumpe plazos para recurrir o para reclamar, sin embargo, tampoco condiciona el ejercicio de las restantes acciones o derechos que pueda tener el ciudadano y que se encuentren reguladas en la normativa determinada de cada uno de los procedimientos que se pudieran seguir ejercitando, por lo cual, el contribuyente solo debe estar consciente de que, en el supuesto de querer interponer algún medio de defensa, este debe presentarse a la par de la propia queja, pues de lo contrario, el ejercicio de la acción podría caducar.

El sistema de Administración Tributaria en el Consejo para la Defensa del Contribuyente suele ser muy especial, ya que muchas veces prefiere aceptar un

error en lugar de reconocer un vicio de legalidad en el acto, por ello, en ocasiones resulta más fácil conseguir un acuerdo vía planteamiento de error por parte de la Administración Tributaria, aunque ello puede tener un campo de acción muy limitado. De aquí deriva un tercer inconveniente, ya que la eficacia de los acuerdos consta de dos partes importantes; por un lado, que no todas las propuestas que genera el Consejo para la Defensa de Contribuyente son aceptadas; y por otro, llama la atención los motivos por los cuales dichas propuestas son rechazadas.

Respecto de las sugerencias del contribuyente, el Consejo para la Defensa de Contribuyente no logra considerarlas de interés y muchas de ellas se pueden ubicar expuestas dentro de las Memorias del propio Consejo para la Defensa de Contribuyente, pudiendo ser propuestas como reformas normativas

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ofrece sus servicios independientemente de otros recursos administrativos o judiciales con el sólo requisito de que se trate de un acto de Autoridad Fiscal Federal,²⁵⁸ y en este sentido es competente para conocer de las quejas y reclamaciones interpuestas por contribuyentes, aún en el supuesto de que los actos materia de la queja hayan sido previamente impugnados por cualquier otro medio de defensa estando pendiente de resolución o que no otorgado suspensión del acto, destacando que no podrá ser materia de queja o reclamación el contenido de las resoluciones judiciales que constituyan cosa juzgada.²⁵⁹

De lo anterior se puede concluir que el Consejo para la Defensa del Contribuyente, por su propia naturaleza como órgano consultivo e interno, al no ser un órgano externo se encuentra verdaderamente limitado, incluso para

²⁵⁸ *Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, Criterios Sustantivo, 9/2013/CTN/CS-SPDC
<http://www.prodecon.gob.mx/criteriosN-S/docs/Criterios-SustantivosA.pdf> consultado 21 de agosto de 2016.

²⁵⁹ *Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, Criterios Normativos 3/2012/CTN/CN y 1/2011/CTN/CN
<http://www.prodecon.gob.mx/criteriosN-S/docs/Criterios-NormativosA.pdf> consultado el 21 de agosto de 2016.

informar y tiene además otros problemas relacionados con sus propias competencias.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano de control en beneficio de la Administración Tributaria y se limita muchas veces a proponer y recomendar; lo anterior en comparación con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente quien cuenta con diversas facultades y competencias que le permiten incidir de manera eficaz en el universo de problemas que se suscitan entre contribuyentes y autoridades fiscales, convirtiéndose así en un interlocutor permanente e imparcial, que acerca las partes y mejora su relación, se ostenta con una amplia gama de facultades y competencias que la erigen en una figura inédita no sólo en el Sistema Jurídico Mexicano, sino también en el ámbito internacional, ya que además de contar con la facultad de representar legalmente a contribuyentes ante órganos jurisdiccionales, constituye un Ombudsman especializado en protección y pronunciamiento sobre derechos del contribuyente, incluso en cuanto se refiere a la salvaguarda del derecho al mínimo vital.

La mencionada incidencia en el ámbito internacional es posible ejemplificarla con la destacada participación que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tuvo en el año 2017, al haber tenido la oportunidad de exponer la exitosa experiencia que ha tenido con el procedimiento de mediación denominado acuerdos conclusivos, ya que a nivel internacional y para los ojos del mundo, nuestro país está haciendo vanguardia en el diseño de medios alternativos de mediación para resolver problemas fiscales y esto lo legitima como un verdadero órgano no jurisdiccional de derechos.

Dichas participaciones, tuvieron lugar en las Ciudades de Nueva York, en Estado Unidos de América y Ginebra, Suiza, siendo estas las dos principales sedes de la Organización de las Naciones Unidas.²⁶⁰

²⁶⁰ Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Boletines de Prensa, 001/2018 y 002/2018, emitidos por la los días 18 y 24 de enero de 2018, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/sala-de-prensa/comunicacion-social/boletines> consultados el 1 de febrero de 2018.

Lo anterior, le permitió a México, haber sido elegido como sede de la primera reunión oficial del Subcomité de Resolución de Disputas del Comité de Expertos Fiscales de la Organización de las Naciones Unidas, efectuada los días 22 y 23 de enero en la Ciudad de México y que como resultado, nuestro país obtuvo el reconocimiento como miembro permanente del Subcomité de Resolución de Disputas y como integrante del Grupo de Trabajo que será el encargado de redactar un capítulo sobre solución de conflictos tributarios domésticos para el proyecto del nuevo Manual de la Organización de Naciones Unidas, con la finalidad de que la experiencia mexicana a través del procedimiento de acuerdos conclusivos pueda llegar a ser recomendada por el Comité de Expertos Fiscales de la Organización de Naciones Unidas, como una mejor práctica para resolver los conflictos que surgen entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Como complemento de estos trabajos también se logró una reunión en conjunto con la con la Universidad de Economía y Negocios de Viena, Austria, la Quinta Reunión del Grupo Científico Viena denominada: Disputas Fiscales Internacionales, que contó con la participación de fiscalistas de talla internacional.

Facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

	ASESORÍA Y ORIENTACIÓN	REPRESENTACIÓN LEGAL Y DEFENSA	QUEJA O RECLAMACIONES	ACUERDOS CONCLUSIVOS	ANÁLISIS SISTÉMICOS Y ESTUDIOS NORMATIVOS
P r o c e d e n c i a	<ul style="list-style-type: none"> •La asesoría conoce y atiende problemáticas respecto de actos de autoridades fiscales federales con alternativas de solución, explicando su alcance jurídico. •La orientación se brinda cuando la problemática planteada no es competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente por no ser de naturaleza fiscal federal, o cuando no se cuente con los elementos necesarios para determinar la competencia. •La orientación debe indicar la autoridad a la que si se 	Representa y defiende gratuitamente a personas físicas y morales, obligados solidarios o terceros afectados por actos o resoluciones emitidos por autoridades fiscales federales, incluso de las coordinadas en las Entidades Federativas, así como Organismos Fiscales Autónomos.	Busca conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales federales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de que aquéllas desistan de tales violaciones y los restituyan en el goce de sus derechos fundamentales. Puede ser materia de queja cualquier acción u omisión, definitiva, que de manera directa o indirecta afecte el interés jurídico o legítimo de quien solicite el servicio e incluidos actos sobre los que exista peligro	Permite firmar con la autoridad fiscal un acuerdo conclusivo que constituirá una solución definitiva, para dar por terminada de manera anticipada la auditoria o revisión sin tener que esperar los doce meses que dura más los seis meses para que se notifique el adeudo fiscal que le corresponda.	<ul style="list-style-type: none"> •Mediante las facultades de investigación de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, emisión de opiniones técnicas al Servicio de Administración Tributaria y propuestas de modificaciones de las Leyes fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se busca el mejoramiento del sistema tributario y de las prácticas administrativas . •Facultades a cargo de la Subprocuraduría de Análisis Sistémicos y Estudios Normativos, encaminadas a la protección de derechos de contribuyentes •Un problema sistémico deriva de la estructura del sistema tributario y se traduce en

	debe dirigir para solucionar el problema.		inminente en su realización o ejecución.		inseguridad jurídica, molestia, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de los contribuyentes grupo o categoría.
S O I C I T U D	Presencial, telefónica, por escrito, por correo electrónico, mediante la aplicación móvil, vía chat o vía redes sociales.	En oficinas centrales y Delegaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, localizadas en toda la República Mexicana, en su horario de atención.	<ul style="list-style-type: none"> •Se interpone en cualquier tiempo y el servicio es gratuito. •La puede promover personas físicas o morales y obligados solidarios afectados. •Vía presencial, escrita, correo electrónico o portal de internet, mediante el formato de solicitud de servicio de quejas y reclamaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. 	Vía presencial ante con la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo elaborada ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	<ul style="list-style-type: none"> •La investigación de problemas sistémicos, las propuestas de modificaciones a la normatividad interna del Servicio de Administración Tributaria y la facultad de elaborar y presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados propuestas de modificación a disposiciones fiscales, serán de oficio o a petición de parte. •Las reuniones con autoridades fiscales son convocadas por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
	La respuesta se puede brindar de manera inmediata salvo que el planteamiento requiera de mayor análisis.	<ul style="list-style-type: none"> •La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se constituye en abogado defensor ante autoridades administrativas, jurisdiccionales 	Puede concluir con una recomendación pública no vinculatoria que sugiera a la autoridad correctivas para restituir los derechos	Se solicita ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente e	<ul style="list-style-type: none"> •El procedimiento de problemas sistémicos, implica una propuesta de solución que puede derivar en dictamen de recomendación a autoridades fiscales o

G
e
n
e
r
a
l
i
d
a
d
e
S

La respuesta se brindará dentro del plazo de tres días hábiles a partir del siguiente a aquél en que se le asigne tu asunto a un asesor.

y judiciales, mediante expertos en materia fiscal.

- Se apoya en la elaboración, presentación y seguimiento de recursos administrativos, juicios de nulidad y/o juicios de amparo para la defensa de los derechos del contribuyente.

