

# EL RECONOCIMIENTO Y TUTELA DE LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Diana BERNAL LADRÓN DE GUEVARA\*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *¿Tienen derechos los contribuyentes?* III. *Sujetos titulares de derechos humanos.* IV. *¿Cuáles son los derechos humanos de los contribuyentes?* V. *Principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.* VI. *El principio de interpretación pro homine con relación a los derechos humanos de los contribuyentes.* VII. *El Ombudsman del contribuyente. Protección no jurisdiccional de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.* VIII. *A manera de conclusión.*

## I. INTRODUCCIÓN

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de junio de 2011 trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema constitucional de gran riqueza y repercusión en la vindicación y tutela de los derechos fundamentales de las personas.

Esta reforma constitucional, de gran trascendencia histórica, tiene como ejes: i) el reconocimiento de los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución Política de los Estados

\* Procuradora de la Defensa del Contribuyente. Agradezco la colaboración de la licenciada Alejandra Guerra Juárez y la licenciada Bertha Graciela Pompa García en la preparación de este documento.

Unidos Mexicanos (CPEUM) como en los tratados internacionales de los que México es parte; ii) el establecimiento de un nuevo principio de interpretación *pro persona* de esos derechos; iii) la creación de un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales, que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias; iv) la postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos, y v) la reformulación y el fortalecimiento de los organismos defensores de esos derechos.

La reforma constitucional en materia de derechos humanos tiene profundas implicaciones en el sistema jurídico mexicano, pues constituye, sin duda, un cambio de paradigma, un nuevo modelo de tutela de los derechos del gobernado en el México contemporáneo. La interpretación y cumplimiento que se le vaya dando por todas las autoridades involucradas en diversos grados es fundamental para que la tutela ampliada de los derechos fundamentales cobre práctica efectiva y plena vigencia.

Es indiscutible que uno de los deberes éticos y obligaciones constitucionales primarias de los individuos es el pago de impuestos o contribuciones para sostener el gasto público y cumplir así con una responsabilidad básica de solidaridad social. Es en el pago de los tributos donde los miembros de una sociedad se reivindican en su más alta dignidad de ciudadanos, al desprenderse de ingresos propios para contribuir a un bien mayor que los trasciende en lo individual, y que es el de la propia viabilidad de la sociedad a la que pertenecen. El deber de contribuir es un concepto innato al de ciudadano o gobernado, de donde resulta obligado advertir, en correlación inmediata con este deber, la relevancia que adquiere el reconocimiento, la defensa y la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

## II. ¿TIENEN DERECHOS LOS CONTRIBUYENTES?

Resulta pertinente establecer en primer lugar qué son los *derechos humanos*. Luigi Ferrajoli señala que no es suficiente con sa-

ber qué son los derechos fundamentales, sino que para dar una verdadera respuesta a esa pregunta deberán contestarse dos más: ¿cuáles son?, y ¿cuáles deben ser garantizados como tales?

Define como derechos fundamentales “aquellos que están adscritos universalmente a todos en cuanto personas o en cuanto ciudadanos o personas con capacidad de obrar y que por tanto son indisponibles e inalienables”.<sup>1</sup>

Habrá que saber también cuáles son. A lo que señala que son aquellos reconocidos por el derecho positivo; por ejemplo, son derechos fundamentales en el ordenamiento internacional los derechos establecidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Sin embargo, es la respuesta a la tercera pregunta la que resulta más interesante para nuestro tema. Dice Ferrajoli que para establecer cuáles derechos deben ser protegidos como fundamentales debe partirse del punto de vista de tres criterios axiológicos: el nexo entre derechos humanos y paz, el nexo entre derechos humanos e igualdad y el papel de los derechos fundamentales como leyes del más débil. Sobre este último podemos mencionar, por ejemplo, “el derecho a la vida [que nace] contra la ley de quien es más fuerte físicamente; ...los derechos de inmunidad y de libertad [que surgen] contra el arbitrio de quien es más fuerte políticamente [y] ...los derechos sociales, ... [que] son derechos a la supervivencia contra la ley de quien es más fuerte social y económico”.<sup>2</sup>

Es así que los derechos de los pagadores de impuestos deben ser tutelados como derechos fundamentales, pues cumplen con la función de proteger a los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado; es decir, son los derechos fundamentales el escudo protector de los causantes frente a ese poder supremo.

Existen diversas teorías que explican esta relación de poder; por ejemplo, según la teoría anglosajona del *beneficio equivalente* so-

<sup>1</sup> Ferrajoli, Luigi, “Sobre los derechos fundamentales”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 15, julio-diciembre 2006, pp. 117 y 118.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 118.

bre la relación jurídico-tributaria, dicha relación se justifica porque “los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta”.<sup>3</sup> Las necesidades que se generan al vivir en sociedad obligan a los ciudadanos a sacrificar una parte de sus ingresos para cubrir los requerimientos indispensables de un núcleo social, y a cambio disfrutar de los beneficios que brinda pertenecer a dicho conglomerado.

Esa teoría además resulta plenamente coincidente con lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política, en el sentido de que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios.

