



**Prodecon**

**Derechos Humanos  
de los  
Contribuyentes**

**Serie de Cuadernos de la Procuraduría  
de la Defensa del Contribuyente**

**Número  
IV**



## Presentación

Promover una nueva cultura contributiva entre la sociedad mexicana es uno de los principales objetivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Resulta por tanto de vital importancia la difusión de los estudios, análisis e investigaciones que la Prodecon como organismo técnico especializado en los derechos de los contribuyentes, realiza de manera permanente acerca de la obligación ciudadana de contribuir y sobre los derechos fundamentales que, en correlación, deben ser reconocidos y garantizados a quienes con sus contribuciones sostienen el gasto público de México.

La función de estos cuadernos es presentar estudios jurídicos y constitucionales con visiones multifacéticas sobre temas tributarios, sin descuidar aspectos éticos y humanistas, ya que se trata de documentos sobre temas actuales, relevantes y de utilidad para los contribuyentes, los estudiosos en la materia y los ciudadanos en general.

Se pretende con esta Serie de Cuadernos que el lector encuentre una herramienta de interés y utilidad que le permita un mayor acercamiento a la nueva cultura contributiva.

Diana Bernal Ladrón de Guevara  
*Procuradora de la Defensa del Contribuyente*

# Derechos Humanos de los Contribuyentes



## Colaboradores:

Diana Bernal Ladrón de Guevara

Alejandra Guerra Juárez

Carlos Gudiño Cicero

Alberto López Flores

## ÍNDICE

Introducción.....	1
Antecedentes.....	2
Principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes .....	5
A. Universalidad.....	5
B. Interdependencia e Indivisibilidad.....	6
C. Progresividad.....	7
Nuevo paradigma: Protección de los derechos fundamentales por todas las autoridades.....	9
La protección no jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes.....	11
Perspectivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como ombudsman de los derechos tributarios .....	15
Citas.....	16

# Introducción

La reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de este año, 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 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. Estamos ciertos que la interpretación y cumplimiento que en esta etapa de transición se vaya dando por todas las autoridades involucradas en diversos grados en la reforma constitucional, es fundamental para que la tutela ampliada de los derechos fundamentales cobre práctica efectiva y plena vigencia.

Ahora bien, 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, defensa y tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

# Antecedentes

En primer término resulta pertinente definir qué son los derechos fundamentales, así tenemos que son “aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas...” es decir, aquellas libertades, facultades e instituciones relativas a bienes primarios reconocidos como elementos básicos de la dignidad humana. Así tenemos que los derechos fundamentales son exigencias primarias con pretensiones de legitimidad y que por su importancia deben ser protegidas con especial ahínco por el Estado.

En el artículo 31, fracción IV de la CPEUM se establece la obligación que tienen los ciudadanos a contribuir al gasto público en forma proporcional y equitativa, es decir, que como se comentaba en párrafos anteriores al deber constitucional de tributar le es inherente e inseparable el derecho de hacerlo en forma justa, constituyendo un elemento básico de la dignidad humana y como tal un bien primario que debe ser protegido como derecho fundamental. De allí, la necesidad de reivindicar y postular los derechos de los contribuyentes como derechos fundamentales.

A nivel nacional, el primer reconocimiento de derechos propios de los pagadores de impuestos se da en el denominado “Bando de Hidalgo”, promulgado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció:

*“Desde el feliz momento en que la valerosa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo, que por espacio de cerca de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna, mas como en las críticas circunstancias del día no se puedan dictar las providencias adecuadas a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la guerra, se atiende por ahora a poner el remedio en lo más urgente para las declaraciones siguientes:*

(...)

2º *Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija.”*

Por otro lado, en la “Declaración de los Sentimientos de la Nación” rubricada por José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813, en su numeral 22 se postuló:

*“Que se quite la infinidad de tributos pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, ú otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el Estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el peso de la Guerra y honorarios de empleados.”*

De los documentos anteriores se advierte la necesidad de erradicar los tributos exorbitantes a los que estaba sometido el pueblo mexicano y que impedían la generación de riqueza, así como el deber de contribuir al gasto público en beneficio de la sociedad. Ambos documentos constituyen las primeras intenciones de tutela de los derechos de los contribuyentes en nuestro país.

Es desde la Constitución Política de la República Mexicana promulgada el 12 de febrero de 1857 que se estableció en el artículo 30, fracción III, como obligación de todo mexicano la de “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida...” y de igual forma como se hace en la Constitución que actualmente nos rige, promulgada el 5 de febrero de 1917, se establece ésta obligación de manera condicionada, a sólo contribuir al gasto público en la forma proporcional y equitativa dispuesta por las leyes.

A nivel internacional, se tutelan por vez primera los derechos fundamentales de los contribuyentes con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 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 entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”, de esta forma se incorpora el principio de generalidad, es decir, se postula la obli-

gación de todos los integrantes de la sociedad a pagar impuestos.

De igual forma, en el propio documento se consagran el derecho 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.

En 1945 con la constitución de la Organización de las Naciones Unidas, nace el principio de universalidad de los Derechos Fundamentales, esto es, su protección ya no será exclusivamente de la jurisdicción interna de los Estados, sino que ahora la comunidad internacional, al tomar mayor conciencia de que las violaciones de los derechos fundamentales trascienden las fronteras, acude a una colaboración supranacional para su protección eficaz.

La Organización de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948 aprobó la "Declaración Universal de Derechos Humanos", que constituye hoy día el documento defensor por antonomasia de los derechos humanos. En esta Declaración se establecen derechos que si bien no son exclusivos de los contribuyentes les son propios como personas, tales como: el derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona (artículo 3), (ii) derecho a la igualdad ante la Ley (artículo 7), (iii) derecho a la tutela jurisdiccional (artículo 8), (ii) derecho de audiencia (artículo 10), (iv) derecho y tutela de la propiedad individual y colectiva (artículo 17), y (v) derecho al mínimo vital (artículo 25).<sup>7</sup>

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 reconoce, 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>8</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.