- El contribuyente no debe tener abogado que lo represente o haya representado en instancias administrativas y/o jurisdiccionales para acceder a al servicio.

- El monto del asunto o crédito, sin actualizaciones, accesorios y multas no debe exceder de \$882,570.00 en 2018, (30 veces la Unidad de Medida y Actualización elevado al año.

vulnerados de los contribuyentes

La queja y su resolución no constituye instancia ni afectará el ejercicio de otros derechos y medios de defensa.

No suspende ni interrumpe plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, y tampoco afecta trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

La Procuraduría puede emitir recomendación pública, si se comprueba la comisión de las violaciones a los derechos del contribuyente, sin carácter imperativo para la autoridad o servidor público y tampoco podrá anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones de origen.

cualquier momento durante la auditoria o revisión fiscal.

Permite aclarar en breve tiempo, regularizar la situación fiscal, condonar multas y evitar juicio y largo y costoso.

propuestas de modificación a disposiciones fiscales.

- En reuniones con autoridades fiscales pueden intervenir síndicos, representantes de colegios profesionales, grupos, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones; en general grupos de contribuyentes legalmente constituidos y acreditados ante la Procuraduría.

- Las reuniones con autoridades fiscales buscan conocer e identificar los problemas de los contribuyentes y los desacuerdos con las autoridades fiscales federales y de ellas surgen sugerencias, acuerdos, compromisos y recomendaciones para fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes.

Facultades del Consejo para la Defensa del Contribuyente

	<i>QUEJA</i>	<i>SUGERENCIA</i>	<i>PROPUESTA</i>	<i>REPRESENTACIÓN LEGAL Y DEFENSA DE DERECHOS</i>
<p><i>P</i></p> <p><i>r</i></p> <p><i>O</i></p> <p><i>C</i></p> <p><i>e</i></p> <p><i>d</i></p> <p><i>e</i></p> <p><i>n</i></p> <p><i>C</i></p> <p><i>i</i></p> <p><i>a</i></p>	<p>Tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La Secretaría de Estado de Hacienda. ✓ Dependencias y unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. ✓ Resto de la Administración del Estado con competencias tributarias. <p>En general podrán presentarse en relación con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El ejercicio efectivo de derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria. • Relativas a las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones. • La calidad o accesibilidad de la información. • El trato a los ciudadanos. • Calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios. 	<p>Relacionadas con la mejora en la calidad o accesibilidad de los servicios.</p> <p>Con el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público</p> <p>Relacionados con la simplificación de trámites administrativos o el estudio de aquellos innecesarios, para la realización de propuestas de modificaciones normativas.</p> <p>Cualquier medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria.</p>	<p>Que tengan relación con la aplicación del sistema tributario que considere que contribuyen a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.</p> <p>Modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.</p>	<p>El Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituye una instancia en las controversias jurídicas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria en materia resolutoria de los conflictos, mediante vías administrativas o judiciales que pautan, procesalmente, los distintos recursos en cumplimiento del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.</p>

S O I i C i t u d	<ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras. • Podrán ser presentadas por el interesado o mediante representante legal, personalmente o por medios electrónicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas o jurídicas, españolas o extranjeras. • Por el interesado o mediante representante legal, personalmente o por medios electrónicos. • Puede realizarse de forma anónima 	<ul style="list-style-type: none"> • El Consejo para la Defensa del Contribuyente por: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Iniciativa propia. ✓ A propuesta de la Comisión Permanente • Las propuestas serán remitidas al Secretario de Estado de Hacienda, a través del presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. 	<p>El Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituye una instancia en las controversias jurídicas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.</p>
G e n e r a l i d a d e s	<p>El Consejo para la Defensa del Contribuyente remite informe a los órganos afectados de la Administración Tributaria, cuando se detecten actos susceptibles de revisión.</p> <p>Las quejas no tienen consideración de recurso administrativo.</p> <p>La interposición no interrumpe plazos para la tramitación y resolución de procedimientos.</p> <p>Las contestaciones producidas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no son susceptibles de recurso</p>	<p>Presentada y admitida la unidad operativa dará traslado al órgano responsable quien brindará la solución adoptada.</p> <p>Cuando la sugerencia manifieste desacuerdo con normas tributarias, se remitirá la iniciativa, su propuesta o interpretación.</p> <p>La contestación a la sugerencia no da lugar a procedimiento ante el Consejo</p>	<p>El presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, designará a un ponente para la elaboración de las propuestas y la Comisión Permanente la aprobará o rechazará. Si lo estima oportuno, acordará su elevación al Pleno para su examen o aprobación.</p> <p>Las propuestas normativas se encuentran contenidas en</p>	<p>Las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente no son de defensa en sentido estricto, es más bien colaboradora de la Secretaría de Estado y de asistencia en determinadas materias, pues para ello deberían consistir en el ejercicio de</p>

<p>administrativo o por jurisdiccional.</p>	<p>disconformidad.</p>	<p>las memorias del Consejo para la Defensa del</p>	<p>derechos en nombre de los contribuyentes o</p>
<p>Si el Consejo para la Defensa del Contribuyente conoce de tramitación simultánea, podrá abstenerse de tramitar la queja, comunicándolo al interesado.</p>	<p>La contestación no tendrá consideración de recurso administrativo.</p>	<p>Contribuyente, en el apartado de propuestas normativas, informes y notas informativas.</p>	<p>en la denuncia de la transgresión de tales derechos ante la</p>
<p>La interposición no suspenderá la tramitación del procedimiento, ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.</p>	<p>Su interposición no suspenderá la tramitación del procedimiento, ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.</p>		<p>Administración Fiscal.</p>
<p>La queja no condiciona el ejercicio otras acciones o derechos que puedan ejercitar los interesados.</p>			
	<p>No condicionan el ejercicio de las restantes acciones o derechos que puedan ejercitar los que figuren como interesados.</p>		

El contraste entre la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y el Consejo para la Defensa del contribuyente

	PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE
Fundamento Legal	<ul style="list-style-type: none"> • Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. • Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. • Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. • Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. • Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. • Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, España, art. 34.2, (que se recoge su existencia). • Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, España. (que prevé la regulación del funcionamiento del Consejo y su Unidad Operativa). • Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos la cual determinó la regulación del funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente y su Unidad Operativa. • Normas de Funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, adoptadas por acuerdo del Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 24 de febrero de 2010, modificadas por acuerdo del pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 20 de febrero de 2013, España. Otras disposiciones • Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición. • Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en relación a los órganos colegiados. • Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones, sobre los derechos de los interesados a la formulación de quejas y sugerencias. • Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno. De donde se extraen las notas y características que definen la naturaleza, funciones y composición del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Naturaleza Jurídica	<p>Organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, especializado en materia tributaria.</p> <p>Órgano colegiado de la Administración del Estado, de carácter consultivo integrado en el Ministerio de Hacienda y Función Pública y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, quien a su vez es el órgano donde están integrados los servicios de la Administración Tributaria y desarrollará sus funciones asesoras en los términos establecidos en el Real Decreto 1676/2009 y que actuará con independencia en el ejercicio de sus funciones.</p> <p>Participan representantes de las distintas entidades y órganos que, en el ámbito estatal, ejercen competencias de naturaleza tributaria y representantes de los sectores académico y profesional, relacionados con dicha materia.</p>
Antecedentes	<ul style="list-style-type: none"> • Surge como consecuencia de la Reforma Fiscal de 2004. • La adición del artículo 18-B en el Código Fiscal de la Federación publicado el 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación, estableció la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal a cargo de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyo alcance y organización estaría definido en su Ley Orgánica. • La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge por Decreto de Ley al publicarse en el Diario Oficial de la Federación su Ley Orgánica el 4 de septiembre de 2006, la cual fue impugnada por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 • Nació con el Real Decreto de creación 2458/1996, de 2 de diciembre, fruto de una norma reglamentaria, con la idea de acercar al ciudadano la Administración Tributaria del Estado facilitando sus deberes y garantizando de sus derechos. • La defensa de los derechos y garantías del ciudadano fue principal causa de este órgano tendiente a modernizar el sistema tributario y aliviar a los ciudadanos de obligaciones materiales y formales que no tenían justificación, además buscaba mejora en la calidad de los servicios, simplificación de trámites administrativos o cualquier otra medida que implicara mayor grado de satisfacción de los contribuyentes. • Por Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 16 de enero de 1997, se nombran los vocales del primer Consejo para la Defensa del Contribuyente, siendo constituido, de forma efectiva, el 20 de enero de 1997. • Mediante resolución de 14 de febrero de 1997, de la Secretaría de Estado de Hacienda, se estableció el procedimiento