Lo que nos debe conducir a afirmar que ese acto de desprendimiento debe encontrarse protegido por los derechos del orden más alto, pues son los ciudadanos los que dentro del pacto social confían en el Estado para que administre sus recursos económicos.

El acto de contribuir no puede verse más como un acto de sometimiento al poder público. En cualquier democracia moderna es necesario tutelar este acto a través del reconocimiento de los derechos de los contribuyentes.

Es entonces que utilizando el criterio axiológico de la ley de protección al más débil, los derechos de los contribuyentes deben ser garantizados como derechos fundamentales, al convertirse estos en su defensa frente al abuso o ejercicio arbitrario de las facultades que el propio contribuyente le ha conferido al Estado para exigir a cada ciudadano una aportación económica, con objeto de satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

Los contribuyentes tienen derechos humanos independientemente de que se encuentren reconocidos o no por alguna norma, pues como cualquier derecho humano, los derechos de los contribuyentes no son creados por el poder político ni por la carta fundamental; es decir, la universalidad de estos derechos permite

<sup>3</sup> Kuznets, Simon, “National Income and its Composition”, en Arroja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 21a. ed., México, Themis, 2012, p. 12.

su automática imposición al Estado, independientemente de que en algún cuerpo normativo específico se reconozcan o no.

Los derechos humanos son una concepción moderna que surge para restringir el poder de la autoridad y salvaguardar las prerrogativas de los individuos. Tienen su razón de ser en un contexto moral, y es a través de su reclamo como se busca colmar los requisitos mínimos para una vida digna. Sus violaciones niegan la humanidad del individuo; es decir, niegan la calidad de ser humano. Estos derechos confieren a los ciudadanos poder, pues no solo expresan aspiraciones o ideas encomiables, sino exigencias de cambio social basadas en derechos.<sup>4</sup>

Demandar un derecho humano es demandar un derecho que ya se tiene, por lo que exigir el respeto irrestricto de los derechos de los contribuyentes es exigir el respeto a la dignidad humana de los pagadores de impuestos.

### III. SUJETOS TITULARES DE DERECHOS HUMANOS

Desde la concepción de los derechos humanos los pensadores tenían claro que los únicos titulares de tales derechos son los individuos.<sup>5</sup> Sin embargo, en la época actual, con la internacionalización de los derechos humanos y la humanización de las normas internacionales, han ocurrido diversas modificaciones en la conformación jurídica de los Estados y sus instituciones, lo cual ha llevado a preguntarse sobre si efectivamente los individuos o personas físicas son los únicos titulares de los derechos humanos. En ese sentido, incluso algunos organismos internacionales protectores de estos derechos se los reconocen a las personas jurídicas colectivas.

<sup>4</sup> Donelly, Jack, *Derechos humanos universales. En teoría y en la práctica*, 2a. ed., México, Gernika, 1998, pp. 27-33.

<sup>5</sup> Véase, Dovobe, María Isolina, “Personas jurídicas públicas: ¿titulares de derechos humanos?”, *Revista Jurídica del Centro, Investigación y Docencia*, vol. 27, 1996, <http://www.cartapacio.edu.ar/ojs/index.php/iyd/article/viewFile/770/575>

Se entiende por persona jurídica colectiva a “ciertas entidades (normalmente grupos de individuos) a las cuales el Derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica”<sup>6</sup>.

Si el objetivo y función de los derechos fundamentales es la protección de la persona, sea como individuo o dentro de una colectividad, es lógico que las organizaciones que las personas crean para la protección de sus intereses (personas jurídicas colectivas) sean titulares de derechos fundamentales, en tanto estos sirvan para proteger los fines para los que han sido constituidas.

Si bien no puede determinarse que las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos como tales, es dable afirmar que la titularidad de estos derechos no puede restringirse solo a las personas físicas. Debemos entender que las personas jurídicas colectivas son una ficción jurídica compuesta por individuos, por lo que las afectaciones que se realicen a las personas jurídicas colectivas pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran. Es así que la tutela de esos derechos también debe hacerse extensiva a aquellas.

Bajo este criterio, organismos defensores de derechos fundamentales, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuya tarea estriba en proteger, defender y promover los derechos de los contribuyentes, han considerado que todas sus atribuciones sustantivas deben ejercerse con independencia de que los actos de las autoridades sean dirigidos a las personas físicas, o bien a estas mismas a través de personas jurídicas colectivas.

Tal es el caso de algunas de sus recomendaciones, como la 09/2012. Se trata del caso de una empresa que importa mercancías, a la que una misma autoridad fiscal le determinó tres créditos fiscales distintos con base en un mismo pedimento de importación, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente consideró que la actuación de la autoridad fiscal violó los derechos fundamentales de los individuos que integran la persona

<sup>6</sup> “Personas colectivas”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, 2a. ed., t. V, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.

moral, en específico el consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece el principio general de derecho *non bis in idem* (nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito), pues al emitir tres resoluciones administrativas sancionando el mismo acto que origina la obligación fiscal viola dicha máxima constitucional. La empresa contribuyente pagó uno de esos tres créditos acogiéndose al programa de condonación publicado en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2007, y la autoridad fiscal decidió aceptar la recomendación de la Prodecon dando de baja los otros dos créditos fiscales, en atención a salvaguardar los derechos fundamentales de los individuos que integran a esa persona moral.