Es importante destacar que los mencionados derechos, constituyen en sí derechos procedimentales, es decir, medios a través de los cuales pueden hacerse efectivos los derechos sustantivos reconocidos por el orden jurídico.

La protección a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos ha evolucionado, estamos viviendo un mundo en desarrollo en materia de derechos fundamentales. Si bien, ya a lo largo de la historia nos habíamos encontrado con la existencia de derechos fundamentales de los contribuyentes, su contenido era esencialmente de carácter sustantivo, por lo que ahora el foco de interés en relación con éstos, es la posibilidad real de hacerlos efectivos.

En México, por ejemplo, es hasta el 23 de junio de 2005 que se publica 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; 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.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación

presenta una importante evolución en sus criterios, desde la Tesis Vallarta en la que sostuvo la improcedencia del amparo por violación de artículos constitucionales no consagrados en el capítulo de las garantías individuales (artículo 31, fracción IV), hasta la plena aceptación de la procedencia del juicio de amparo contra disposiciones fiscales sustantivas.<sup>9</sup>

A raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes en materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación como Tribunal Constitucional ha reconocido los derechos tributarios establecidos en la CPEUM en su artículo 31, fracción IV, al verificar la constitucionalidad de las disposiciones legales que establecen gravámenes, dando forma a conceptos que rigen las relaciones que nacen con motivo de la actividad recaudadora del Estado, estos principios que derivan de nuestra Carta Magna y como lo ha sostenido la Corte 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>10</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>11</sup>

**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>12</sup>

El fenómeno impositivo encuentra soporte en estos tres principios que derivan de la Constitución y que son protegidos por nuestro Máximo tribunal, a través de

los medios de control constitucional previstos en la propia Carta Magna; sin embargo tal como lo señalaba la Ministra Olga Sánchez Cordero "la justicia fiscal, desde la perspectiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se centra, primordialmente, en un hecho esencial: ampliar la justicia federal"<sup>13</sup>, por lo que no se trata de la postulación de los derechos sino de su plena eficacia, la cual sólo es posible con la conjugación que debe prevalecer entre el derecho objetivo y el respeto en su aplicación.<sup>14</sup>

La tendencia de protección de los derechos tributarios debe ir evolucionando con el propósito de hacer más amplio y eficaz el acceso a la justicia y conseguir la prevalencia de los derechos consagrados constitucionalmente, por ello, a partir de la adopción por Estado Mexicano de la protección y defensa constitucional de los derechos fundamentales, es ineludible el reconocimiento de que los contribuyentes, como tales, son titulares de los mismos, en consecuencia sus derechos se encuentran dentro del mismo sistema de protección, al encontrarse reconocidos tanto en la Constitución como en diversos instrumentos internacionales de los que México es parte.

La disposición establecida en el artículo 1° de la CPEUM es trascendental. La evolución que estamos viviendo no conoce límites, por el contrario al consagrarse un reconocimiento tan amplio de derechos fundamentales, día con día bajo las diversas interpretaciones que se realicen de la Constitución y de los Tratados Internacionales se irá vislumbrando la magnitud de la reforma constitucional. El reto de los Tribunales, especialmente de los Constitucionales y de los Observadores de derechos fundamentales, es enorme pues con sus actuaciones, criterios e interpretaciones tendrán que ir dando contenido y forma a la nueva tutela.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman en materia fiscal asume la importancia de este compromiso y se constituye en pionera de la nueva postulación, contenido y defensa de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

# Principios Rectores de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes

Con la reforma constitucional y la adopción en nuestro país de la doctrina protectora de los derechos fundamentales de las personas, a su vez, se instrumentó otro principio fundamental y derivado de dicha doctrina: la construcción permanente de esos derechos, ya que no sólo se integran a nuestro sistema jurídico los derechos reconocidos por los Tratados Internacionales, su dinámica e interpretaciones<sup>14</sup>, sino que además se establece como imperativo para su exégesis el atender a los principios esenciales de los derechos fundamentales: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, incluido el principio de interpretación pro persona.

Es decir, los derechos fundamentales no se constituyen como meros enunciados vacíos en el texto constitucional sino que los postulados de la Constitución Política se agregan a nuestro sistema jurídico como el mínimo benefactor de la persona, que se encuentra en permanente evolución.

Esto es, el artículo 1º de la Constitución reconoce la necesidad de interacción entre los diferentes derechos para alcanzar su máxima protección, así los derechos de los contribuyentes se encuentran integrados dentro del mismo *corpus iuris*, ya que desde el propio texto constitucional se estableció el mandato a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, para promover, respetar, proteger y garantizar los Derechos Humanos.

Luego entonces, a partir de la citada reforma constitucional no sólo los derechos de los contribuyentes, sino las garantías para su protección gozan de una nueva tutela jurídica.

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. En esta guisa, 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:

## a. Universalidad

El principio de universalidad, se encuentra íntimamente ligado a la naturaleza jurídica de los derechos fundamentales pues se refiere al alcance de su protección, independientemente de que sean o no reconocidos por el orden jurídico nacional. Su objeto es ir más allá de la simple aplicación de la ley y pasar a su tutela supranacional.

Es decir, el principio de universalidad refleja el consenso de la comunidad internacional de acuerdo con los postulados establecidos en los Tratados Internacionales suscritos por cada uno de los Estados, en los que se reconocen los derechos subjetivos inalienables de todas las personas, independientemente del país, comunidad o Región a la que pertenezcan.

En este orden de ideas, toda persona sin excepción tiene derecho al reconocimiento y disfrute de sus derechos fundamentales, tanto si sus Estados los reconocen o no.

