

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de derecho

Posgrado en derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública,
bajo acuerdo número 974181 de fecha de julio de 1997.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y la protección a las personas
jurídicas colectivas.

Tesis para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Geovanni Olivares Lezama

Director de Tesis

Dr. José Sergio Martínez Rosaslanda.

México, D. F.

2014.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.	
DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	4
I.1. Derechos humanos, derechos fundamentales y garantías.....	4
I.2. Titularidad del contribuyente de derechos humanos.....	7
I.3. Evolución de la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.....	9
I.4. Derechos humanos de los contribuyentes reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Tratados internacionales.....	19
CAPÍTULO II	
PRINCIPIOS RECTORES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	26
II.1. Reforma constitucional del 10 de junio de 2011.....	26
II.2. Principio de universalidad.....	29
II.3. Principios de interdependencia e indivisibilidad.....	30
II.4. Principio de progresividad.....	31
CAPÍTULO III.	
EL OMBUDSMAN.....	33
III.1. Antecedentes históricos de la figura del Ombudsman.....	33
III.2. Definición y características del Ombudsman.....	36
III.3. Antecedentes del Ombudsman en México.....	43

CAPÍTULO IV.

LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.....	46
IV.1. La creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	46
IV.2. Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	51
IV.3. Estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	52
IV.3.1. El Procurador de la Defensa del Contribuyente.....	52
IV.3.2. Órgano de Gobierno.....	55
IV.3.3. Delegados regionales.....	56
IV.3.4. Asesores jurídicos.....	57
IV.3.5. Órgano Interno de Control.....	58
IV.4. Funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	59
IV.4.1. Asesoría y consulta.....	59
IV.4.2. Representación legal y defensa.....	62
IV.4.3. Recepción de quejas y reclamaciones.....	64
IV.4.4. Facultad de proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.....	67
IV.4.5. Identificación de problemas sistémicos.....	68
IV.4.6. Emisión de opinión técnica a petición del Servicio de Administración Tributaria.....	70
IV.4.7. Emitir recomendaciones públicas no vinculatorias.....	71
IV.4.8. Otras facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	73

IV.5. Características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	76
CAPÍTULO V.	
PROTECCIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE A LAS PERSONAS JURÍDICAS COLECTIVAS.....	86
V.1. Persona Jurídica.....	86
V.2. Antecedentes de las personas jurídicas colectivas.....	88
V.3. Clasificación de las personas jurídicas colectivas.....	89
V.4. Derechos humanos de las personas jurídicas colectivas.....	91
V.4.1. Caso Pine Valley Developments Ltd and others vs Ireland.....	95
V.4.2. Caso Cantos vs Argentina.....	96
V.4.3. Sentencias del Tribunal Constitucional de España.....	100
V.4.4. Resoluciones de la Corte Constitucional Colombiana.....	104
V.4.5. Situación en México de la protección de los derechos humanos de las personas jurídicas colectivas.....	107
V.4.5.1 Resoluciones del Poder Judicial de la Federación.....	114
V.5. Postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sobre la protección de la personas jurídicas colectivas.....	121
V.6. Postura del tesista de la protección de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a las personas jurídicas colectivas.....	122
CONCLUSIONES.....	126
BIBLIOGRAFÍA.....	130

SIGLAS Y ABREVIATURAS.

CCC	Corte Constitucional Colombiana
CFF	Código Fiscal de la Federación
Corte IDH	Corte Internacional de Derechos Humanos
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
LOPDC	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

INTRODUCCIÓN.

“[...] El fundamento de los derechos humanos se encuentra en la noción de la dignidad humana.”

Jorge Carpizo McGregor.

Este país ha ido evolucionando en la protección de los derechos humanos. Desde hace algunos años se ha adoptado la figura del Ombudsman, figura protectora por excelencia de los derechos humanos, quien en base de su autoridad moral emite recomendaciones cuando considera que las autoridades han violentado los derechos humanos de las personas, un ejemplo de esta figura es la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Sin embargo dicha Comisión no está facultada para proteger los derechos de los contribuyentes, por lo que el cinco de noviembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), adicionándole el artículo 18-B, el cual establece un nuevo organismo encargado de la protección de los derechos de los contribuyentes, denominado la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon).

A partir de la reforma constitucional publicada en el DOF el día 10 de junio de 2011 se amplió la tutela de los derechos humanos. Anteriormente el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su primer párrafo establecía: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución...”, actualmente en ese párrafo se establece que: “En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección...”, siendo esta una de las reformas más significativas que se han hecho a nuestra Carta Magna.