#### IV. ¿CUÁLES SON LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES?

Como se señaló en líneas anteriores, para poder determinar cuáles son los derechos fundamentales de los contribuyentes es necesario atender a su positivización.

El artículo 1o. de nuestra Constitución política establece que

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

Entonces, en nuestro orden jurídico, los derechos fundamentales de los contribuyentes se encuentran consagrados tanto en la Constitución federal como en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

Así, podemos establecer que los contribuyentes tienen dos tipos de derechos fundamentales: i) aquellos que por su universalidad y transversalidad (es decir, que por su contenido u objeto trascienden a todos los ámbitos o materias de la esfera jurídica

de los gobernados) les pertenecen a todos, sin importar la materia o el ámbito de aplicación, como el derecho a la igualdad, el derecho de petición, la inviolabilidad del domicilio, la protección de datos personales, el derecho de audiencia, la legalidad, la irretroactividad de las leyes, la tutela jurisdiccional, el debido proceso, etcétera, todos ellos reconocidos tanto en nuestra Constitución como en los tratados internacionales en los que México es parte, y ii) aquellos a los que la Constitución política reconoce como derechos fundamentales específicos de los contribuyentes, conocidos en el mundo jurídico como las garantías individuales de justicia fiscal, postulados en el artículo 31, fracción IV.

A raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes en materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido como derechos tributarios los establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, dando forma a los conceptos que rigen las relaciones que nacen con motivo de la actividad recaudadora del Estado. Estos derechos son:

*Proporcionalidad tributaria:* radica, medularmente, en que

los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.<sup>7</sup>

*Equidad tributaria:* implica el “derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho”.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Tesis P./J.10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

<sup>8</sup> Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

*Legalidad:* consiste en que “la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales”.<sup>9</sup>

*Destino del gasto público:* este principio de justicia fiscal consiste en que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público; conlleva que el Estado, al recaudarlos, deberá aplicarlos para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, lo que conlleva a que no sean destinados para satisfacer necesidades privadas o individuales, por lo que la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Constitución federal.<sup>10</sup>

Ahora bien, hasta el momento hemos hablado de los derechos que son reconocidos por nuestro marco jurídico; sin embargo, también en la doctrina ya comienza a hablarse de derechos fundamentales implícitos; es decir, de aquellos que si bien aún no se encuentran expresos de manera clara en la Constitución, son derechos inherentes al ser humano y están ligados directamente con su dignidad, por lo que para poder reclamarlos es necesario implementar una justificación basada en la humanidad; es decir, la dignidad del ser humano.

Los derechos implícitos son el último recurso, utilizados solo en defecto de los explícitos. Demandar un derecho implícito representa también una lucha por la positivización de ese derecho, lo que se traducirá en la posibilidad de ejecutarlo legalmente.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Tesis P. XI/96. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, febrero de 1996, p. 169

<sup>10</sup> Tesis P./J. 15/2009 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1116.

<sup>11</sup> Guastini, Riccardo, *Derechos implícitos*, Universidad Andina Simón Ecuador, <http://www.uash.edu.ec/UserFiles/372/File/pdfs/NOTICIASYSUCESOS/2009/Guastini%20derechos%20implicitos.pdf>

Esto también se explica a través del principio de progresividad que caracteriza a los derechos humanos, pues el reconocimiento de derechos fundamentales en nuestra carta magna no excluye la posibilidad de que puedan surgir nuevos derechos necesarios para proteger la dignidad del ser humano. El catálogo de derechos fundamentales no puede estar limitado a un cierto número, pues en la medida en que la sociedad va reconociendo día con día valores intrínsecos del individuo que ameritan una protección especial, se amplían y enriquecen.

El reconocimiento de estos derechos puede lograrse incluso no directamente en la ley, sino a través del ejercicio jurisdiccional, como por ejemplo el *derecho al mínimo vital* reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), y respecto del cual no existe una mención clara en nuestra carta magna. Es decir, fue a través de una tesis de jurisprudencia como la Suprema Corte reconoció el *derecho fundamental al mínimo vital* como límite al Estado en materia de disposición de los recursos materiales que el individuo necesita para llevar una vida digna.<sup>12</sup>

Sobre el tema, la SCJN sostuvo que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia, mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta únicamente como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada contribuyente para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Así, el mínimo vital se configura como un principio que orienta el accionar del Estado.<sup>13</sup>

Es importante aclarar que con los derechos implícitos no se trata de inventar nuevos derechos, sino de avanzar en el reconocimiento de derechos que se deriven de la dignidad humana. En

<sup>12</sup> Tesis 1a. XC VIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Nove na Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792.

<sup>13</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana et al., *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Principales problemas de los contribuyentes en el acceso a la justicia fiscal*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011.

ese sentido lo establece textualmente la Convención Americana de Derechos Humanos en su artículo 29, inciso c):

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

...

c) excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno, y...