Ahora bien, las personas resultan ser los sujetos en el pago de contribuciones por lo que es imperativo su pleno reconocimiento como titulares de Derechos Fundamentales.

La universalidad también persigue la ampliación en la titularidad de los derechos y de las condiciones protegidas por éstos, lo que significa la posibilidad de ampliar las hipótesis de las normas al mayor número de individuos.

Los criterios de interpretación y aplicación del orden jurídico deben responder a este principio general, que pretende cubrir a la mayor cantidad de titulares de los

derechos y de las condiciones protegidas por éstos; por ejemplo, previo a la reforma constitucional la Corte consideró que las personas que se sintieran agraviadas por la entrada en vigor de una ley tributaria, debían acreditar indudable y específicamente que se ubicaban en los supuestos de causación de la misma, a fin de poder reclamar la violación respectiva; sin embargo a partir de la reforma constitucional al establecerse como obligación de todas las autoridades proteger los derechos fundamentales, deberá ampliarse el acceso a la justicia de los contribuyentes.”

### **b. Interdependencia e indivisibilidad**

La reforma constitucional reconoce a la persona como un ente integral, en consecuencia protege sus derechos en todos los aspectos, ya sean éstos civiles, políticos, económicos, sociales o culturales, e incluso los derechos de tercera generación también llamados “de solidaridad”, sin reconocer jerarquías o diferencias entre ellos, puesto que el ejercicio efectivo de algunos se convierte en la condición que posibilita la realización de otros.

El primer documento en el que se utilizó el término indivisible como elemento básico de los derechos fundamentales es la Proclamación de Teherán de 1968<sup>17</sup>, pero no es sino hasta el 16 de diciembre de 1977 en la resolución A/RES/32/130 que la Asamblea General de la Naciones Unidas institucionalizó el uso de los principios de interdependencia e indivisibilidad como criterios para mejorar el goce efectivo de los derechos fundamentales. En dicho documento se decidió que el enfoque de la labor futura dentro del Sistema de las Naciones Unidas respecto de las cuestiones de derechos humanos deberá tener en cuenta que: “a) Todos los derechos humanos y libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; deberá prestarse la misma atención y urgente consideración a la aplicación, la promoción y la protección tanto de los derechos civiles y políticos como de los derechos económicos, sociales, y culturales (...)”<sup>18</sup>

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.

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

Esto significa que la violación de un derecho desemboca en la violación de otros, la promoción en una esfera de derechos promueve y apoya a otras esferas; se trata de una dependencia recíproca en la medida en que el menoscabo o el progreso en la efectividad de alguno de ellos índice en los demás.

Asimismo, los derechos fundamentales como conjunto de prerrogativas propias a la persona, no pueden ser analizados ni tutelados en forma aislada, sino como un solo cuerpo jurídico, ya que forman parte de una construcción que protege la dignidad y el valor de la persona.

“(...)La indivisibilidad no sólo corre para la realización de los derechos, sino también respecto de su violación, de tal forma que debe tratarse de situar los derechos inmediatamente violados en relación con los derechos de los que depende (interdependencia) y con los derechos de cuya violación se desató el agravio último (indivisibilidad).”<sup>20</sup>

En este sentido, cuando se viola un derecho específico puede llegar a impactar en otros derechos más allá de si existe o no una dependencia inmediata entre ellos, ya que la concreción de la dignidad de la persona sólo puede alcanzarse mediante el respeto a todos los derechos de que es titular; los derechos fundamentales constituyen así un conjunto único.

La indivisibilidad de los derechos fundamentales opera en dos sentidos:

“(...)”

a. No hay una jerarquía entre diferentes tipos de derechos. Los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son todos igualmente necesarios para una vida digna.

b. No se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros. No se pueden conculcar los derechos civiles y políticos para promover los derechos económicos y sociales, ni viceversa (...)<sup>21</sup>

La protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, debe formularse en vinculación con los otros derechos que contribuyen al bienestar integral de la persona; como el derecho de igualdad ante la ley y derecho a la vida digna, por mencionar algunos. Los derechos de los contribuyentes también involucran desde luego, a los derechos políticos (Recordar la máxima: "No taxation without representation")<sup>22</sup>, como el derecho a la transparencia y rendición de cuentas, los derechos económicos, sociales y culturales, e incluso los derechos de solidaridad.

La afectación a los derechos de los contribuyentes, deberá analizarse dentro de esa lógica, atendiendo a la interdependencia de los mismos con otros derechos fundamentales.

Las autoridades fiscales, previo a la emisión de un acto de molestia o afectación a los derechos fundamentales de los contribuyentes deberán determinar si la medida es idónea y proporcional para lograr la finalidad perseguida por la acción recaudatoria, ponderando siempre los derechos involucrados. Esta máxima puede adquirir particular relevancia cuando se atiende a las diversas facultades de fiscalización de que gozan las autoridades, un ejemplo puede darse cuando la autoridad inmoviliza las cuentas bancarias de un contribuyente sin ponderar el daño que puede ocasionar con su acto a la operación del negocio del causante y teniendo en cuenta que existen otras formas de embargo o de garantía del interés fiscal.

Cualquier medida que pudiera afectar los derechos de los pagadores de impuestos de cualquier índole (legislativa, judicial o administrativa), deberá respetar la teleología de las normas fundamentales establecida en la Constitución que es proteger y promover los derechos fundamentales de las personas.

En otras palabras, para que una intromisión en un derecho fundamental de los contribuyentes sea legítima, la finalidad perseguida debe ser equivalente en grado a la afectación de dicho derecho.

### ***c. Progresividad***

El objetivo de promover la dignidad de las personas, no puede estar limitado a un cierto número de derechos o postulados básicos, pues en la medida que la sociedad va reconociendo día con día valores intrínsecos del individuo, que ameritan una protección especial, se amplía y enriquece el catálogo de derechos.