<p>resuelta el 16 de mayo de 2008, publicándose con sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 28 de abril del 2011 de una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal fue electa por el Senado de la República la licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, como primer Ombudsman fiscal en México, previa comparecencia del 25 de abril del mismo año ante las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos. • La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente abrió sus puertas el 1 de septiembre de 2011. 	<p>para la formulación, tramitación y contestación de las quejas, reclamaciones y sugerencias, referenciada en el Real Decreto 2458/1996.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 34.2 recoge la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente y prevé su regulación como norma con rango de Ley. • Se dicta el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. • El Consejo para la Defensa del Contribuyente ve la luz formalmente el 21 de diciembre de 1996, fecha en que se publica en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, dirigida por el Dr. Javier Lasarte Álvarez como el primer presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.
<p style="text-align: center;">Creación</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ley proveniente del Congreso de la Unión, por iniciativa de los Legisladores Mexicanos a fin prevalecer la soberanía del pueblo. • La Secretaria de Hacienda y Crédito Público en México jamás vio con buenos ojos la existencia de un órgano de tal amplitud. <ul style="list-style-type: none"> • El Ministro de Hacienda, a iniciativa propia tuvo a bien proponer la existencia de un defensor del contribuyente. • La idea de los responsables del entonces Ministerio de Economía y Hacienda era el de acercar al ciudadano la Administración Tributaria del Estado facilitando sus deberes, tendiente a modernizar el sistema tributario y aliviar a los ciudadanos de todas aquellas obligaciones materiales y formales que no encuentran justificación en los ordenamientos jurídicos.
<ul style="list-style-type: none"> • Proporcionar de forma gratuita, ágil y sencilla, servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada las discrepancias que durante el ejercicio de las facultades de 	<ul style="list-style-type: none"> • Defender los derechos y garantías reconocidos a los obligados tributarios, en el artículo 34.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. • Atender, recabar, contrastar información, verificar su trascendencia y realizar propuestas para la adopción de medidas pertinentes de las quejas. Remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando se detecten actos susceptibles de revisión. • Recabar, contrastar información, verificar su trascendencia, estudiar, tramitar y brindar atención de las sugerencias. • Elaborar propuestas e informes por propia

Atribuciones	<p>comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Atribuciones sustantivas como: fomentar la cultura contributiva, realizar propuestas de modificaciones normativas y legales, identificar e investigar problemas sistémicos, celebrar reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpretar disposiciones legales y emitir recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias. 	<p>iniciativa en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, referente al ámbito de la regulación de los tributos y al de su aplicación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Proponer al Secretario de Estado de Hacienda a través del presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la defensa de los derechos de los obligados tributarios, además de asesorar a dicho secretario en la resolución de quejas y sugerencias formuladas por los ciudadanos cuando aquél así lo solicitase. • Elaborar una memoria anual. • Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario.
Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> • Observar la interacción de las autoridades fiscales y los contribuyentes para proponer reformas fiscales, prevenir y corregir prácticas irregulares. • Brindar servicios de calidad mediante la asesoría, consulta, representación y defensa de contribuyentes, por actos que afecten su esfera jurídica. • Investigar y tramitar quejas de contribuyentes afectados por actos de las autoridades fiscales federales, por presuntas violaciones a sus derechos. • Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes. • Propiciar la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que puedan surgir entre contribuyentes auditados y autoridades fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Apuntalar la evolución y desarrollo de un sistema tributario moderno, que busque el equilibrio entre garantizar el cumplimiento de contribuir al gasto público y aplicar el sistema tributario con absoluto sometimiento a la legalidad, salvaguardando así, entre otros, el principio de seguridad jurídica. • Acercar al ciudadano a la Administración Tributaria del Estado facilitando sus deberes y garantizando de sus derechos. • La defensa de los derechos y garantías del ciudadano es primera causa de este órgano tendiente a modernizar el sistema tributario y aliviar a los ciudadanos de obligaciones materiales y formales que no tenían justificación, además de buscar la mejora en la calidad de los servicios, la simplificación de los trámites administrativos o cualquier otra medida que implicara mayor grado de satisfacción de los contribuyentes.
	<ul style="list-style-type: none"> • A partir del año 2013, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha implementado una campaña de difusión en radio, comerciales para televisión y cine, impresos para periódicos 	<ul style="list-style-type: none"> • El portal de Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública contiene una sección específica sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente, donde se expone su regulación, composición y funcionamiento, además, contiene el catálogo de derechos de los contribuyentes, e informa sobre la

Difusión	<p>y revistas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Página de internet de la Procuraduría, uso de redes sociales, (Facebook, Twitter, Instagram, YouTube) y la aplicación móvil. • Participación en ferias, congresos, módulos móviles y páginas de internet de organismos públicos y privados y universidades, en virtud de acciones derivadas de la celebración de convenios colaboración. <p>Lo anterior da muestra del gran alcance que ha tenido la difusión de los servicios que presta la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente entre la sociedad mexicana.</p>	<p>formulación y tramitación de quejas y sugerencias con un modelo para su cumplimentación, posibilitando asimismo su presentación telemática.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se puede acceder a sus Memorias anuales y a la publicación específica que integra todas las propuestas e informes que ha presentado en portal de internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública contiene una sección específica sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente • El Consejo para la Defensa del Contribuyente mantiene una visión de proximidad entre los funcionarios y el propio contribuyente, sin embargo, a pesar de proveer a la ciudadanía servicios de asistencia en el ejercicio de sus derechos de petición y de recibir propuestas sobre modificaciones normativas o procedimentales, subsiste gran desconocimiento de la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente entre la ciudadanía en general y al respecto las autoridades encargadas de su divulgación, mantienen la postura de difundirlo solamente a través de la página de internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en el apartado designado al Consejo para la Defensa del Contribuyente.
Propuestas normativas	<ul style="list-style-type: none"> • La Procuraduría puede identificar a través de cualquiera de los procedimientos que lleva a cabo con motivo de sus facultades, las disposiciones normativas que afecten los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, a fin de proponer su modificación. • Es facultad de la Procuraduría emitir propuestas de modificación a la normativa interna del Servicio de Administración Tributaria las cuales proceden de oficio o a petición de parte y tiene como propósito identificar disposiciones dentro de esa normatividad, que afecten los derechos de los contribuyentes. 	<ul style="list-style-type: none"> • El pleno del Consejo a iniciativa propia o a propuesta de la Comisión Permanente, elaborará propuestas normativas en relación con la aplicación del sistema tributario que puedan contribuir a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios y serán remitidas al Secretario de Estado de Hacienda u otros órganos de esa Secretaría para su consideración.

	<ul style="list-style-type: none"> • La Procuraduría puede emitir propuestas de modificación a disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, las cuales proceden de oficio o a petición de parte interesada, teniendo como propósito identificar las disposiciones que afecten a los contribuyentes, a fin de garantizar la defensa y seguridad de los contribuyentes.
<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">Representación legal y defensa</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La Procuraduría se constituye en abogado defensor ante las autoridades administrativas, jurisdiccionales y judiciales, a través de sus asesores jurídicos expertos en la materia fiscal. • Se apoya al contribuyente en la elaboración, presentación y seguimiento de los recursos administrativos, juicios de nulidad y/o juicios de amparo que sea necesarios para la defensa de tus derechos como contribuyente. • El monto del asunto o créditos fiscales, sin actualizaciones, accesorios y multas no debe exceder de \$882,570.00 en 2018 (30 veces la Unidad de Medida y Actualización elevado al año. <p>La función del Consejo para la Defensa del Contribuyente es colaboradora de la Secretaría de Estado y de asistencia en determinadas materias, pero no son funciones propiamente de defensa en sentido estricto, pues para ello deberían consistir en el ejercicio de derechos en nombre de los contribuyentes o en la denuncia de la transgresión de tales derechos ante la Administración Fiscal.</p>

Consideraciones sobre el mínimo vital

- La Procuraduría cuenta con diversas facultades y competencias que le permiten incidir en el universo de problemas que se suscitan entre contribuyentes y autoridades fiscales federales, convirtiéndose en un interlocutor permanente e imparcial, que acerca las partes y mejora su relación, se ostenta con amplias facultades y competencias que la erigen en una figura inédita no sólo en el Sistema Jurídico Mexicano, sino también en el ámbito internacional, pues además de contar con la facultad de representar legalmente a contribuyentes ante órganos jurisdiccionales, constituye un Ombudsman especializado en protección y pronunciamiento sobre derechos del contribuyente, incluso al referirse a la salvaguarda del derecho al mínimo vital.
- La Procuraduría tiene la facultad de emitir propuestas de modificación tanto a la normativa interna del Servicio de Administración Tributaria con el propósito de identificar disposiciones en esa normatividad, que afecten los derechos de los contribuyentes así como de realizar propuestas de modificación a disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, cuyo propósito sea el de identificar las disposiciones que afecten a los contribuyentes, a fin de garantizar la defensa y seguridad de los contribuyentes.
- El Consejo para la Defensa del Contribuyente es un órgano colegiado de naturaleza consultiva, cuyas funciones no son propiamente de defensa en sentido estricto, ha funcionado como órgano regulador en beneficio de los servicios que presta la Administración tributaria y se limita muchas veces a proponer y recomendar.
- El pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente solamente tiene la facultad de elaborar propuestas normativas en relación con la aplicación del sistema tributario que puedan contribuir a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, por lo tanto, no puede pronunciarse en relación a la salvaguarda del derecho al mínimo vital.

CONCLUSIONES

PRIMERA. De la investigación se perfecciona que a causa de la Reforma Constitucional de junio de 2011 en materia de derechos humanos, surgieron cambios sustantivos y operativos y con ello una nueva redacción del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que hace partícipe a todas las autoridades del país a fin de respetar y proteger los derechos humanos de las personas, lo cual, ha contribuido al enriquecimiento de sus mecanismos de defensa, destacando la incorporación del principio pro homine o pro persona y el control de convencionalidad, que llevan aparejadas consecuencias favorables y obliga a las autoridades a emplear siempre la norma que brinde mayor protección o exija la menor restricción de derechos, por esta razón, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a salvaguardar los derechos humanos fundamentalmente en materia fiscal y en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar dichos derechos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por consiguiente, están obligados a prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones en los términos que establezca la Ley, en consecuencia, se colige que esa nueva redacción del artículo 1 Constitucional trae aparejadas modificaciones a nuestro sistema de derechos fundamentales, lo cual representa una tutela y protección más eficaz y extendida que posibiliten hacerlos efectivos, en este sentido, si bien el fenómeno impositivo en materia fiscal tiene soporte en los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria que derivan de la Constitución Federal y que ya son resguardados por el Poder Judicial de la Federación a través de los medios de control constitucional previstos en nuestra Carta Magna, esa protección de derechos tributarios ha evolucionado con la finalidad de ampliar y hacer más eficaz el acceso a la justicia. De ahí que al deber de tributar le es inherente el derecho de hacerlo en forma justa, lo cual representa un elemento básico de la dignidad humana que debe ser salvaguardado como derecho fundamental.