La protección a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos ha evolucionado; estamos viviendo en un mundo en desarrollo en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; su contenido era esencialmente de carácter sustancial, por lo que ahora el foco de interés en relación con estos es la posibilidad real de hacerlos efectivos.

A nivel internacional, se tutelan por primera vez los derechos fundamentales de los contribuyentes con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, al establecerse en el artículo 13, que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente a su capacidad”. De esta forma, se incorpora el principio de generalidad; es decir, se postula la obligación de todos los elementos de la sociedad a pagar impuestos.

De igual forma, en el propio documento se consagran los derechos de comprobar la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración, contemplándose a la par el derecho de la sociedad de pedir cuentas de la gestión de todo agente público.

Por otro lado, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), adoptada por el Estado mexicano en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de 7 de mayo de 1981, se salvaguardan derechos fundamentales y se recono-

ce, de manera expresa, en el artículo 8, denominado *Garantías judiciales*, el derecho de toda persona a ser juzgada al amparo del debido proceso en materia penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, haciendo así extensiva la *tutela jurisdiccional* a las obligaciones que derivan de la relación tributaria.

En el Pacto de San José se consagran expresamente, como lo detalla Valdés Costa,<sup>14</sup> los siguientes derechos fundamentales de los contribuyentes, que son: ser oído con todas las garantías para la determinación de los derechos y obligaciones correspondientes en el orden fiscal; la jurisdicción en todos los aspectos de la relación jurídica tributaria (material y formal); el principio del juez natural (independiente e imparcial y establecido por la ley con anterioridad al caso en el que ha de fallar); la indemnización de toda persona en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial, garantías en materia punitiva que se aplican respecto de los delitos y penas relacionados con el derecho tributario y las infracciones tributarias con sanciones punitivas para aquellos delitos previstos en el derecho penal.

Ahora bien, la protección de los derechos tributarios en México, aunque reconocida anteriormente en diversos ordenamientos fiscales (de carácter federal), recién ha tomado más relevancia en nuestro país; por ejemplo, el 23 de junio de 2005 se publicó la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en donde se hace énfasis en los derechos procedimentales, tales como informar al contribuyente de sus derechos al inicio de cualquier actuación de las autoridades si se trata de fiscalización, sobre el derecho a corregirse y la indicación del medio de defensa procedente; a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos, y que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, entre otros.

Con la aprobación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se ha reconocido que los derechos y las garantías de los contribuyentes son la contrapartida de sus obligaciones

<sup>14</sup> Valdés Costa, Ramón, “Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional”, *Revista Tributaria*, núm. 84, pp. 207 y ss.

comprendidas en la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios constitucionales.

El objetivo de la Ley es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria, sin desconocer por ello ni invalidar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes.<sup>15</sup>

Sin lugar a dudas la reforma a nuestra Constitución política, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de junio de 2011, significa un parteaguas en la protección de los derechos humanos. En el ámbito fiscal implica un cambio de mentalidad, principalmente para los funcionarios que integran el sistema tributario, así como en los jueces, magistrados y ministros encargados de resolver las controversias que se susciten.

## V. PRINCIPIOS RECTORES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES: UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD

Partiendo del principio de que los derechos de los contribuyentes son derechos humanos, debemos señalar que con la reforma constitucional de junio de 2011 y la adopción en nuestro país de la doctrina protectora de los derechos fundamentales de las personas, a su vez se implementó otro principio fundamental derivado de dicha doctrina: la construcción permanente de esos derechos, ya que no solo integran a nuestro sistema jurídico los derechos reconocidos por los tratados internacionales, su dinámica e interpretaciones,<sup>16</sup> sino que además se establece como imperativo para su exégesis el atender a los principios esenciales

<sup>15</sup> *Gaceta Parlamentaria*, Cámara de Diputados, núm. 1479-II, 20 de abril de 2004.

<sup>16</sup> Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica*, Ins-

de los derechos fundamentales: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Para que los valiosos y trascendentes objetivos de la reforma constitucional en materia de derechos humanos puedan hacerse realidad, resulta de suma importancia aterrizar el mandato que contiene el nuevo párrafo tercero del artículo 1o. de la Constitución mexicana, en el sentido de que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, deberán promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

El postulado dogmático de la reforma constitucional es el reconocimiento de la dignidad de la persona humana por el hecho de serlo y de los atributos y valores que le son inherentes. Por ello, el Estado debe concederle la protección más amplia posible de forma integral. Es imprescindible referirnos a cada uno de los principios de los derechos fundamentales a efecto de comprender su funcionamiento y trascendencia en la incorporación a nuestro orden jurídico:

### 1. *Universalidad*

El principio de universalidad se encuentra ligado a la naturaleza jurídica de los derechos fundamentales, ya que se refiere al alcance de su protección. Su objeto es ir más allá de la simple aplicación de la ley y pasar a su tutela supranacional.