Los derechos fundamentales, son progresivos porque concretan las exigencias de la dignidad de la persona en cada momento histórico determinado; las necesidades personales y colectivas, no son estáticas, por el contrario, aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad existe una tendencia permanente a alcanzar mayores niveles de bienestar.

La progresividad de estos derechos se advierte en el segundo párrafo del artículo 1º de la Constitución Federal, al establecer que las normas relativas a los Derechos Humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los Tratados Internacionales, favoreciendo en todo momento a la persona y brindándole la protección más amplia (*principio pro homine o pro persona*).

En función de lo expuesto, se advierte que el principio de progresividad tiene una doble dimensión: la primera a la que podemos denominar *positiva*: "...está expresada a través del avance gradual en orden a la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados, que supone decisiones estratégicas en miras a la preeminencia o la postergación de ciertos derechos por razones sociales, económicas o culturales" y la otra a la que podemos denominar *negativa*: que se cristaliza a través de la "...prohibición del retorno, o también llamado principio de no regresividad."<sup>23</sup>

La interpretación jurídica a la luz del principio *pro homine* implica la búsqueda del mayor beneficio para la persona, pues debe acudir a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, por el contrario, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.<sup>24</sup>

Así las cosas, todas las autoridades del Estado Mexicano, independientemente de su ámbito de jurisdicción tienen prohibido -por mandato constitucional y conforme al artículo 29 del Pacto de San José- limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad reconocido de acuerdo con las leyes de cada Estado o de acuerdo con otra convención en que México sea parte.<sup>25</sup>

Ante el posible conflicto de normas vigentes, nacionales o internacionales, sin importar su jerarquía, el juez que conozca del asunto deberá aplicar aquélla que sea más favorable a los derechos fundamentales de la persona.

Cabe destacar, que no se trata de un problema de jerarquía entre normas o de derogación tácita de alguna de ellas, sino de aplicabilidad e interpretación de distintas fuentes de Derecho, de igual, menor o mayor rango, prefiriendo aquélla que otorga una mayor protección a la dignidad de la persona.

En la materia tributaria, cobra especial importancia la interpretación *pro persona* de las normas jurídicas tributarias. Esto es así porque el artículo 5 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 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 la interpretación de la norma fiscal puede hacer prevalecer la sustancia sobre la forma dando preferencia al contenido sustancial y económico por sobre las expresiones formales y literales de la norma. Por lo que cabría plantearse si la nueva máxima constitucional de la interpretación *pro persona* supera estos criterios.<sup>26</sup>

# Nuevo Paradigma: Protección de los Derechos Fundamentales por Todas las Autoridades

La reforma del artículo 1º Constitucional, estableció la obligación a cargo de todas las autoridades para que, en el ámbito de sus competencias, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos fundamentales de conformidad con los principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad.

México cuenta así con un nuevo modelo de control de convencionalidad y constitucionalidad, que prescribe además la obligación de las múltiples autoridades que componen el Estado de velar por la plena eficacia de nuestra Carta Magna.

Doctrinariamente se han distinguido dos métodos de control constitucional: difuso y concentrado. El control difuso del *Common Law* implica que todos los jueces pueden ejercer el control constitucional inaplicando la norma ordinaria que estimen violatoria de la suprema y sin declaratoria general de invalidez. Por otro lado, en el sistema concentrado, se otorga esta facultad a órganos competentes y especializados cuyas resoluciones de invalidez pueden tener efectos generales (*erga omnes*) o individuales (fórmula Otero).

En la Constitución de los Estados Unidos de América en sus artículos III, sección 2, párrafo 1 (11va Enmienda), y VI, párrafo segundo, establecen la supremacía constitucional en la siguiente forma: "El Poder judicial conocerá de todos los casos que en ley y equidad se planteen de acuerdo con esta Constitución, las leyes de los Estados Unidos y los tratados celebrados o que se celebren de acuerdo con la misma." (...) "Esta Constitución, las leyes de los Estados Unidos y los tratados celebrados o que se celebren, y que estén de acuerdo con la misma, serán la ley suprema del país; los jueces de cada estado se someterán a ella, a pesar de lo que se disponga en contrario en las constituciones o leyes locales".

A estas disposiciones, se les conoce como *la cláusula de*

*supremacía*, la pieza clave de la Constitución, pues mantienen unida a toda la estructura jurídica para que no se desintegre. Esto significa simplemente que cuando las leyes de un estado de la Unión discrepan de las leyes federales, éstas últimas tienen prioridad. Significa también que, para ser válida, una ley federal debe estar en conformidad con la Constitución.<sup>28</sup>

En 1803, la Suprema Corte de los Estados Unidos sentó el primer precedente sobre la supremacía constitucional (*Marbury v. Madison*) interpretando que ésta opera como un mandato a cualquier Corte o Tribunal para aplicar la ley conforme al texto constitucional y desaplicar la norma que resulte contraria al mismo.<sup>29</sup>

En contraste, a pesar de que nuestro artículo 133 constitucional recoge la redacción de la Constitución de los Estados Unidos, al señalar: "*Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados*"; fue postura predominante en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hasta finales de la Novena Época, que en nuestro país el control constitucional corresponde (salvo escasas excepciones que la Corte expresamente consideró) únicamente a los tribunales del Poder Judicial Federal con competencia en la materia.