SEGUNDA. Nuestro sistema jurídico tiene la obligación de garantizar que las personas no vean disminuido su patrimonio brindándoles la oportunidad de contribuir tan solo en la medida de su auténtica capacidad contributiva, aportando cantidades que no excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales, por ello, el objetivo del mínimo vital debe vislumbrar medidas que impidan que las personas vean reducido su valor intrínseco por no contar con las condiciones indispensables que les permitan desarrollar una vida digna. Lo anterior concuerda con el criterio orientador emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala que el mínimo vital constituye un derecho y una garantía instituido en la dignidad humana y que obliga al Estado a reconocer, proteger e impulsar un patrimonio mínimo que satisfaga las exigencias más elementales de las personas, e incluso que en lo estrictamente fiscal se presenta como un límite al legislador en la imposición del tributo.

Bajo esa tesitura, se concluye que hoy en día el derecho al mínimo vital en nuestro país, no solo debe extraerse de la esencia del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, y que también es posible recuperarlo de la interpretación sistemática de diversos artículos constitucionales que reconocen derechos humanos, entre otros, los relativos a seguridad jurídica, libertad, e incluso artículos relacionados con la vida digna, seguridad social y demás de similar categoría, acentuando la importancia del concepto de salario mínimo, lo anterior, sin dejar de lado la interpretación y aplicación de tratados internacionales de conformidad con el artículo primero Constitucional. Ciertamente en México el mínimo vital no está del todo reconocido en la capacidad contributiva del gobernado, ello genera disminución en la economía del sujeto pasivo, al no serle suficiente el ingreso que le queda después de contribuir al gasto público, ya que muchas veces ese remanente no alcanza para cubrir las necesidades básicas de subsistencia. Ciertas actividades económicas, resultan verdaderamente afectadas debido a que no se les reconoce el mínimo vital y no tienen la posibilidad de aplicar ningún tipo de reducción, disminución o gasto contra el ingreso percibido que coadyube a la minimización del impuesto a cargo que debe enterar la persona.

TERCERA. La concepción del derecho al mínimo vital en México, ha estado presente en debates jurídicos y en diversos tribunales constitucionales al menos durante más de dos décadas y se concluye que no ha sido aún reconocido expresamente en el texto constitucional pero si se ha desarrollado desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinal y es posible localizar su fundamento también en aquellas disposiciones que protegen derechos que satisfacen necesidades indispensables para la dignidad de las personas, por lo tanto, sin importar que no se exprese de manera implícita, este derecho se evidencia bajo la tutela al goce de prestaciones, servicios e ingresos mínimos, que aseguren al contribuyente y a su familia la satisfacción de sus necesidades más elementales. La Constitución no solamente contiene derechos, obligaciones, competencias y atribuciones de órganos y poderes, sino es donde se esculpe la vida diaria de las personas, por ello, consagrar en nuestra Carta Magna el derecho al mínimo vital coadyubaría a reducir diferencias, pues no podemos negar que en nuestro país cada día somos más desiguales, estamos presenciando injusticias, pobreza, desempleo, enfermedades y vidas que se pierden por no contar con las condiciones mínimas de subsistencia, no debemos ser distantes y no nos debe importar tan poco, aunque siendo realistas y no obstante lo anterior, el establecimiento constitucional del derecho al mínimo vital podría no prometer un cambio radical, sin embargo, podríamos ser testigos de una mejora significativa para las personas.

El derecho al mínimo vital es una protección vinculada a la dignidad de la persona, a la tutela de la familia, a su integridad física y a la vida, y no debe verse únicamente como una protección económica que automáticamente deba ser entregado, más bien le impone al Estado la obligación de promover la igualdad real y efectiva en la repartición de recursos económicos y la obligación de ofrecer igualdad de oportunidades para cubrir las necesidades básicas garantizando condiciones mínimas de existencia.

CUARTA. Tal como se argumentó, la presente investigación consideró únicamente la experiencia española frente al caso mexicano, y como resultado se

obtuvo que al examinar la noción del derecho al mínimo vital en España se adquirió que dicho concepto se concibe como la suma necesaria para desarrollar la vida digna del contribuyente y el de las personas a su cargo en razón de sus deberes familiares, configurándose bajo los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y dignidad de la persona. Desde esa perspectiva, dos personas que obtienen un mismo ingreso pero que tienen distintas cargas familiares no tienen la misma capacidad económica, por lo que han de ser tratadas de forma diferente, consecuentemente a ello se conoce como dimensión familiar del mínimo existencial.

También se logró la valoración de que en España se promueve la protección de la familia, la cual representa una institución fundamental en la configuración de la sociedad y por tal motivo merece especial protección jurídica, siendo dentro de este núcleo donde se establecen relaciones de afectividad imprescindibles y cuya armonía favorece a la paz social, ya que de existir complicaciones en el seno de la misma se cometerían afectaciones hacia otros individuos. De la investigación se halló que España llegó a hacer suya dicha postura en virtud de criterios emitidos por el Tribunal Alemán, los cuales supusieron una revuelta en los planteamientos habituales sobre la protección del mínimo existencial con base en criterios específicos de protección familiar.

En España, la Ley Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas prevé la adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, mientras el contraste con México radica en que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no contempla que el impuesto pueda garantizar que parte de los ingresos quedarán libre de tributación con el fin de destinar esa cantidad a cubrir necesidades básicas, es decir al mínimo vital al que tienen derecho el contribuyente y su familia, inclusive las técnicas utilizadas en la Ley para las deducciones personales en el caso de las personas físicas, para tratar de exentar esa parte de la renta no consideran circunstancias personales y familiares del contribuyente además de que para poder llegar a disfrutarlas es necesario presentar una declaración anual.

QUINTA. Derivado de la Reforma Constitucional de junio de 2011, nuestro país se enfrentó a un cambio en el modo en que deben ser tratados los derechos fundamentales, dicha reforma no solo comprende la invocación de tratados internacionales en materia de derechos humanos, sino también, el control difuso que tendrán que ejercer los órganos jurisdiccionales mexicanos, al encontramos frente a un bloque de constitucionalidad que representa una sola norma extendida como fuente directa de derechos.

Como resultado de esta investigación se exhibe que el control de convencionalidad ha resultado eficaz para hacer valer los derechos humanos, pues gracias a la utilización de criterios internacionales se puede exigir que los jueces nacionales convengan sus resoluciones al contenido del derecho internacional. En este sentido, estamos viviendo un momento evolutivo en materia de derechos humanos de los contribuyentes, por ello, resulta obligatorio por parte de la autoridad fiscal actuar en conjunto con la norma internacional con la finalidad de que sea considerada parte de nuestra cultura jurídica, de ahí la importancia de tener presentes todos aquellos tratados internacionales de los que México forma parte.

La citada reforma prevé también que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, lo cual involucra necesariamente a las autoridades fiscales del país, lo cierto es que al ser autoridades no jurisdiccionales, no pueden declarar la invalidez de las normas, ya que tales atribuciones resultarían exclusivas de los Tribunales, sin embargo, lo anterior no se considera una prohibición o limitante para que la autoridad deje de aplicar una disposición que ha sido declarada violatoria de derechos fundamentales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues a nada llevaría el hecho de que la autoridad continuara realizando operaciones de fiscalización o cobro mediante procedimientos que a juicio de nuestro Máximo Tribunal no satisface los requisitos de legalidad previstos en la Constitución Federal. En este sentido, opinamos que la autoridad fiscal no debería dejar de observar aquellas tesis de jurisprudencia emitidas por el Alto Tribunal, sobre normas jurídicas en materia tributaria de carácter procedimental donde se

consideren violaciones a derechos fundamentales, quedando a su juicio la inaplicación, e incluso dichas autoridades administrativas podrían aplicar normas fiscales de conformidad con las interpretaciones formuladas por el Máximo Tribunal en nuestro país.

SEXTA. La obligación de contribuir al gasto público debiera quedar fuera de toda discusión de carácter ético, ya que ese deber moral debe provenir de la vinculación de los fines de la tributación con la realización del bien común. Efectuar el pago de impuestos debiera considerarse usual en el comportamiento ético que rige nuestra sociedad y no debiera contener libertad de acción, sin embargo, muchas personas se resisten a su cumplimiento, pues al no tener claro el objetivo para el cual se aporta y al no percibir beneficio de lo que se genera por el pago de sus impuestos se pierde el incentivo de obligación. La autoridad administrativa en nuestro país, admite enfrentarse a un escenario de incumplimiento proveniente de la falta de cultura tributaria, procedente de la opacidad en asuntos públicos, corrupción y uso indebido de los recursos.

Esta investigación advierte sobre la existencia de altos niveles de elusión, evasión y privilegios tributarios que con frecuencia, son comúnmente minimizados y no se consideran como inconvenientes, cuando lo cierto es que ellos son los que producen disminuciones en los recursos disponibles para sufragar la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes y adicionalmente, representan un impedimento para el desempeño de las obligaciones del Estado de ofrecer igualdad de oportunidades para cubrir las necesidades básicas garantizando condiciones mínimas de existencia. En este sentido consideramos que los derechos del contribuyente juegan un papel importante en el combate contra la elusión y la evasión fiscal, ello debido a que se dota de un marco jurídico adecuado, respetando derechos y garantías de los obligados tributarios, favorece a la disminución de medidas legislativas desproporcionadas con relación a la finalidad que se persiguen y se contribuye a mejorar el clima de relaciones de la administración tributaria con los contribuyentes.