El reconocimiento de la universalidad de los derechos humanos va más allá de cualquier diferencia étnica, cultural, régimen político o desarrollo económico; tan solo puede basarse en la dignidad humana, común a todos los hombres, que como proclama

título de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3033/7.pdf>, pp. 135 y 136.

la Declaración Universal en su primer artículo: nacen libres e iguales en dignidad y derechos.<sup>17</sup>

Dignidad, que se deriva de la común condición de todos los seres humanos, en la medida en que pertenecen a una especie única y diferente del resto del reino animal, dotada de naturaleza libre y racional, así como de un conjunto irreducible de potencialidades, entre las que destaca la libertad y la sociabilidad. Desde esta concepción, de orientación marcadamente iusnaturalista, cabría afirmar que el postulado de la dignidad humana descansa en la unicidad y singularidad del género humano, que confiere a los pertenecientes a este una titularidad sobre los derechos humanos o, al menos, sobre los más básicos y fundamentales, independientemente del contexto social o político.<sup>18</sup>

## 2. *Interdependencia e indivisibilidad*

La interdependencia señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de otro grupo de derechos.

Al mismo tiempo, la interdependencia se explica a través de lo siguiente: “a) Un derecho depende de otros(s) derechos(s) para existir, y b) Dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización”.<sup>19</sup>

Por su parte, la indivisibilidad niega cualquier separación, categorización o jerarquía entre los derechos humanos.

La característica de la indivisibilidad se asocia a su fundamento único, la dignidad humana, así como a su unidad conceptual y el rechazo a cualquier posible jerarquización entre los derechos humanos. En cambio, la interdependencia pone el acento

<sup>17</sup> Blanc Altemir, Antonio. *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, España, Universidad de Lleida, TECNOS, ANUE, 2001, p. 17.

<sup>18</sup> *Idem*.

<sup>19</sup> Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, *Los principios...*, nota 16, p. 158.

en la interrelación, común juridicidad y dependencia recíproca entre las diferentes categorías, en particular la relativa a los derechos civiles y políticos, y a los derechos económicos, sociales y culturales, lo cual de ningún modo debe interponerse de tal forma que la independencia constituya una justificación de posibles incumplimientos de determinados derechos con el argumento de que es necesario o prioritario empezar por asegurar otros diferentes.

En definitiva, puede afirmarse que los derechos humanos son indivisibles porque son indispensables para el respeto de la dignidad humana y para el desarrollo integral de la persona, lo que refuerza la unicidad de los mismos frente a la jerarquización, y al mismo tiempo son interdependientes porque se interrelacionan necesariamente entre sí y porque la existencia real de cada uno de los derechos humanos solo puede ser garantizada por el reconocimiento integral de todos ellos, pues como muy acertadamente lo ha afirmado Gros Espiell:

...sin la efectividad del goce de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos se reducen a meras categorías formales. Pero a la inversa, sin la realidad de los derechos civiles y políticos, sin la efectividad de la libertad entendida en su más amplio sentido, los derechos económicos y sociales carecen, a su vez, de verdadera significación.<sup>20</sup>

La indivisibilidad se nos revela como un principio complejo que proporciona un criterio de unidad, de pluralidad y de multiplicación y corrección. Un criterio de unidad, en la medida en que remite el conjunto de los derechos humanos y cada uno de ellos en particular, a su fuente común, que no es otra que la dignidad humana, un criterio de pluralidad en la medida en que esta fuente común se expresa de forma múltiple, por medio de diversas prioridades tan irreductibles; como indivisibles, y, finalmente,

<sup>20</sup> Gros Espiell, Héctor, *Estudios sobre derechos humanos*, Madrid, Instituto Interamericano de Derechos Humanos-Civitas, 1988, pp. 324 y 325.

un criterio de multiplicación y corrección en la medida en que esta unidad constituye un proceso inacabado que requiere ser construido sin pausa a través de sus múltiples interrelaciones.<sup>21</sup>

### 3. *Progresividad*

La característica de la progresividad implica que su concepción y protección nacional, regional e internacional se va ampliando irreversiblemente, tanto en lo que refiere a su número, a su contenido y a la eficacia de su control.<sup>22</sup>

Es así que una vez reconocidos los derechos no es posible desconocerlos; al contrario, la progresividad permite que se incorporen nuevos derechos humanos a la Constitución, que se precisen y amplíen los ya reconocidos, que se eliminen o atemperen limitaciones, que se establezcan nuevas prohibiciones o límites al legislador, que se creen nuevas garantías procesales para su protección o se perfeccionen las existentes, que se ratifiquen instrumentos internacionales que amplían la defensa de los derechos. Además, el principio de progresividad tiene un sentido adicional, que se refiere a la irreversibilidad, pues sería absurdo que “lo que hoy se reconoce como un atributo inherente a la persona, mañana pudiera dejar de serlo por una decisión gubernamental”.<sup>23</sup>

Es así que los derechos fundamentales son progresivos porque concentran las exigencias de la dignidad del ser humano en cada momento histórico determinado; las necesidades personales y colectivas no son estáticas; por el contrario, aumentan según el

<sup>21</sup> Blanc Altemir, Antonio, *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la Declaración Universal*, Universitat de Lleida-Tecnos-ANUE, 2001, p. 31.

<sup>22</sup> Cassin, René, *Les droits de l'homme*, Recueil des Cours, Académie de Droit International, vol. 140, Holanda, 1974, p. 326.