En efecto, la Suprema Corte había considerado que los jueces y tribunales ordinarios no pueden examinar la constitucionalidad ni de sus propios actos ni de aquellos de los cuales conocen<sup>30</sup>, toda vez que la Constitución Federal consagra en sus artículos 103 y

107 un medio de defensa ex-profeso por vía de acción, como lo es el juicio de amparo y lo encomienda en exclusiva al Poder Judicial de la Federación. En resúmenes cuentas, la Suprema Corte fundamentándose en un criterio de distribución competencial prohibió el control difuso.<sup>23</sup>

Sin embargo, en el mes de julio pasado nuestro Máximo tribunal realizó una nueva interpretación del artículo 133 a la luz de la reforma del artículo 1 de la Carta Magna adoptando el novedoso criterio de que todos los jueces del país, incluso los de legalidad, podrán desaplicar aquellas normas que estimen violatorias de las disposiciones previstas en la Constitución o en los Tratados Internacionales que protejan los derechos fundamentales. Este importante y trascendente criterio surgió con motivo de la resolución del expediente varios 912/2010 (caso de Rosendo Radilla v. Estados Unidos Mexicanos).<sup>24</sup>

De esta forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el mecanismo para el control de constitucionalidad y convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos se desprende del análisis sistemático del texto reformado del artículo 1º constitucional y su correlativo 133.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye, lo siguiente:

"(...)

a. Los jueces del Poder Judicial de la Federación, al conocer de controversias constitucionales, acciones de inconstitucionalidad y de amparo, pueden declarar la invalidez de las normas que contravengan la Constitución Federal y/o los Tratados Internacionales que reconozcan derechos humanos.

b. Los demás jueces del país, en los asuntos de su competencia, podrán desaplicar las normas que infrinjan la Constitución Federal y/o los Tratados Internacionales que reconozcan derechos fundamentales, pero sólo para efectos del caso concreto y sin hacer una declaración de invalidez de las disposiciones, para ello los juzgadores observarán:

(...)

i. Todos los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal (con fundamento en los artículos 1º y 133), así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación;

ii. Todos los derechos humanos contenidos en Tratados Internacionales en los que el Estado mexicano sea parte.<sup>25</sup>

iii. Criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos establecidos en las sentencias en las que el Estado mexicano haya sido parte y criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, aun cuando el Estado mexicano no haya sido parte.

(...)

c. Las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales deben interpretar los derechos humanos de la manera que más favorezca a la persona, sin que estén por ello facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos.<sup>26</sup>

Esto es, dentro del ámbito de sus competencias, tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia.

Los jueces y tribunales ordinarios solo pueden plantearse la inconstitucionalidad de la norma legal si hay una aplicación de la misma en el caso concreto del que estén conociendo; se constriñe así al juzgador a resolver como si la norma que considera desacorde con nuestra Carta Magna no existiera.<sup>27</sup>

Mediante la instauración del nuevo modelo de control constitucional nuestro sistema se vuelve mixto: pues puede funcionar como concentrado o difuso. Los juicios de amparo, controversias y acciones de inconstitucionalidad, de los que conoce el Poder Judicial Federal, subsisten, pero se admite que los órganos jurisdiccionales del país (judiciales o administrativos) puedan desaplicar las disposiciones legales cuando adviertan que son violatorias de los derechos humanos.

# La Protección No Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes

El sistema no jurisdiccional de defensa de los derechos fundamentales, funciona a través de organismos conocidos como *"ombudsman"*, cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, a fin de garantizar la imparcialidad y legalidad principalmente de los actos de la Administración pública.

"La palabra *"ombud"*, nos dice el *Ombudsman* para asuntos civiles de Suecia, señor Alfred Bexelius, se refiere a una persona que actúa como vocero o representante de otra."

Sin bien cada institución tiene sus propias características, es posible indicar algunas semejanzas, la Comisión de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)<sup>24</sup> determinó las directrices sobre las cuales deberán regirse las instituciones nacionales y locales de promoción y protección de los derechos humanos, las que consisten en:

- a) Servir de fuente de información al gobierno y al pueblo de cada país sobre cuestiones relacionadas con los derechos humanos;
- b) Contribuir a la educación de la opinión pública y fomentar su conciencia y respeto de los derechos humanos;
- c) Considerar cualquier situación particular que pueda existir en la esfera nacional y que el gobierno desee someter a su consideración, y deliberar y hacer recomendaciones al respecto;
- d) Dar opinión sobre cualesquiera cuestiones concernientes a los derechos humanos que los gobiernos sometan a su consideración;
- e) Estudiar y mantenerse constantemente al tanto de la

situación de las leyes, decisiones judiciales y medidas administrativas relativas a la promoción de los derechos humanos, y preparar y presentar informes a este respecto a las autoridades competentes;

- f) Desempeñar cualquier función que el gobierno desee encomendarle en relación con los deberes que le incumben en virtud de las convenciones internacionales sobre derechos humanos en que sea parte.

Los organismos no jurisdiccionales de defensa de los derechos de las personas "responden a la necesidad de control de las actividades del Estado y, en particular, de la actividad administrativa, mediante mecanismos idóneos para evitar el desborde estatal, posibilitando que el Estado realice sus funciones tendientes al logro del bien común, sin que ello implique menoscabo de los derechos de la persona."

El sistema *Ombudsman* es un sistema no jurisdiccional de defensa de los derechos fundamentales ya que los organismos que lo conforman aspiran a reivindicar la dignidad de la persona frente a las arbitrariedades de las autoridades, así dichas instituciones propugnan también por el reconocimiento, ejercicio y defensa de los derechos fundamentales.

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 fundamentales. De igual forma estas instituciones se ocupan de la divulgación y difusión de la cultura en materia de derechos fundamentales, a efecto de que la sociedad exija con mayor insistencia el respeto integral de sus dere-

chos, frenando la impunidad de aquéllas autoridades que aún no han asumido este trascendental compromiso.

Roberto Cuellar Martínez afirma que “hay acuerdo en la doctrina en que la función principal del *Ombudsman* es la de supervisar el funcionamiento de la administración del Estado en defensa de los derechos humanos. En Suecia surgió como una ventana que ofrece el Estado para canalizar los reclamos de los habitantes frente a la labor de los funcionarios y servidores del Estado para lograr, por la vía de la persuasión, modificar conductas de éstos a favor de una administración eficiente y respetuosa.”