Como se puede observar, se cambió el término individuos por el de personas, sin embargo, este texto no está considerando el hecho que existen dos tipos de personas jurídicas, las personas jurídicas físicas y las personas jurídicas colectivas o también denominadas personas morales.

Dado que no se establece específicamente en nuestra Carta Magna que tipo de personas gozarán de los derechos humanos, se formulan las siguientes interrogantes: ¿Las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos?, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente encargada de velar los derechos humanos de los contribuyentes ¿Debe de proteger de igual manera tanto a las personas jurídicas físicas como a las personas jurídicas colectivas?

En el presente trabajo de investigación se pretende dar respuesta a esas interrogantes, documentando en primera instancia que es un derecho humano, un derecho fundamental, y una garantía, y analizando posteriormente por qué es que los contribuyentes pueden ser titulares de derechos fundamentales, la reforma constitucional relativa a los derechos humanos antes mencionada, y cuáles son los derechos y principios que se les reconocen.

Asimismo se estudiara la figura del Ombudsman y las funciones, estructura, naturaleza y características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para poder determinar si la Procuraduría es un Ombudsman. Por último se abordará el tema de las personas jurídicas colectivas, identificando su concepto y clasificación, se analizará los antecedentes que existen sobre la protección de los derechos fundamentales a estos entes a nivel internacional, y la situación que existe en México. Lo anterior con el fin de estructurar una conclusión relativa a si son titulares de derechos fundamentales y si es que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está obligada a proteger sus derechos.

CAPÍTULO I.

DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

I. 1. Derechos humanos, derechos fundamentales y garantías.

Para efectos de este trabajo se considera importante abordar en primera instancia que son los derechos fundamentales, dado que se estima que son la base para comprender si la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente les brinda o no protección a las personas jurídicas colectivas.

Muchas veces se han utilizado como sinónimos los términos derechos humanos, derechos fundamentales y garantías individuales, pero aunque exista una correlación entre ellos, existen diferencias en su definición como se describe a continuación.

Los derechos humanos tuvieron gran impulso con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, expedida por la Asamblea Nacional Francesa en 1789, y por su introducción hecha en las Constituciones de los Estados en América del Norte (elevados posteriormente a la esfera federal por las primeras enmiendas a la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, que entraron en vigor en 1791).¹ Pero es especialmente después de la Segunda Guerra Mundial que se convirtió en una de las grandes preocupaciones de las sociedades, logrando que el tema se internacionalizara con declaraciones universales y regionales, la creación de comisiones, cortes regionales, pactos y protocolos sobre esa materia.²

Jorge Carpizo lo describe de la siguiente forma: “Los horrores y la barbarie, y especialmente el nazismo, provocaron una reacción e indignación mundial. Con claridad se vio que este planeta tenía una alternativa: vivir civilizadamente bajo

¹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Los derechos humanos y su protección jurídica y procesal en Latinoamérica*, en VALADÉS, Diego y GUTIÉRREZ RIVAS, Rodrigo (coord.), *Derechos Humanos, Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional III*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001, p. 3.

² CARPIZO, Jorge, *Derechos humanos y Ombudsman*, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1993, p. 65.

regímenes democráticos y representativos: donde se respete la dignidad humana, o bajo regímenes salvajes donde impere la ley del fuerte y del gorila.”³

Se entiende como derechos humanos aquellos derechos inherentes a todos los seres humanos, sin distinción alguna de nacionalidad, lugar de residencia, sexo, origen nacional o étnico, color, religión, lengua, o cualquier otra condición.⁴ Son aquellos derechos de importancia fundamental que poseen todos los seres humanos por razón de su sola pertenecía al género humano.⁵

Por su parte el término derechos fundamentales aparece en Francia (*droits fondamentaux*) a finales del siglo XVIII, dentro del movimiento que culmina con la expedición de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789. Toma relieve en Alemania bajo la denominación de “*grundrechte*” adoptada por la Constitución de ese país en 1949.⁶ Los derechos fundamentales son definidos por Luigi Ferrajoli, como “...aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas...”,⁷ es decir aquellos que se encuentran consagrados en la Constitución o tratados que buscan conservar la dignidad humana. Por su parte, Miguel Carbonell, los considera como tales en la medida en que constituyen instrumentos de protección de los intereses más importantes de las personas, puesto que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna.⁸

La diferencia entre estos términos radica en que los derechos humanos son tomados de una categoría más amplia que la de los derechos fundamentales,

³ Ibidem, p. 7.