<sup>23</sup> Nikken, Pedro, “El derecho internacional de los derechos humanos”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, Caracas, 1989, núm. 72, p. 44; del mismo autor, *En defensa de la persona humana*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1988, p. 32.

progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad, acentuando la tendencia permanente a alcanzar mayores niveles de bienestar.

## VI. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN *PRO HOMINE* CON RELACIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

El principio *pro homine*, al cual nosotros llamaremos principio *pro persona*,<sup>24</sup> por tener un sentido más amplio y con perspectiva de género, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de esta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer restricciones al ejercicio de los derechos humanos.

Este principio tiene esencialmente su origen en el ámbito del derecho internacional, y ha sido definido como

Un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria...<sup>25</sup>

El principio *pro persona* está dentro del umbral fundamental en materia de derechos humanos “la maximización y optimización

<sup>24</sup> En sentido similar de la utilización del término véase Salvioli, Fabián, *Un análisis desde el principio pro persona sobre el valor jurídico de las decisiones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos*, “Defensa de la Constitución: libro homenaje a Germán Bidart Campos”, Buenos Aires, Ediar, 2003, p. 143.

<sup>25</sup> Pinto, Mónica, “El principio *pro homine*. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, *La aplicación de los tratados de derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y Sociales-Editorial del Puerto, 1997, p. 163.

del sistema de derechos y el reforzamiento de sus garantías”,<sup>26</sup> además de que “coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre y en este caso específico de los contribuyentes”.<sup>27</sup>

Se ha definido también como

un criterio hermenéutico que coincide con el rasgo fundamental de los derechos humanos, por virtud del cual debe estarse siempre a favor del hombre e implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio. Además por estar previsto en Tratados internacionales celebrados por México, resulta vinculante para los juzgadores mexicanos.<sup>28</sup>

En la materia tributaria, cobra especial importancia la interpretación *pro persona* de las normas jurídicas tributarias. Esto es así porque el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta de aquellas disposiciones que imponen cargas tributarias, señalan excepciones a las mismas o fijan infracciones y sanciones; donde algunos autores desprenden que la interpretación de la norma fiscal debe ser una interpretación fundamentalmente literal o textual (estricta).

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia reiterada que las normas fiscales se interpretan por cualquier método, pero no se aplican de manera estricta. Es decir, hay todo un debate acerca de la interpretación de la norma tributaria. Recientemente incluso se ha considerado por algunos exégetas que en la interpretación de la norma fiscal puede prevalecer la sustancia sobre la forma, dando preferencia al contenido sustancial y económico por sobre las expresiones

<sup>26</sup> Bidart Campos, Germán, *La interpretación del sistema de derechos humanos*, Buenos Aires, Ediar, 1995, pp. 362-369.

<sup>27</sup> Corte Constitucional colombiana, sentencia T-284/06.

<sup>28</sup> Tesis I. 4º.A. 464 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, febrero de 2005, p. 1744.

formales y literales de aquélla.<sup>29</sup> “La aplicación del principio *pro persona* asegura que los derechos de los contribuyentes sean mejor protegidos y garantizados”.<sup>30</sup>

## VII. EL OMBUDSMAN DEL CONTRIBUYENTE. PROTECCIÓN NO JURISDICCIONAL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS PAGADORES DE IMPUESTOS

El respeto a los derechos humanos se erige hoy como un objetivo fundamental del Estado de derecho, y de ahí la relevancia de establecer y consolidar instituciones, procedimientos, medidas y medios de defensa idóneos para salvaguardarlos y garantizar su ejercicio.

Ante el número creciente de actividades y facultades del *Estado benefactor*, los mecanismos tradicionales de control se tornan insuficientes para cubrir la demanda de los gobernados frente a las autoridades; es decir, la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales se ha visto en ocasiones rebasada en la tarea de lograr la plena reivindicación de la dignidad y derechos de la persona.

En consecuencia, se vuelve imperiosa la necesidad de que existan nuevas instituciones y medios de control a la actividad del Estado y de las autoridades que lo integran, para garantizar que no se transgreda el marco de legalidad.

La defensa y protección de los derechos humanos en nuestro país se realiza a través de los medios jurisdiccionales, a través de los cuales las autoridades judiciales analizan las demandas que ante ellas se presentan por presuntas violaciones a los derechos fundamentales y determinan si en realidad existe una violación

<sup>29</sup> Bernal Ladrón de Guevara, Diana *et al.*, *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México*, México, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2011, p. 12.

<sup>30</sup> Castilla, Karlos, “El principio *pro persona* en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-junio de 2009, p. 83.

en un caso concreto, haciendo un examen de constitucionalidad y legalidad sobre el mismo.<sup>31</sup> Una segunda vía la constituyen los medios no jurisdiccionales.

Para efectos de este documento, nos enfocaremos al sistema de protección no jurisdiccional de derechos humanos, ya que en recientes fechas nace un nuevo órgano del Estado mexicano, cuyo objetivo primordial consiste en la defensa de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos; esto es, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el *Ombudsman* del contribuyente.