La institución del *Ombudsman* ha sido una de las figuras que los países han incorporado a sus sistemas jurídicos, preocupados por la efectiva protección de los derechos fundamentales de las personas. Surgen cuando los mecanismos tradicionales de control han resultado insuficientes para cubrir la demanda de los individuos ante los problemas que éstos enfrentan con las autoridades, es decir, la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales se ha visto en ocasiones rebasada en la reivindicación de la plena dignidad y derechos de la persona humana.

El *Ombudsman* no puede sustraerse del imperativo ético, pues sólo puede existir en aquellas sociedades donde haya un interés real por la efectiva protección de los derechos fundamentales, de lo contrario se convertiría en una figura más, dado que soporta su efectividad en la colaboración de las autoridades en cuanto funciona a través de la emisión de recomendaciones de cuya pertinencia y acatamiento tiene que convencer tanto a esas autoridades como a la propia sociedad. No debe desconocerse que esta figura nace con el objetivo de fortalecer el sistema democrático participativo, como una herramienta básica del Estado de Derecho.

Otro aspecto que justifica la creación del *Ombudsman* es que puede actuar como defensor o representante del pueblo o colectivo social. Es decir, se trata de un control general en la tutela de los derechos fundamentales de los gobernados.

En México, el sistema no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales surge en el año 1990 con la creación de la Comisión Nacional de Derechos. Sin embargo, no es hasta el año 2006 cuando se establece un ombudsman especializado en la materia tributaria, con la creación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada el 4 de septiembre de 2006 cuyo objetivo es garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal. La ley contempla procedimientos sumarios a los que denomina como quejas y reclamaciones y cuyo objetivo precisamente es preservar los derechos tributarios de todas las personas cuando estos resulten vulnerados por actos de autoridades fiscales federales. De estos procedimientos pueden derivar Recomendaciones públicas.

Así, en la Exposición de motivos de la iniciativa de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se estableció la necesidad de contar en nuestro país con un *Ombudsman* fiscal, similar a los existentes en los países anglosajones.

Destaca de la iniciativa de la ley en comento, que tiene como referente el sistema establecido en los Estados Unidos de América, donde se creó a nivel federal un observador de los derechos de los contribuyentes desde el año de 1979, la Oficina del *Ombudsman* del Contribuyente (hoy *Taxpayer Advocate Service*), con independencia técnica de la Oficina Recaudadora de Impuestos (Internal Revenue Service) dentro de la cual quedó sin embargo constituido.

Asimismo dentro del proceso legislativo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se desprende la clara intención de contar con “(...)un defensor de los pagadores de impuestos que les dé acceso a la defensa contra una arbitrariedad, o contra un exceso del Estado en contra el contribuyente.”

No cabe duda que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se incorporó a nuestro sistema jurídico como el *Ombudsman* fiscal por antonomasia, compartiendo la misma naturaleza que las defensorías del pueblo en la protección de los derechos fundamentales de la persona, pero específicamente en lo que se

refiere a los derechos de los causantes, para lo cual nuestro nuevo *Ombudsman* se encuentra facultado para<sup>43</sup>:

- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales.
- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo en su nombre los recursos administrativos procedentes y juicios hasta la total resolución de sus conflictos fiscales.
- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.
- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad con los contribuyentes.
- Denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.
- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.
- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer las recomendaciones correspondientes.
- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras.
- Fungir como órgano de interlocución al realizar con las autoridades fiscales federales, reuniones periódicas y extraordinarias con autoridades fiscales, contribuyentes e instituciones especializadas, para detectar los problemas o temas de desacuerdo y proponer alternativas de solución.

- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes.

De lo anterior se desprende que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente comparte las directrices dadas por la ONU en cuanto a la promoción y protección de los derechos fundamentales, a las que ya se ha hecho alusión en este documento, por lo que no cabe duda que se instituye como un verdadero *Ombudsman* de los pagadores de impuestos.

Las quejas y reclamaciones de los contribuyentes que se tramiten ante la Procuraduría tienen por objetivo conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de emitir recomendaciones públicas y proponer, en su caso, medidas correctivas a las autoridades fiscales involucradas. Igualmente, tienen como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa.<sup>44</sup>

De esta forma, ante las violaciones a los derechos de los contribuyentes la Procuraduría será la encargada de velar por su respeto irrestricto en la esfera de su competencia, funcionando como un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión. Sin embargo es muy importante destacar que la Procuraduría no tiene autonomía constitucional, es decir no se trata de un órgano constitucional autónomo sino que tiene una autonomía de menor rango, ya que deriva de la ley y como organismo descentralizado forma parte de uno de los tres Poderes de la Unión, en este caso el Poder Ejecutivo Federal.

Con la reforma constitucional de junio pasado se ve fortalecida la labor de los *Ombudsman* al adoptarse por el artículo 1º de nuestra Carta Magna el principio de más amplia protección de los derechos fundamentales. Así, se le otorgan nuevas facultades a la Comisión Nacional de Derechos Humanos estableciéndose en el nuevo artículo 102 B, último párrafo, la facultad de

investigación en aquellos casos en que se produzcan violaciones graves a derechos fundamentales, facultad que anteriormente estaba encomendada a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En el mismo precepto constitucional se fortaleció a este organismo pues ninguna autoridad podrá negarle la información que solicite con motivo del ejercicio de sus atribuciones.

Cuando las recomendaciones del *Ombudsman* nacional, no sean aceptadas o cumplidas por los funcionarios a los que van dirigidas, estos tienen la obligación de fundar, motivar y hacer pública la razón de su negativa; estableciendo un nuevo control, que será ejercido por la Cámara de Senadores o en sus recesos por la Comisión Permanente, o las legislaturas de las entidades federativas, las cuales podrán llamar a comparecer a las autoridades o servidores públicos responsables, para que expliquen el motivo de su negativa.