Es necesario crear conciencia en los mexicanos sobre la responsabilidad de contribuir, ya que no basta con informar sobre la obligación y falta de pago. Para tratar de disminuir esta problemática, corregir o incrementar la recaudación, se deben revisar, analizar y proponer mecanismo para mejorar la moralidad ciudadana y generar una verdadera cultura contributiva que busque modificar la indiferencia respecto al sostenimiento financiero del Estado, para que el ciudadano cumpla voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

SEPTIMA. La política fiscal contempla medidas relativas al régimen tributario, al gasto y endeudamiento público, a situaciones financieras y económicas, así como relativas al manejo de organismos públicos, donde lo que se debe evaluar es el cumplimiento de la obligación del Estado en la protección de los derechos económicos, sociales y culturales, procurando una política pública sujeta también al cumplimiento de obligaciones en materia de derechos humanos, cuyo reconocimiento constituye la movilización de los recursos necesarios para financiar el progreso social, la redistribución de la riqueza y la protección de los bienes comunes, que brindará mayor sensibilidad al gobierno sobre el fortalecimiento de las instituciones incentivando la transparencia, eficiencia, participación y rendición de cuentas.

No obstante lo anterior, la relación existente entre la política fiscal y los derechos humanos es insuficiente en nuestro país por ello, las alternativas para lograr políticas fiscales más justas en materia de derechos humanos encaminadas a proteger el derecho humano al mínimo vital, deben ser estudiadas a profundidad, por lo cual, resulta necesario relacionar la política fiscal con los principios de derechos humanos, vigilar las políticas fiscales y hacer exigibles esos derechos a fin de asegurar la disponibilidad de los recursos públicos para mejorar la participación de las personas. La desatención de la política fiscal en cuanto al uso de los recursos públicos, provoca una mala rendición de cuentas y violaciones a derechos humanos.

OCTAVA. Opinamos que enfoque de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la capacidad contributiva es totalmente objetivo, pues a pesar de pregonar el respeto de los principios de justicia tributaria, basta observar los criterios emitidos por la Alto Tribunal para darse cuenta que muchas veces solo busca mera apariencia, ya que ha ceñido su análisis e interpretación a situaciones concretas contenidas en Leyes fiscales y se ha limitado a declarar la inconstitucionalidad de las normas por omisiones a pesar de que la función del Máximo Tribunal es el establecimiento de límites para el legislador, el cual opinamos que no se está cumpliendo adecuadamente, incluso creemos que ha abandonado la iniciativa de construir mecanismos que orillen al legislador a garantizar al contribuyente un patrimonio mínimo excluido de carga fiscal para desarrollar una vida digna y se ha circunscrito a exponer la complejidad que representa determinar un monto que advierta el concepto de mínimo vital.

Lo anterior, va de la mano con la falta de inclusión dentro la Reforma Constitucional de junio de 2011 de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad de normas en materia tributaria, lo cual, provoca una clara inequidad para los contribuyentes que se ubican en la misma hipótesis jurídico tributaria y que por circunstancias diversas, no tienen la oportunidad de acudir al Amparo y Protección de la Justicia Federal, lo anterior, evidencia que no todos los contribuyentes en nuestro país obtienen una resolución que les permita garantizar la inconstitucionalidad de disposiciones en materia fiscal, como lo pudiera ser una exención o deducción definitiva que deje fuera de gravamen una cantidad determinada indispensable para la subsistencia de las personas y de su núcleo familiar.

NOVENA. Ya que en nuestro país el concepto de mínimo vital únicamente se ha desarrollado desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinal, uno de los principales problemas radica en que no existe uniformidad de criterio para garantizar la satisfacción de las necesidades básicas de los individuos y el alcance que debiera tener este derecho humano al mínimo vital, de ahí la importancia de determinar los medios o recursos para conseguirlo. Se infiere que existe dificultad

para establecer un monto expreso que cuantifique dicha pretensión, sin embargo, no hay que olvidar que el otorgar un beneficio fijo para todos los contribuyentes limitaría la consideración de las circunstancias reales de cada quien, por tal motivo, se debe determinar un juicio que trascienda y que pueda brindarle al contribuyente certeza jurídica.

Al respecto, se propone desarrollar una campaña que permita implementar un proceso de encuesta ciudadana por internet, además permitir la recepción de propuestas en ventanillas físicas y electrónica, y generar acciones de consulta a través de foros, paneles de discusión y mesas de trabajo, a fin de establecer un estándar sobre el mínimo existencial, utilizando primordialmente tres criterios referentes a lo siguiente: a) elaborar una estimativa que permita conocer si el entorno de pobreza del individuo está relacionado con su nivel de gastos; b) precisar un gasto promedio en los hogares mexicanos y; c) establecer un umbral de pobreza. El objetivo consistiría en establecer un indicador que le permita al Estado garantizar una vida digna al contribuyente y su familia pues el mínimo exento en nuestro país, puede no satisfacerse dejando tan solo libre de gravamen un monto fijo en el Impuesto Sobre la Renta, pero si debiera considerar circunstancias personales y familiares de cada contribuyente tratando de valorar su verdadera capacidad contributiva, pues sucede que no necesariamente tienen la misma capacidad dos personas por el hecho de tener una renta bruta equivalente, si no que ésta se ve disminuida en función de sus circunstancias específicas. Estamos convencidos de que el mínimo exento debiera respetarse mediante el impuesto previamente referenciado, pues no resulta coherente privar al contribuyente de su mínimo exento para después tratar de compensarlo mediante apoyos sociales para tratar de cubrir sus necesidades personales y familiares.

DÉCIMA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que el salario mínimo es un componente importante para garantizar el mínimo vital, pero ciertamente salvaguarda de manera exclusiva el derecho de las personas sujetas a una relación de trabajo, sin embargo, evidencia la función del salario mínimo

como uno de los medios para lograr el goce y disfrute del derecho humano al mínimo vital y con ello brindar certeza jurídica a los contribuyentes.

La Constitución Federal señala que los salarios mínimos deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades básicas de un jefe de familia en el orden material, social y cultural y para proveer educación a sus hijos, además, dispone que dicho salario quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento. No obstante esta idea representa todavía una aspiración dado que en México los salarios mínimos no satisfacen todavía este estándar.

En nuestro país el organismo público denominado Comisión Nacional de Salarios Mínimos cuenta con objetivos y estrategias delimitadas, cuya misión consiste en establecer las bases y elementos para que la fijación de los salarios mínimos procuren un nivel de vida digna de los trabajadores y de sus familias, con la visión de revisar y fijar salarios de conformidad con la Constitución y las condiciones económicas y sociales del país, por ello, se propone exhortar a dicho organismo para que ponga énfasis en el desempeño de sus actividades y en análisis de precios y costos de vida en el contexto de su Plan Anual de Trabajo, para que además, apoyados en el proyecto del Gobierno Federal de Participación Ciudadana se participe, decida y colabore en la construcción de políticas públicas del Gobierno de la República mediante consultas, foros, encuestas y atención ciudadana, mejor conocido como derecho de petición con la finalidad de que el Estado Mexicano genere con base en las regulaciones legales existentes un estándar nacional que garantice la salvaguarda del derecho humano al mínimo vital.

DECIMA PRIMERA. En nuestro país existen diversos instrumentos de planeación nacional, uno de ellos es el Plan Nacional de Desarrollo, el cual rige la programación y presupuestación de toda la Administración Pública Federal y de acuerdo con la Ley de Planeación, todos los programas sectoriales, especiales, institucionales y regionales que definen las acciones del gobierno, deberán elaborarse en congruencia con dicho plan.

Si bien la elaboración del actual Plan Nacional de Desarrollo contó con un proceso de acciones de consultas que incluyó la realización de encuestas ciudadana vía internet, recepción de propuestas ciudadanas en ventanillas físicas y electrónica, foros nacionales, especiales y estatales, páneles de discusión y mesas sectoriales que ayudaron a entender las preocupaciones de la ciudadanía, a complementar la agenda nacional y a fortalecer y encausar adecuadamente el diseño del programa de gobierno, se propone que dichas acciones también se empleen para reforzar el respeto y fortalecimiento del derecho al mínimo vital al que se hace referencia dentro del programa institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo cual ayudará a delinear estrategias y líneas de acción y contribuirá para integrar un mejor diagnóstico de los retos e identificar vías para transformar al país.

Con lo anterior se plantea un mayor esfuerzo para procurar una vida digna a todas las personas considerando tarea inaplazable garantizar a todos los mexicanos un piso mínimo de protección social que efectivice este derecho humano y transitar del enfoque asistencial de beneficios sociales al reconocimiento del derecho al mínimo vital para todas las personas. Si bien es cierto que nuestro gobierno ha optado por cubrir ciertas necesidades primordiales mediante apoyos sociales en lugar de hacerlo mediante la vía fiscal, nosotros insistimos en considerar que no se necesita incrementar del todo la política social, sino también revisar los mínimos de exención, de lo contrario se estaría orillando al contribuyente a acudir a los subsidios sociales en lugar de incentivar a las personas a trabajar.