Precisamente, como un medio destinado a la protección y tutela de los derechos fundamentales se crea la figura del *Ombudsman*, un defensor que expresa la voluntad del gobernado de proclamar y reivindicar su dignidad humana y derechos inherentes, garantizándolos incluso más allá del imperio de la norma legal, pues si esta o la manera en que es aplicada traen aparejada una vulneración de derechos fundamentales deben prevalecer estos por encima de aquella.

Un *Ombudsman* es creado con el fin de “proteger los derechos de los particulares que se consideran víctimas de actos injustos por parte de la administración pública”<sup>32</sup> Es un organismo cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de esa administración, a través de la recepción de las quejas de los gobernados en contra de las autoridades, las que investiga y, de considerarlo necesario, emite recomendaciones y propone las medidas correctivas correspondientes.

La necesidad de que exista un defensor de derechos humanos de esta naturaleza se justifica por los medios y procedimientos ex-

<sup>31</sup> González Pérez, Luis Raúl, “El sistema no-jurisdiccional de protección de los derechos humanos en México”, *Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, año V, núm. 28, julio-diciembre de 2011, pp. 99-122, <http://scielo.unam.mx/pdf/rius/v5n28/v5n28a6.pdf>

<sup>32</sup> *Manual sobre la creación y fortalecimiento de instituciones nacionales para la promoción y protección de derechos humanos*, serie de capacitación núm. 4, Ginebra, Naciones Unidas, Centro de Derechos Humanos, 1995.

pedidos que puede utilizar para operar la vigilancia y el respeto a los derechos de los gobernados.

Así, históricamente, la función esencial de estas instituciones es la de recibir las quejas de los gobernados frente a los actos y omisiones de la administración pública, emitiendo, de ser necesario, recomendaciones particulares y generales para lograr la corrección de las prácticas violatorias, procurando la solución rápida de las cuestiones planteadas por la gravedad que representa cualquier vulneración a los derechos humanos. De igual forma, estas instituciones se ocupan de la divulgación y difusión de la cultura de respeto a esos derechos, a efecto de que la sociedad exija con mayor énfasis su respeto, frenando la impunidad de las autoridades cuando no asuman tan trascendental compromiso.

En México, el sistema no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales surge en 1990 con la creación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos. Sin embargo, no es hasta el año 2006 cuando se establece un *Ombudsman* especializado en materia tributaria, con la creación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), publicada el 4 de septiembre de 2006, cuyo objetivo es garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal.

Las atribuciones conferidas a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de su Ley Orgánica, fueron ideadas conforme a las directrices sobre las cuales deberán regirse las instituciones de promoción y protección de los derechos fundamentales de la Organización de las Naciones Unidas, a efecto de instituirla como un verdadero *Ombudsman* de los pagadores de impuestos.<sup>33</sup>

La figura del *Ombudsman*, en los diversos sistemas jurídicos, presenta adecuaciones a los específicos requerimientos y circunstancias de cada país en que se adopta; sin embargo, nació con un determinado perfil y características esenciales, que permanecen impresas en todos los casos, tales como: i) ser un receptor de que-

<sup>33</sup> Organización de las Naciones Unidas, *Principios de París*, París, Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, 1993.

jas populares contra el poder público; ii) establecerse como un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los derechos humanos; iii) es un organismo independiente y autónomo de vigilancia del poder público; iv) sus resoluciones no son vinculatorias, únicamente dirige recomendaciones no coercitivas; v) tiene la facultad y potestad de investigar; vi) sus procedimientos son ágiles y de fácil acceso, y vii) se constituye como un órgano apolítico.

En México, los organismos que integran el sistema *Ombudsman*, de conformidad con el artículo 102, apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se caracterizan por lo siguiente:

- Son creados por el Congreso de la Unión o por las legislaturas de las entidades federativas.
- Conocen de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción del Poder Judicial de la Federación.
- Formulan recomendaciones públicas, no vinculatorias.
- Pueden presentar denuncias o quejas ante las autoridades respectivas.
- Cuentan con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonios propios.
- Periódicamente rinden un informe público sobre el cumplimiento o no de sus recomendaciones.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene como finalidad garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, objeto que lleva a cabo a través del ejercicio de las atribuciones sustantivas que tiene a su cargo.

La labor de la Prodecon es amplia, pues, de conformidad con el artículo 5 de su Ley Orgánica, cuenta, entre otras, con facultades para “conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos” (fracción III), y puede “re-

cabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho” (fracción IX), para formular, en su caso, recomendaciones no vinculatorias y señalar las medidas correctivas o las posibles responsabilidades en las que pudieran incurrir las autoridades fiscales federales.

De igual forma, su ley le confiere la facultad para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad penal, civil o administrativa de las autoridades fiscales federales (artículos 4o. y 5o., fracción IX). Además, debe proporcionar los datos estadísticos más relevantes al Ejecutivo Federal, para que este, a su vez, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el *Diario Oficial de la Federación* la información sobre las principales actividades de la Procuraduría.

Es así que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se estructura como un defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales; es decir, como un *Ombudsman* del pagador de impuestos, acorde con las características de los defensores de derechos y, específicamente, las contenidas en el artículo 102 B de nuestra Constitución federal.

De esta forma, ante las violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes, la Procuraduría será la encargada de velar por su respeto irrestricto.