⁴ Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos, Naciones Unidas. Disponible en: <http://www.ohchr.org/SP/Pages/WelcomePage.aspx>, fecha de consulta: febrero 2013.

⁵ ARENAS HERNÁNDEZ, Jorge L. “El Ombudsman y la administración pública moderna”, *Revista de Administración Pública*, México, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002, p. 70.

⁶ PÉREZ LUÑO, Antonio E., *Los derechos fundamentales*, 4ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991, p. 29.

⁷ FERRAJOLI, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006, p. 30.

⁸ CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 5.

dentro de los derechos humanos se encuentran algunos derechos no jurídicos. En cambio los derechos fundamentales son aquellos derechos humanos los cuales son universales, indispensables e inalienables, que son reconocidos por ordenamiento jurídico positivo.

Que sean distintos los términos derechos humanos y derechos fundamentales no significa que no tengan relación, los derechos fundamentales vienen siendo como lo señala Miguel Carbonell, derechos humanos constitucionalizados.⁹

Por último la palabra “garantía” proviene del término anglosajón “*warranty*” o “*warrantie*”, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (*towarrant*), por lo que tiene una connotación muy amplia. Garantía equivale en su sentido lato, a “aseguramiento” o “afianzamiento”, pudiendo denotar también “protección”, “respaldo”, “defensa”, “salvaguardia” o “apoyo”. Jurídicamente, el vocablo y el concepto “garantía” se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones apuntadas.¹⁰

Héctor Fix Samudio identifica las garantías individuales como el medio, como su nombre lo indica, para garantizar algo, hacerlo eficaz o devolverlo a su estado original en caso de que haya sido tergiversado, violado, no respetado.¹¹ Las garantías son los medios y procedimientos para proteger los derechos fundamentales.¹²

⁹ Ibidem, p. 9.

¹⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*. 4ª ed., México, Porrúa, 1996, p. 181.

¹¹ FIX-ZAMUDIO, Héctor, “*Breves reflexiones sobre el concepto y el contenido del derecho procesal constitucional*”, en Ferrer MacGregor, Eduardo (coord.), *Derecho procesal constitucional*, 4ª. Ed., México, Porrúa, 2003, t. I, pp. 273-283, entre otras. Citado por CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 6.

¹² Luigi Ferrajoli clasifica las garantías en dos tipos: las garantías primarias o sustanciales y las garantías secundarias o jurisdiccionales. Las garantías primarias consisten en normas y actos que los órganos legislativos y ejecutivos adoptan en su tutela, son las obligaciones o prohibiciones que corresponden a los derechos subjetivos establecidos en algún texto normativo. Por su parte las garantías secundarias o jurisdiccionales son las obligaciones que tienen los órganos judiciales de aplicar la sanción o declarar la nulidad cuando constaten, en el primer caso, actos ilícitos y, en el

Las ideas anteriores se pueden reflejar en la figura 1 grafico a continuación:¹³

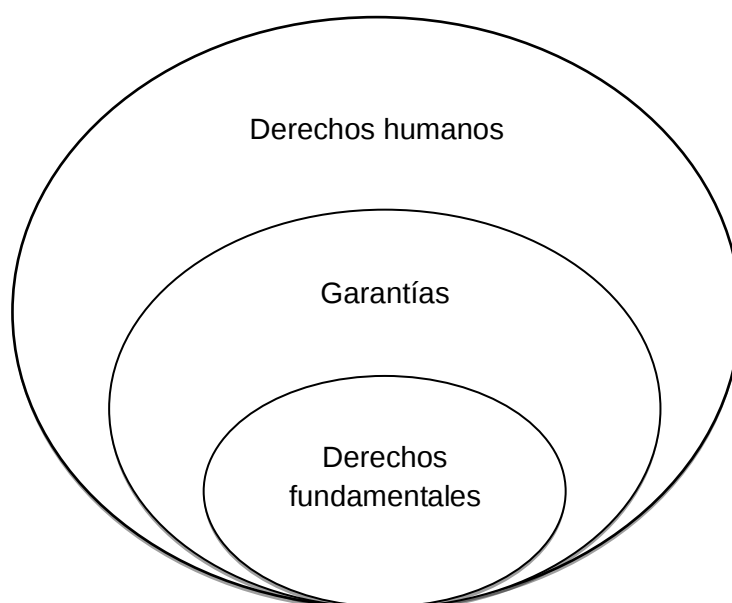


Figura. 1 Esquema de relación entre derechos fundamentales, garantías y derechos humanos.