DECIMA SEGUNDA. La manera en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha recibido e interpretado la Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos, conlleva a la atención de un control de convencionalidad que deben realizar todos los jueces del país en su obligación de adecuar sus resoluciones, en el caso que nos ocupa en materia fiscal, tratando de salvaguardar los derechos humanos de los contribuyentes considerados en el bloque de constitucionalidad conformado por la Constitución Federal, los tratados

internacionales de los que sea parte el Estado Mexicano en materia de derechos humanos, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos además de los precedentes de la mencionada Corte Interamericana, siendo vinculantes para todos los órganos jurisdiccionales del Estado Mexicano siempre que favorezcan en mayor medida a las personas, cuyo contenido sustancial da lugar al parámetro de constitucionalidad que en conjunto se erigen como criterio de enjuiciamiento para las resoluciones judiciales, de conformidad con los criterios de interpretación conforme y el principio pro persona, sin olvidar que las normas de derechos humanos, con independencia de si se encuentran en tratados internacionales o en la Constitución, no se relacionan de manera jerárquica entre ellas; sin embargo, cuando exista una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos en la Carta Magna, se deberá atender a lo que indique la norma constitucional.

DECIMA TERCERA. La multicitada Reforma Constitucional involucra un cambio dentro de nuestro Sistema Jurídico y en particular en el Sistema Tributario Mexicano, por ello, se concluye que la jurisprudencia mexicana debiera fundamentar el derecho al mínimo vital más allá del contenido del texto constitucional, pues con la actual dimensión de los derechos humanos lo deseable sería que las tesis se emitan de conformidad con los tratados internacionales en materia de derechos humanos y criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos bajo la tesitura de protección al trabajo, seguridad social, salario mínimo y en general a la existencia de una vida digna para el contribuyente y su núcleo familiar.

Por lo que, pese a todo, prevalece aún la consideración de que en materia interpretativa es evidente que sigue existiendo por parte de nuestros jueces un gran camino por recorrer, ya que todavía debe considerarse una intensa capacitación y actualización del contenido del derecho internacional y particularmente del funcionamiento de la técnica interpretativa de las normas relativas a los derechos humanos prevista en la cláusula de interpretación conforme constitucional y convencional.

DECIMA CUARTA. De la investigación se concluye que a pesar de haber considerado que el Consejo para la Defensa del Contribuyente en España, como órgano encargado de defender los derechos y garantías reconocidos a los obligados tributarios y tendiente a modernizar el Sistema Tributario español, tenía mucho que abonar al Sistema Mexicano y primordialmente respecto de la protección del mínimo existencial, se pudo observar que su función es más bien colaboradora de su Secretaría de Estado y de asistencia en determinadas materias, que ha funcionado más como órgano regulador en beneficio de los servicios que presta la Administración Tributaria en ese país y que se limita muchas veces a proponer y recomendar, cuyas propuestas normativas deben estar relacionadas con la aplicación de su Sistema Tributario que favorezca a la efectividad de los derechos de los contribuyentes, y cuyas recomendaciones o sugerencias deben estar relacionadas con la mejora en la calidad o accesibilidad de los servicios, incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, simplificación de trámites administrativos o cualquier medida que ayude a acrecentar satisfactoriamente la relación entre la sociedad y su Administración Tributaria, aspectos que por lo tanto, le impiden pronunciarse en relación a la salvaguarda del derecho al mínimo vital; pero incluso las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente en España no son propiamente de defensa en sentido estricto, es decir, sus atribuciones no le permiten el ejercicio de derechos en nombre de los contribuyentes o la denuncia de la transgresión de tales derechos ante su Administración Fiscal, y a pesar de pretender una visión de proximidad entre los funcionarios de la Administración Tributaria y el propio contribuyente, a más de veinte años de su creación subsiste gran desconocimiento sobre la existencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente, sus funciones y atribuciones entre la ciudadanía en general.

DECIMA QUINTA. Finalmente se concluye que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en nuestro país, cuenta con facultades y competencias que le permiten incidir en el universo de problemas que se originan entre

contribuyentes y autoridades fiscales federales, convirtiéndose en interlocutor permanente e imparcial, que acerca las partes y mejora su relación, ya que además de poseer la facultad de representar legalmente a contribuyentes ante órganos jurisdiccionales, se ostenta como una figura inédita no sólo en el Sistema Jurídico Mexicano, sino también en el ámbito internacional, ya que nuestro país está haciendo vanguardia en el diseño y desarrollo de medios alternativos de mediación para resolver problemas fiscales, lo cual la legitima como un verdadero órgano no jurisdiccional de derechos, constituyéndose así como un Ombudsman especializado en la protección y pronunciamiento sobre derechos del contribuyente, pudiendo llegar a emitir propuestas de modificación a la normativa interna del Servicio de Administración Tributaria, con la intención de identificar disposiciones en esa normatividad que afecten los derechos de los contribuyentes, así como realizar propuestas de modificación a disposiciones fiscales ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, con el propósito de identificar disposiciones que afecten a los contribuyentes, a fin de garantizar su defensa y seguridad tributaria, hasta inclusive llegar a referirse respecto de la salvaguarda del derecho al mínimo vital, lo cual le ha permitido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente exponer su opinión, criticar y fijar postura con relación a lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la concepción del mínimo vital en nuestro país.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRAFÍA

- Albi Ibáñez**, Emilio et al, Sistema fiscal español I, IRPF, Imposición sobre la riqueza, hacienda local y autonómica, cuarta edición, Barcelona, España, editorial Ariel, 2014, págs. 382.
- Alarcón García**, Gloria, *Manual del Sistema fiscal español. Un compendio sistemático y práctico*, segunda edición, Pamplona, España, ed. Aranzadi, civitas, Thomson Reuters, 2009, págs. 922
- Astudillo**, César, “El bloque y el parámetro de constitucionalidad en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, en Carbonell, Miguel, Fix-Fierro, Héctor, González Pérez, Luis Raúl y Valadez, Diego, (coords.), *Estado constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria*. Estudios en homenaje a Jorge Carpizo, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015, Estado constitucional, t. IV, vol. 1, págs.576.
- Calvo Ortega**, Rafael, "La protección de los obligados tributarios desde adentro de la administración: algunas reflexiones sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, editorial la Ley, Madrid, España, ISSN:0213-0548, 2009, Tomo I, págs. 395.
- Canosa Usera**, Raúl, *el Control de Convencionalidad*, España, editorial Civitas, Thomson Reuters, 2015, págs.134.
- Camargo González**, Ismael, 2015, “El impacto de las sentencias de la corte interamericana de derechos humanos y los nuevos paradigmas”, en SERNA DE LA GARZA, José María, (coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3980/11.pdf> consultado el 15 de noviembre de 2016.
- Carbajo Vasco**, Domingo, “El mínimo personal y familiar en la nueva reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Gaceta fiscal: revista mensual de orientación jurídico-tributaria*, Madrid, España, número 215, diciembre 2002, págs.176.

- Carbonell**, Miguel y **Salazar** Pedro (coords). 2011. La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma. México: IJ-UNAM.
- Castilla**, Karlos, Los derechos humanos y sus garantías frente a la obligación de contribuir para los gastos públicos, en Democracia, Moralidad y Ciudadana y Derechos del Contribuyente, Coord., Dirección de Cultura Contributiva, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013.
- Cencerrado Millán**, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, monografías jurídicas, Madrid, España, Marcial Pons, 1999, ediciones jurídicas, págs. 294.
- Cencerrado Millán**, Emilio, **Bayona de Perogordo**, Juan José, El mínimo exento, Tesis Doctoral, Universidad de Alicante, Facultad de Derecho, España, 1997, págs. 722.
- Cencerrado Millán**, Emilio, “El mínimo exento individual y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, La Reforma del IRPF en España, Madrid, núm. 2 y 3, 1998, págs. 341-362.
- Coelho Pasin**, João Bosco, Derecho tributario y ética, Helisata: Buenos Aires. 2010, págs. 272.
- Cortés Domínguez**, Matías, Ordenamiento tributario español, cuarta edición, editorial Civitas, Madrid, España, 1985.
- De la Peña Velazco**, Gaspar, **Falcón Tella**, Ramón y **Martínez Lago**, Miguel Ángel, (coords.), 2015, *Sistema fiscal español, (Impuestos estatales autonómicos y locales)*, *Manuales*, Madrid, España, ed. Iustel.
- Domínguez Crespo**, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), Temas Selectos de Derecho Tributario, México, ed. Porrúa, 2008, págs. 254.
- Ferrajoli**, Luigi, Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, págs. 434.
- Ferreiro Lapatz**, José Juan, Instituciones de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, editorial Marcial Pons, 2010, págs. 214.
- García Frías**, María de los Ángeles, “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Revistas de Información Fiscal*, Lex Nova editores, España, ISSN 1576-4133, núm. 3, 1994, págs. 120.
- García Ramírez**, Sergio y **Morales Sánchez**, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos* 3ª ed., Porrúa, UNAM, México, 2015.

- Herrera Molina**, Pedro Manuel, **Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana", Madrid, España Impuestos, núm. 20, p.27-46.
- Jiménez Navas**, María Del Mar, "Aportaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente en materia de notificaciones", *Revista española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 150, abril - junio de 2011, pp. 459-485
- Marín-Barnuevo Favo**, Diego, La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF, Madrid, España, ed. Colex, 1996, págs. 100.
- Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La protección de la familia en el sistema tributario", *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Guanajuato. Campus Guanajuato, México, volumen I, número 3, enero - junio 2015, págs.100.
- Marín-Barnuevo Favo**, Diego, "La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar", *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. Madrid, ISSN 1138-9540, Centro de Estudios Financieros, núm. 291, junio 2007, págs. 342.
- Martin Fernández**, F. Javier, "El primer acercamiento al Consejo para la Defensa del Contribuyente", *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, editorial Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, núm. 259, octubre 62/2004. págs. 302.
- Martin Fernández**, Javier, "Regulación en España", en Martin Fernández, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, págs. 47.
- Martin Queralt**, Juan, et. al., *Derecho Tributario*, España, Aranzadi, Thomson Reuters, 2009, págs. 550.
- Martínez Lago**, Miguel Ángel. et al, Lecciones de Derecho Financiero y Tributario, doceava edición, Madrid, España, ed. iustel, 2016, págs.527.
- Martínez Gálvez**, J. Pablo, "El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF", *Revista Impuestos*, Madrid, España, Nueva época, núm. 7, abril 1999, págs.156.
- Moreno González**, Saturnina, (coord.), *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Colección Manuales Universitarios, Barcelona, España, editorial Atelier Libros Jurídicos, 20013, págs. 571.
- Montero Domínguez**, Antonio, "La nueva regulación del consejo para la defensa del contribuyente", *Carta Tributaria Monografías*, editorial CISS, Grupo Wolters Kluwer, Valencia, España, segunda quincena de febrero, núm. 4 de 2010, p. 205.