Una modificación más a la Carta Magna, es la introducida al artículo 105, en el que se establece que la Comisión Nacional de Derechos Humanos podrá promover acciones de inconstitucionalidad en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de Tratados Internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República -incluyendo a las disposiciones fiscales- que vulneren los derechos fundamentales consagrados en la Carta Magna y en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

## Perspectivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman de los Derechos Tributarios

Los derechos fundamentales han estado presentes a lo largo de la evolución de las sociedades, con diferentes matices o contenidos pero siempre como innatos a la persona. Así no puede decirse que el estudio de los derechos humanos corresponda a un tema novedoso, por el contrario radica en el análisis de su evolución y desarrollo ante los imperativos de los pueblos por encontrar la forma más efectiva de tutela de los individuos que los componen frente al ejercicio del Poder público. No se trata entonces del reconocimiento de un concepto novedoso, sino de su nueva exégesis, aplicación y tutela.

Ahora bien, la protección de los derechos de quienes con su patrimonio participan en beneficio de la sociedad a la que pertenecen, con el pago de sus contribuciones, resulta de elemental justicia, pues como se ha sostenido en este estudio, los derechos del pagador de impuestos se encuentran inmersos en la gama de los derechos que se consideran fundamentales.

El inicio de las funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (1° de septiembre de 2011), si bien a casi cinco años de la entrada en vigor de su Ley orgánica, se da no obstante en un momento trascendental para la evolución del Estado Mexicano, pues resulta contemporánea a su apertura, 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 reconocidos por los Tratados Internacionales en los que México sea parte y 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.

En efecto, estamos en un momento estratégico, de vital importancia para que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se constituya como la gran reivindicadora y garante de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Se da así la gran oportunidad de promover un cambio radical en la relación entre los particulares y las autoridades fiscales para propiciar que el Estado Mexicano adopte un sistema tributario que respete y garantice esos derechos, generando paralelamente en los gobernados una conciencia ética sobre la importancia del deber solidario de contribuir para el pleno desarrollo de México.

**EN CONCLUSIÓN, ESTA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, EN EJERCICIO DE SUS ATRIBUCIONES SUSTANTIVAS, SE ERIGE HOY COMO EL ÓRGANO DEL ESTADO MEXICANO CUYA MISIÓN ES POSTULAR, DEFENDER, INTERPRETAR, PROMOVER, DAR CONTENIDO Y SUBSTANCIA A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS PAGADORES DE CONTRIBUCIONES, EN ESTRICTA OBEDIENCIA AL MANDATO CONTENIDO EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL.**

## CITAS

- 1 Ferrajoli, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p. 30.
- 2 Alcabala, era el tributo español, que originalmente fue un impuesto de traslación de dominio, convirtiéndose después en un gravamen a la circulación interior de las mercancías por el territorio de un Estado.
- 3 Tal como lo define la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, es el asiento que se hace para acotar la venta de las mercancías y otros géneros vendibles, poniendo tasa y precio a que fijamente se hayan de vender, y embarazando que otros puedan tratar y contratar en los géneros que no toma por su cuenta y por cuyos derechos y rentas hace escritura y obligación.
- 4 Fuente: Secretaría de Gobernación.
- 5 Constitución Política de la República Mexicana promulgada el 12 de febrero de 1857.
- 6 Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789.
- 7 Como tal, debe entenderse la declaración contenida en el artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que establece que "Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad".
- 8 Valdés, Costa Ramón. Protección de los derechos del contribuyente a nivel internacional, *Revista Tributaria*, No. 84, p.207 y ss.
- 9 Cfr. Góngora, Pimentel Genaro David, *La Lucha por el Amparo Fiscal*, Ed. Porrúa, México.
- 10 Cfr. Tesis de Jurisprudencia "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES", P/J. 10/2003, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XVII, Mayo de 2003, p.144.
- 11 Tesis de Jurisprudencia "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", P/J. 41/97, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* V, Junio de 1997, p. 43.
- 12 Tesis aislada "LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY", *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo III, febrero de 1996, p. 169, Pleno, tesis P. XI/96.
- 13 Ministra Sánchez Cordero de García Villegas, Olga. *La justicia constitucional en materia fiscal. Un camino de recorrido diario*. (2005, Auditorio de la Casa de la Cultura Jurídica de Monterrey, Monterrey Nuevo León), Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 74.
- 14 Cfr. con el art. 1 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que recoge precisamente este principio al establecer que la Procuraduría tiene por finalidad garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que dicho ordenamiento establece.
- 15 Cfr. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra. Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica. [en línea] Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx>

16 En concordancia, mediante la reforma constitucional en materia de amparo de 6 de junio de 2011, se incorpora la figura del Interés legítimo al juicio de garantías para proteger al mayor número de gobernados afectados en sus derechos fundamentales.

17 Proclamación de Teherán, aprobada por la Conferencia Internacional de Derechos Humanos, Organización de las Naciones Unidas, Teherán, 13 de mayo de 1968.

18 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.

19 Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra. Los principios de universalidad..., Op. Cit., Supra nota 15, p. 19.