I. 2. Titularidad del contribuyente de derechos humanos.

Una vez entendido el concepto de derechos fundamentales, se plantea el siguiente cuestionamiento: ¿El contribuyente es titular de derechos fundamentales?

A continuación se plantean los fundamentos que pretenden dar respuesta a esta pregunta.

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente un Estado realiza, la recaudación de contribuciones constituye una acción indispensable y de gran importancia como un medio para desarrollar su función pública. El ejercicio de

segundo, actos no validos que violen los derechos subjetivos y por lo tanto violentan también las garantías primarias CARBONELL, Miguel, *Igualdad y libertad*, México, UNAM, 2007, p. 11.

¹³ TRON, Jean Claude, ¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?, p. 7, Disponible en; http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=381, fecha de consulta: 10 de febrero de 2013.

dicha función requiere tanto de los recursos humanos como de los económicos para su desarrollo.¹⁴

El ciudadano o gobernado tiene la obligación de contribuir bajo un principio de solidaridad social, en donde aporta una parte de su patrimonio para satisfacer las necesidades públicas, para obtener el bien común. Dicha obligación se encuentra señalada en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, que establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Al momento de cumplir con uno de los deberes éticos y obligación primaria establecida en la Constitución, son titulares de derechos fundamentales, ya que los derechos son las razones justificatorias de la imposición de deberes a terceros, del reconocimiento a sus titulares de un poder normativo, y de la persecución de determinados objetivos colectivos.¹⁵

Entonces la respuesta al cuestionamiento presentado al inicio de esta sección es que un contribuyente sí es titular de derechos fundamentales. Al cumplir con la obligación señalada en la Constitución, los contribuyentes adquieren derechos y por lo tanto gozan de la protección que le otorga la Constitución. El Estado como autoridad impositora y recaudadora de contribuciones debe ser cuidadoso en proteger y salvaguardarla la dignidad y derechos de los pagadores de impuestos.¹⁶

¹⁴ GARCÍA, Luis, *Derechos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000, p. 3.

La actividad financiera del Estado es aquella actividad que desarrolla con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines, la cual tiene tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, b) el de gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus bienes patrimoniales con carácter de permanente y c) el de la realización de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de servicios. OSORNIO CORRES, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993, pp. 49-50.

¹⁵ GONZALES AMAUCHÁSTEGUI, Jesús, "Las teorías de los derechos humanos", *Revista de Administración Pública*, México, 2000, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002, p. 33.

¹⁶ LADRÓN, Diana. et al., *Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales*, México, PRODECON, 2012, p. 5.

I. 3. Evolución de la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En el ámbito internacional por primera vez se tutelaron los derechos fundamentales de los contribuyentes con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789,¹⁷ precursora de los derechos humanos a nivel internacional, que en su artículo 13 establece lo siguiente:¹⁸

“Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: Esta contribución debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón a sus posibilidades.”

Se observa que este artículo fue precursor del principio de proporcionalidad al establecer que la contribución debe ser en razón de las posibilidades del ciudadano para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, y el principio de generalidad en el cual todos los ciudadanos deben de pagar impuestos.

El 22 de noviembre de 1969, fue firmado en San José de Costa Rica la Convención Americana de Derechos Humanos, también denominada Pacto de San José, la cual en su artículo 8º donde consagran las garantías judiciales, establece en su numeral uno lo siguiente:¹⁹

“1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.” (Negritas agregadas).

¹⁷ LADRÓN, Diana. et al., *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, PRODECON 2012, p. 2.

¹⁸ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada el 26 de agosto de 1789. Disponible en: http://cedhtlax.org.mx/tus_derechos/pdf/DDHC.pdf, fecha de consulta: 14 de enero de 2013.

¹⁹ Convención Americana de Derechos Humanos firmada el 22 de noviembre de 1969 en San José Costa Rica. Disponible en: <http://www.inap.mx/portal/images/pdf/lat/argentina/ley%2023.313.pdf>, fecha de consulta 15 de enero de 2013.

En este artículo se hace extensiva la tutela jurisdiccional a los contribuyentes, dado que incluye que toda persona puede acceder a tribunales en busca de justicia en materia tributaria.