- Moreno Brid**, Juan C., **Garry**, Stefanie y **Monroy Gómez Franco**, Luis A. 2014 “El salario mínimo en México”, *Economía UNAM / Facultad de Economía UNAM*. Vol. 111, núm. 33.
- Olivos Campos**, José René, *Los derechos humanos y sus garantías*, 2ª edición, ed. Porrúa, México, 2011.
- Palao Taboada**, Carlos, Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en la obra colectiva *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, ed. Tecnos, Madrid España, 1976, págs. 422.
- Palombella**, Gianluigi, *Las autoridades de los derechos humanos. Los derechos entre instituciones y normas*, Ed. Trotta, Madrid, 2006, págs.192.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, 2012, Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, edición especial serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, septiembre 2011- febrero 2012, págs. 54.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, 2012, Derechos Humanos de los Contribuyentes, edición especial serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, 2012, págs. 23.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, 2013, Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (El papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos), México, págs. 56.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** 2014, Compilación cultura contributiva en 12, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, págs. 194.
- Rey Cantor**, Ernesto, *Control de Convencionalidad de las leyes y derechos humanos*, México, editorial Porrúa, 2008, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, págs. 205.
- Ríos Granados**, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM–Porrúa, 2009.
- Sáez Fernández**, Felipe, “Análisis cuantitativo”, en Martin Fernández, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Barcelona, España, ed. Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, p. 103.
- Sánchez Blázquez**, Víctor Manuel, “El nuevo sistema de mínimo personal y familiar en la Ley española del impuesto sobre la renta de las personas físicas y los principios constitucionales tributarios”, *Revista Nueva fiscalidad*, Madrid, España, numero. 4, julio-agosto 2009, págs. 120.

Serrano Antón, Fernando, (coord.), *La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España*, colección defensora del contribuyente, Madrid, España, ed. Aranzandi, Thomson Civitas, 2007, págs.158.

Simón Acosta, Eugenio, “prologo”, en **Martin Fernández**, Javier, (coord.), *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*,_Barcelona, España, editorial Marcial Pons, ediciones jurídicas sociales, 2000, págs. 121.

Soler Roch, María Teres, et al, *Los defensores del Contribuyente*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid, España, 2010, págs..134

Ucelay Sanz, Ignacio, “Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre la renta: mínimo personal y familiar”, *Revista de Información fiscal*, Madrid, España, número 22, mayo de 1999, págs. 132.

Vázquez, Luis Daniel, Serrano, Sandra, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, y progresividad. apuntes para su aplicación práctica*, en Carbonell Sánchez, (coords.), *La reforma Constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-IIJ, 2011.

CIBERGRAFÍA

Agencia Tributaria de España, Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria, Cuadro comparativo de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/IRPF_permanente/Novedades_2014/Comparativa%20IRPF%20%20Dic.pdf consultado el 6 de octubre de 2014.

Álvarez Arroyo, Francisco, “El consejo para la defensa del contribuyente: Determinación y funciones “, *Dialnet Plus, Universidad de la Rioja, España*, ISSN 1138-9540, 1997, número 176. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196719> consultado el 20 de septiembre de 2016.

Bernal Ladrón de Guevara, Diana, 2014, “El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes”, en **RIOS GRANADOS**, Gabriela, (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma, p. 178. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3611/4.pdf> consultado el 17 de noviembre de 2016.

- Bustillo Marín**, Roselia, El control de convencionalidad: La idea del bloque de constitucionalidad y su relación con el control de constitucionalidad en materia electoral, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, p. 75. http://www.te.gob.mx/ccje/Archivos/Control_de_Convencionalidad.pdf consultado el 27 de noviembre de 2016.
- Caballero Ochoa**, José Luis, La interpretación conforme. El modelo constitucional ante los tratados internacionales sobre derechos humanos y el control de convencionalidad, México, Porrúa-IMDPC, 2013, págs. 265. <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n31/n31a15.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.
- Caballero Ochoa**, José Luis, La cláusula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1o., segundo párrafo, de la constitución), Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2013. P. 42. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3567/8.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.
- Camargo González**, Ismael, 2015, “El impacto de las sentencias de la corte interamericana de derechos humanos y los nuevos paradigmas”, en SERNA DE LA GARZA, José María, (coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3980/11.pdf> consultado el 15 de noviembre de 2016.
- Carbonell**, Miguel, Introducción general al control de convencionalidad, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3271/11.pdf> consultado el 25 de noviembre de 2016.
- Carmona Cuenca**, Encarna, “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, *Nuevas Políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, Alcalá, España, pp. 173-197. http://www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica/anuario/articulos/descargas/02_EST_05_carmona.pdf consultado el 2 de octubre de 2016.
- Castilla**, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ-UNAM, núm. 20, enero-junio, 2009.

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/20/ard/ard2.htm>. consultado el 6 de enero de 2016.

Castilla, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-julio, 2009, págs. 65. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5861/7766> consultado el 8 de diciembre de 2016.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, CIDH, Informe temático preparado con ocasión de la Audiencia Temática sobre Política Fiscal y Derechos Humanos en las Américas, *Movilizar los recursos para garantizar los derechos*, 156 Periodo de Sesiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, CIDH, Washington D.C., octubre de 2015, págs. 35. http://www.cesr.org/downloads/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf consultado el 1 de noviembre de 2016.

Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Salario mínimo y derechos humanos*, México, 2016, p.33. http://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/OtrosDocumentos/Doc_2016_018.pdf consultado el 7 de octubre de 2016.

Consejo para la Defensa del Contribuyente Memoria 2012, Secretaria de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Gobierno de España. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2012.pdf> consultado 29 de septiembre de 2016.

Consejo Para la Defensa del Contribuyente Memoria 2014, Secretaria de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Gobierno de España. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/MemoriaCDC2014.pdf> consultado 1 de octubre de 2016.

Córdova, Yael, y **Martínez Saldívar**, Belén, (29 de mayo de 2017), *Prodecon va por mediación fiscal*, *Periódico el Economista*, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Prodecon-va-por-mediacion-fiscal-20170529-0022.html> consultado el 4 de febrero de 2018.

Cossío Díaz, José Ramón, “Primeras implicaciones del caso Radilla, en cuestiones constitucionales”, *Revista mexicana de derecho constitucional*, México, artículos doctrinales, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 26, junio – diciembre de 2012, págs.235. <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n26/n26a2.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Enriques Soto, Pedro Antonio, “La interpretación conforme y su impacto en los jueces mexicanos”, en SERNA DE LA GARZA, José María, (coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3980/17.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier, “La interpretación de los derechos humanos de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales. El nuevo artículo 1º de la Constitución mexicana” *Revista del Instituto de la Judicatura Federal México: Instituto de la Judicatura Federal*, México, núm. 32, 2011, págs. 187-206. <http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/32/RIJF%20No%2032%20INTERIORES-FRANCISCO%20J.%20ESQUIAGA%20185-206%2006-12-2011.pdf> consultado el 28 de julio 2017.

Esquivel Leyva, Manuel de Jesús, “El control de convencionalidad en el sistema jurídico mexicano”, en SERNA DE LA GARZA, José María, (coord.), *Contribuciones al derecho constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3980/18.pdf> consultado el 5 de noviembre de 2016.

Franco González Salas, José Fernando, “El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro”, Ponencia presentada en el Foro: Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes, organizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 28 de junio de 2013, Ciudad de México. http://www.prodecon.gob.mx/conferencias_prensa/2013/28-06-13/documentos/discurso_ministro.pdf. consultado el 12 de febrero de 2016.

Ferrari, Juan, entrevista a Javier Martín Fernández, F. Javier, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, “El porcentaje de quejas ante hacienda es insignificante”, *Diario 20 minutos*, sección economía, 19 de noviembre de 2015, Madrid, España. <http://www.20minutos.es/noticia/2606733/0/porcentaje-quejas/hacienda/insignificante-javier-martin/#xtor=AD-15&xts=467263> consultado el 10 de octubre de 2016.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, “Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano”, en Salazar, Pedro y Carbonell, Miguel, (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos: Un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, año 9, N° 2, 2011, pp. 531-622. <http://www.scielo.cl/pdf/estconst/v9n2/art14.pdfq> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, La obligación de “respetar” y “garantizar” Los derechos humanos a la luz de la jurisprudencia de la corte interamericana análisis del artículo 1º del pacto de San José como fuente convencional del derecho procesal constitucional mexicano, En estudios Constitucionales, Revista del Centro de estudios constitucionales de Chile de la Universidad Talca, año 10, núm. 2, 2012, pp.141-192. <http://www.revistasconstitucionales.unam.mx/pdf/3/art/art4.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, “El control difuso de convencionalidad en el estado constitucional”, 2010, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2873/9.pdf> consultado el 27 de diciembre de 2016.

García Ramírez, Sergio, *Los derechos humanos y la jurisdicción interamericana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2002, Serie Doctrina Jurídica, núm. 106, págs. 168. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/324-los-derechos-humanos-y-la-jurisdiccion-interamericana> consultado el 29 junio 2017.