20 Idem, p. 156

21 Ibid.

22 Término acuñado en el "Stamp Act Congress" celebrado el 7 de octubre de 1765 en la ciudad de Nueva York, en el que 9 de las Trece Colonias Americanas donde manifestaron, entre otros temas, que para el Parlamento Inglés pudiera imponer impuestos a las colonias, éste debería tener un representante del pueblo. Véase <http://www.u-s-history.com/pages/h640.html>

23 Toledo, Toribio Omar. El principio de progresividad y no regresividad en materia laboral. [en línea] Revista Derecho y Cambio Social. Lima, Perú. [fecha de consulta: 17 de octubre de 2011]. Disponible en: [http://www.derechocambiosocial.com/revista023/progresividad\\_y\\_regresividad\\_laboral.pdf](http://www.derechocambiosocial.com/revista023/progresividad_y_regresividad_laboral.pdf)

24 Cfr. Tesis aislada I.4o.A.464 A, cuyo rubro es: PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA.

25 Idem.

26 Cfr. Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México. Documento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en su página <http://www.prodecon.gob.mx> (pág. 22 y siguientes).

27 Sobre Estados Unidos: La Constitución de los Estados Unidos de América con notas explicativas adaptadas, The World Book Encyclopedia © 2004 World Book, Inc. Con autorización del editor. Departamento de Estado de los Estados Unidos, Oficina de Programas de Información Internacional 2004. Disponible en: [www.worldbook.com](http://www.worldbook.com).

28 Sobre el tema Miguel Carbonell, en su cita a Carlos Santiago Nino, señala que se ha intentado concentrar en algunas premisas y una conclusión la estructura lógica del razonamiento de Marshall, de la siguiente forma:

Premisa 1. El deber del poder judicial es aplicar la ley.

Premisa 2. Cuando hay dos leyes contradictorias, no hay más remedio que aplicar una desechando la otra.

Premisa 3. La Constitución es la ley suprema y define qué otras normas son ley.

Premisa 4. La supremacía de la Constitución implica que cuando entra en conflicto con una norma dictada por el Congreso esta segunda deja de ser válida.

Premisa 5. La negación de la premisa anterior supondría que el Congreso puede modificar la Constitución dictando una ley ordinaria, por lo que la Constitución no sería operativa para limitar al Congreso.

Premisa 6. El Congreso está limitado por la Constitución.

Premisa 7. Si una norma no es una ley válida carece de fuerza obligatoria.

Conclusión: una ley contraria a la Constitución no debe ser aplicada por el Poder Judicial.

Carbonell, Miguel. Marbury versus Madison: en los orígenes de la supremacía constitucional y el control de la constitucionalidad. [fecha de consulta: 26 de octubre de 2011]. Disponible en:

<http://blog.pucp.edu.pe/media/2841/20110803-Miguel%20Carbonell%20-HIDPC%20-%205-.pdf>

29 Véase: Jurisprudencia P/J. 74/1999, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Agosto de 1999. "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN. El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados." En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto."

30 Las Controversias Constitucionales y Acciones de Inconstitucionalidad, también son considerados métodos de control abstracto concentrado.

31 Resolución dictada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el expediente varios 912/2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el octubre 4 de 2011.

32 Cfr. Sentencia Varios 912/2010: Los tratados o mediante jurisprudencia de la misma Corte, son los siguientes: Convención Americana sobre Derechos Humanos; Convención Interamericana para Prevenir y Sancionar la Tortura; Párrafo a) del artículo 8 y en el artículo 18 del Protocolo Adicional a la Convención Americana en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, "Protocolo de San Salvador"; Artículo 7 Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer "Convención De Belém Do Pará"; Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas; y, Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad.

33 Resolución dictada por el Tribunal Pleno en el expediente varios 912/2010, Op. Cit., supra nota 31.

34 Cfr. Reunión informativa del ministro José Ramón Cossío Díaz con reporteros de la fuente para hablar sobre los alcances del caso Radilla en el Poder Judicial de la Federación (PJF) y para todos los jueces locales del país. México, DF, a 11 de octubre de 2011.

35 Citado por Escalante, Ortega Daniel, en el Prólogo del libro El Ombudsman: Defensor de los Ciudadanos. Fondo de Cultura Económica, México, 1973. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/rp/cont/88/pr/pr8.pdf>

36 Véase Seminario sobre Instituciones nacionales y locales de promoción y protección de los derechos humanos, Ginebra, 18-29 de septiembre de 1978 (ST/HR/SER.A/2).

37 Moreira, María Elena. Construcción de Políticas Públicas y de Derechos Humanos en América Latina: El Papel de las Defensorías del Pueblo. Dirección de Derechos Humanos del Ministerio de Relaciones Exteriores. Quito, noviembre de 2000. Disponible en: <http://catedradh.unesco.unam.mx/BibliotecaV2/html/Ombudsman.html>

38 Cuéllar, Martínez Roberto, Estándares Mínimos para el Establecimiento y Funcionamiento del Ombudsman. Instituto Interamericano de Derechos Humanos. Visible en: <http://catedradh.unesco.unam.mx/BibliotecaV2/html/Ombudsman.html>

39 Discusión Cámara Revisora. Intervención del Dip. Jesús González Schmal. 27 de abril de 2005.

40 Artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

41 Artículo 53, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.



## Compromisos éticos del contribuyente

- uno** El contribuyente debe obrar de acuerdo con los principios éticos y morales de la recta razón.
- dos** El contribuyente tiene la obligación moral de informarse sobre sus responsabilidades fiscales, sus obligaciones y derechos.
- tres** El contribuyente tiene el derecho de conocer el destino de sus aportaciones, de manera clara y transparente, pero con la conciencia de que no le corresponde en lo personal una contraprestación específica.
- cuatro** El contribuyente cumplido debe reconocer que su participación lo hace solidario con su comunidad.
- cinco** El contribuyente honesto es coautor del bien común.
- seis** El contribuyente justo es partícipe de la distribución de la riqueza de México, y colabora en el desarrollo integral del pueblo mexicano.

E-mail: [contacto@prodecon.gob.mx](mailto:contacto@prodecon.gob.mx)  
[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)



## **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

Visita nuestra página

**[www.prodecon.gob.mx](http://www.prodecon.gob.mx)**  
y conoce todos nuestros documentos