Ahora bien, aunque el control jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes resulta indiscutible, lo cierto es que el *Ombudsman* del contribuyente también busca ese objetivo, solo que este lo hará a través de métodos alternativos.

Algunas de las diferencias más notables en relación con la salvaguarda de derechos fundamentales, entre ambas instituciones, tribunales y *Ombudsman*, son las siguientes:

- La facultad de investigación (exclusiva del *Ombudsman*). La función del juez es resolver con carácter vinculatorio

el conflicto, mientras que la facultad de investigación del *Ombudsman* le permite, a través de un procedimiento alternativo de protección de derechos, proponer, sugerir o recomendar soluciones a un conflicto.

- El *Ombudsman* incluso podrá ir más allá del imperio de la ley cuando la norma o su aplicación impliquen una vulneración de derechos fundamentales.
- La visión con que ambos enfocan las fallas legales. El *Ombudsman* tiene un campo de acción más amplio que el de los tribunales, pues no solo auxilia en la identificación y solución de irregularidades particulares, como ocurre con la función jurisdiccional, sino que su actuación se extiende a casos sistémicos, e incluso puede promover que los propios sistemas de gobierno redireccionen sus actuaciones.
- El sentido común y el imperio ético del *Ombudsman*. Los tribunales resuelven fundamentalmente en apego a derecho y a través de interpretaciones normativas, mientras que el *Ombudsman* no está ceñido necesariamente a ello, sino que descansa, en una parte importante, en la visión del pueblo o del gobernado sobre lo que resulta justo dentro del sentido común de cualquier individuo.
- Los *Ombudsmen*, como en el caso de la Prodecon, muchas veces adoptan la forma de procuradurías, ante las cuales cualquier persona puede acudir sin necesidad de ser experta en la materia; es decir, se trata de organismos divulgadores de derecho ante los que cualquier persona, sin el auxilio de un abogado, puede presentar su queja, pues es una característica intrínseca a estos organismos que el procedimiento bajo el cual se resuelven los problemas planteados sea inteligible para cualquier individuo de sentido común.
- Los *Ombudsmen*, a diferencia de los tribunales, carecen de poder ejecutorio, pero en contrapartida su campo de actuación es más amplio; por ejemplo, su actuación se

extiende a casos sistémicos, e incluso puede detectar de oficio violaciones a las prácticas administrativas y a los principios de buena administración. Cumplir con los criterios propuestos por el *Ombudsman* puede contribuir a la racionalidad y legitimidad de la administración pública.

- Otra diferencia importante es que a la función de salvaguarda de derechos que realiza el *Ombudsman* no le resulta trascendente el que la queja que le es presentada no tenga un recurso o medio de defensa legal a través del cual pueda satisfacerse, bien porque el mismo sea improcedente (*v. gr.* por extemporaneidad, definitividad, legitimación, etcétera), o bien porque incluso se hubiera resuelto en sentido contrario a los intereses del quejoso o se hubieran agotado todas las instancias procesales.
- El papel político del *Ombudsman*. Las atribuciones proactivas del *Ombudsman* en la defensa y protección de derechos lo facultan no solo para defender los derechos fundamentales, sino también para promover esos derechos y su respeto.
- El *Ombudsman* sirve de intermediario entre las autoridades y los ciudadanos. Una de las principales funciones del *Ombudsman* es la de conciliar intereses en conflicto entre gobernados y autoridades, como un interlocutor imparcial. Su principal objetivo es lograr la resolución del conflicto sin tener que recurrir a procesos jurisdiccionales que pudieran resultar muy costosos o perjudiciales para los ciudadanos.

### VIII. A MANERA DE CONCLUSIÓN

El nuevo paradigma que ha adoptado la comunidad internacional con relación a los derechos humanos o fundamentales, sobre su protección y salvaguarda, se convierte en un imperativo que debe ser promovido y protegido por los Estados que forman parte de esa comunidad.

Sin duda alguna, en un Estado constitucional de derecho debe velarse por la observancia de los derechos fundamentales. El catálogo de estos derechos está en constante desarrollo, evoluciona como la sociedad misma, se amplía en beneficio de las personas y el respeto a la dignidad de estas. Por ello, es necesario contar con medios de defensa efectivos para hacerlos valer, ya sea por vía jurisdiccional o no jurisdiccional. En este último caso, la labor de los *Ombudsman* es de vital trascendencia.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como *Ombudsman* del causante, está consciente de que su papel proactivo y reactivo en la protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos es de alta importancia.

El inicio de las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no pudo darse en un mejor momento, pues resulta contemporánea a su apertura a la reforma constitucional en materia de derechos humanos, que mandata la obligación de todos los servidores públicos federales, estatales o municipales, de los tres poderes de la Unión, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de las personas —incluidos los derechos humanos de los contribuyentes— bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad, progresividad y de interpretación *pro persona*, principios que integran y enriquecen los derechos humanos, fortaleciendo también concomitantemente a los organismos defensores de los mismos.

No cabe duda entonces que los derechos humanos de los contribuyentes son hoy en día una realidad, de cuya protección, promoción y observancia, por antonomasia, se encarga el *Ombudsman* del contribuyente.