García Ramírez, Sergio y **Morales Sánchez**, Julieta, “Recepción de la jurisprudencia interamericana sobre derechos humanos: libertad de expresión, jurisdicción militar y control de convencionalidad”, cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derechos Constitucional, núm. 29, julio-diciembre 2013, págs. 276. <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/6036/7977> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Góngora Pimentel, Genaro, David, *La lucha por el Amparo Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2007. <http://bassi.derecho.unam.mx:8991/F/N17TKKV6V1BA2MUVI9MEKY4R18G1361QUX P6J4AVS2H1Y78H1I-42604?func=full-set->

set&set_number=658239&set_entry=000012&format=999 consultado el 17 de febrero de 2016.

Hinojosa Cruz Adriana Verónica, “La moralidad ciudadana en el pago de impuestos: reto formativo en ética social para México”, *Democracia, Moralidad Ciudadana y Derechos del Contribuyente*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2013, pp. 37-74. <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2013/demo.pdf> consultado 13 de octubre de 2016.

Jellinek, Georg, traducción Posada, Adolfo, Estudio introductorio Carbonell, Miguel, La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Serie de estudios jurídicos, núm.12, México DF, 2000. http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiB3eKzza_KAhVlcj4KHSbdCOcQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fbiblio.juridicas.unam.mx%2Flibros%2F1%2F30%2Ftc.pdf&usg=AFQjCNFCVYrjCrlqYNZxCh9emuaRB5CF4A&sig2=0zHZLmqwGplVdD1tf3XxfA consultado el 19 de febrero de 2016.

López Fuentes, Rosa Enelda, “Fundamentos éticos sociales y políticos de los derechos fundamentales en la teoría jurídica contemporánea”, *Letras jurídicas revista electrónica de derecho del Centro Universitario de la Ciénega*, Jalisco, México, revista 8, marzo-septiembre, 2009. http://www.letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos8/Fundamentos_eticos_sociales.pdf consultado el 16 de enero 2016.

Morales Sánchez, Julieta, 2014, “Criterios y jurisprudencia interamericanos de derechos humanos en torno a la defensa y recursos procesales”, en García Ramírez, Sergio, Islas de González Mariscal, Olga y Peláez Furrusca, Mercedes, (coords.), *Criterios y jurisprudencia interamericana de derechos humanos: influencia y repercusión en la justicia penal*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Instituto de Formación Profesional de la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3817/14.pdf> consultado el 28 de noviembre de 2016.

Moreno Brid, Juan C., **Garry**, Stefanie y **Monroy Gómez Franco**, Luis A. 2014 “El salario mínimo en México”, *Economía UNAM / Facultad de Economía UNAM*. Vol. 111, núm. 33.

Pelayo Moller, Carlos María, (coord.), 2013, *Las reformas constitucionales en materia de derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, p. 86.

http://cdhdf.org.mx/serv_prof/pdf/lasreformasconstitucionalesenmateriade.pdf

consultado el 2 de diciembre de 2016.

Pinto, Mónica, “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Abregú, Martín y Courtis, Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Argentina, CELS–Editores del Puerto SRL, 1997.

<http://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi36tGb1KrKAhVLQyYKHR7DArcQFggfMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.derechoshumanos.unlp.edu.ar%2Fassets%2Ffiles%2Fdocumentos%2Fel-principio-pro-homine-criterios-de-hermeneutica-y-pautas-para-la-regulacion-de-los-derechos-humanos.doc&usg=AFQjCNGcmo51vZnVKgmP3GWoJL9QjFRLlg&sig2=3WcBVR-AhbFPZlwycCKXcA> consultado el 3 de enero de 2016.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011, *Ética del Contribuyente*, serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México.

<https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/Cuadernillos/III%20-%20Ética%20del%20Contribuyente/files/downloads/III%20-%20Ética%20del%20Contribuyente.pdf> consultado el 24 de febrero de 2016.

Ríos Granados, Gabriela, “*Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*” en *Derechos humanos de los contribuyentes*, Ríos Granados, Gabriela, (coord.) Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014 págs.178

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3568/40.pdf> consultado el 29 de noviembre de 2016.

Serrano Antón, Fernando, “El defensor del contribuyente: ¿procedimiento para dar respuesta al principio de participación ciudadana, procedimiento de gestión o de revisión?”, Conferencias y comunicaciones presentadas en las Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 22-25 noviembre 2004, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, noviembre 2004, págs. 232.

http://eprints.ucm.es/1466/1/pon_17.pdf

Torruco Salcedo, Citlali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado, México, IIJ-UNAM, 2009. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2724> consultado el 16 de enero de 2016.

Valdez Costa, Ramón, Protección de los Derechos del contribuyente a nivel internacional, Revista Tributaria, núm. 84. https://opac.um.edu.uy/index.php?lvl=notice_display&id=47672 consultado el 18 de enero 2016.

MARCO NORMATIVO

CONVENIOS PROTOCOLOS INTERNACIONALES

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Pacto de San José Costa Rica, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana de Derechos Humanos, el 22 de noviembre de 1969 en la ciudad de San José en Costa Rica en vigor desde el 18 de julio de 1978. Adherida por México el 24 de marzo de 1981 y publicada en el Diario Oficial 7 de mayo de 1981.

Carta de la Organización de los Estados Americanos, Carta de la OEA, firmado en la IX Conferencia Internacional Americana del 30 de abril de 1948, Bogotá, Colombia, en vigor desde el 13 de diciembre de 1951.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana Bogotá, Colombia, 1948

Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, sociales y culturales, Protocolo de San Salvador, adoptado en San Salvador, dentro del decimoctavo período ordinario de sesiones de la asamblea general, El Salvador, 17 de noviembre de 1988, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de septiembre de 1998.

Proclamación de Teherán, aprobado en la conferencia internacional de Derechos Humanos, Organización y de las Naciones Unidas, Teherán, 13 de mayo de 1968.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.

Constitución Española, publicada en el Boletín Oficial del Estado, Gaceta de Madrid el 29 de diciembre de 1978.

Constitución de la República Federal de Alemania, aprobada el 8 de mayo de 1949.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa Del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 7 de julio de 2009.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 19-05-2017.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, última reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 17-12-2015.

Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el martes 18 de marzo de 2014.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014.

Normas de funcionamiento del Consejo para la Defensa del Contribuyente, adoptadas por acuerdo del pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 24 de febrero de 2010, modificadas por acuerdo del pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente el 20 de febrero de 2013, España.

LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. España.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes .de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, España.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, España.

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, España.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, España

Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, España.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, España.

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. España.

Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, España.

Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, España

Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero, por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano, España.

Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, España.

Resolución de 22 de julio de 2010, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, por la que se desarrolla el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente y se determina su sede electrónica, España.

CRITERIOS DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, sentencia del 23 de noviembre de 2009.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Almonacid Arellano contra el Estado de Chile, fondo, Reparaciones y costas Sentencia del 26 de noviembre de 2010.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cantos vs Argentina, sentencia del 7 de septiembre de 2001 (excepciones preliminares), párrafo 29.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 24 de noviembre de 2006, párrafo 128.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia del 26 de noviembre de 2010, p. 101.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, voto concurrente razonado del ex juez Sergio García Ramírez, caso Myrna Mack Chang, sentencia del 25 de noviembre de 2003.

<http://www.corteidh.or.cr/casos.cfm>

Corte Interamericana de Derechos Humanos, voto razonado del juez Ad Hoc Ferrer Mac-Gregor Poisot, Eduardo, en la sentencia del Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México, de 26 de noviembre de 2010, p 33.

Corte Interamericana de Derechos Humanos voto razonado del juez **García Ramírez**, Sergio, en la sentencia del caso Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú, del 24 de noviembre de 2006.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Supervisión de Cumplimiento de sentencia del Caso Gelman vs. Uruguay del 20 de marzo de 2013.

JURISPRUDENCIA

Suprema Corte de Justicia de la Nación, sentencia dictada por el Tribunal Pleno en la Acción de Inconstitucionalidad 155/2007, promovida por el Procurador General de la República, 7 de febrero de 2012.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolución dictada por el Tribunal Pleno en el expediente Varios 912/2010 y votos particulares formulados por los ministros Margarita Beatriz Luna Ramos, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Luis María Aguilar Morales; así como Votos particulares y concurrentes de los ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Jorge Mario Pardo Rebolledo, Diario Oficial de la Federación (segunda sección), 4 de octubre de 2011.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, acuerdos del Tribunal Pleno, dentro del expediente varios 912/2010, correspondientes a las sesiones de los días 4, 5, 7, 11, 12 y 14 de julio de dos mil once.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, acuerdos del Tribunal Pleno, dentro de la contradicción de tesis 293/2011, correspondiente a las sesiones de los días 26, 27 y 29 de agosto, 2 y 3 de septiembre de 2013.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolución dictada dentro de la Contradicción de Tesis 293/2011 entre el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito mediante acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día tres de septiembre de dos mil trece y publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 5, abril de 2014 , Tomo I, página 96.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

Tesis 1a. X/2009, registro 168160, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547.

Tesis 1a. XCVIII/2007, registro 172546, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 792.

Tesis 1a. XCVII/2007, registro 172545, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 793.

Tesis 1a. XCVIII/2007, registro 172546, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 792.

Tesis 1a. XCVII/2007, registro 172545, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007, p. 793.

P.J. 20/2014, registro 2006224, Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 5, Tomo I, abril de 2014, p. 202.

Amparo en revisión, 2237/2009, 24/2010, 121/2010, 204/2010, 507/2010, "Derecho al mínimo vital", Suprema Corte de Justicia la Nación, México.
<http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPublic.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>

Consultado el 4 de octubre de 2016.