A nivel nacional, el primer reconocimiento de los derechos de los contribuyentes fue en el denominado “Bando de Hidalgo”, promulgado por Miguel Hidalgo y Costilla en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, el cual indicaba lo siguiente:²⁰

“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 pueden 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”.

Años más tarde en la “Declaración de los Sentimientos de la Nación” rubricada por José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813, se postuló lo siguiente:²¹

“22. 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, u 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 empleados.”

²⁰ Tomado de LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 17, p. 2.

²¹ Idem.

A nivel nacional estos documentos fueron los primeros intentos del Estado de proteger los derechos de los contribuyentes, pero no fue hasta la promulgación del 5 de febrero de 1857 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos que se establecieron a nivel constitucional en el artículo 31, fracción II, que a continuación se transcribe:²²

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

[...]

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

En la transcripción de este precepto se observa el establecimiento de los derechos fundamentales de legalidad, proporcionalidad, equidad, y destinación al gasto público, los cuales aún son contemplados en nuestra actual CPEUM, la cual fue promulgada el 5 de septiembre de 1917.

El 23 de junio de 2005 se publicó en el DOF la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente cuyo objetivo de acuerdo a su exposición de motivos 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 que venían gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el CFF.²³ Los derechos enunciados en esta Ley se pueden sistematizar de la siguiente manera:²⁴

a) Derechos para cumplir con sus obligaciones fiscales:

²² Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1957, promulgada el 5 de septiembre de 1857. Disponible en: <http://agn.gob.mx/constitucion1857/constitucion1857.html>, fecha de consulta 16 de enero de 2013.

²³ Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una nueva cultura tributaria, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, año VII, número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

²⁴ Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

- I. A recibir la asistencia e información necesaria acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, así como para poder cumplir con las mismas.
- II. A que las autoridades publiquen los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de internet.
- III. A que las autoridades fiscales realicen campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.

b) Derechos en los procedimientos de comprobación:

- I. A ser informado de sus derechos y obligaciones al inicio de los actos de comprobación de la autoridad fiscal.
- II. A corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales en las distintas contribuciones que le revisen, presentando la declaración normal o complementaria que, en su caso corresponda.
- III. Para aquellos contribuyentes que corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. Esto mediante oficio.
- IV. Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

V. Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión.

c) Derechos en el procedimiento sancionador:

I. A que la autoridad presuma que los actos por los cuales se le sanciona fueron realizados de buena fe; correspondiéndole a dicha autoridad comprobar que en las infracciones fiscales cometidas por los contribuyentes existen agravantes.

II. A ser el depositario de los bienes cuando garantice el interés fiscal con el embargo en la vía administrativa y si sus ingresos del año anterior no fueron mayores a treinta veces el salario mínimo general anual del área geográfica que le corresponda; además, el embargo no puede incluir mercancías del inventario circulante del negocio, excepto cuando sean extranjeras de las que no demuestre su legal estancia en el país.

d) Derechos cuando haga valer medios de defensa:

I. Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales.

II. A que las autoridades fiscales le indiquen en las resoluciones a notificar, el medio de defensa o recurso que puede hacer valer contra dicha resolución, el plazo que tienen para ello y el órgano ante el que deben hacerlo.

III. A formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado.

e) Otros derechos:

I. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del CFF y de las leyes fiscales aplicables.

- II. Las autoridades fiscales deben facilitarle al contribuyente en todo momento el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.
- III. A conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
- IV. A obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.
- V. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- VI. A ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.
- VII. A que las autoridades guarden confidencialidad y reserva de sus datos, y demás información que conozcan los servidores públicos, salvo los casos que autorizan las leyes aplicables.
- VIII. A ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.
- IX. A obtener cuando lo solicite, el texto de las respuestas a consultas y las sentencias judiciales, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.
- X. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.
- XI. Para estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las

autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos.

Por lo que corresponde a los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) relativos a los derechos fundamentales tributarios, estos también han tenido una evolución importante. Al principio se declaraba improcedente el juicio de amparo por violaciones al artículo 31, fracción IV, ya que no se encontraban en los principios establecidos en el capítulo de las garantías individuales.

A finales del siglo XIX el ministro de la SCJN, Ignacio L. Vallarta, con la influencia de las ideas de John Marshall, presidente de la Suprema Corte de Estados Unidos, señalaba que sólo se podía juzgar aquellas normas emitidas por el Poder Legislativo en materia tributaria, en los casos en que se cometiesen "abusos gravísimos" o que "los atentados del legislador fueran tan graves que traspasasen el límite de sus facultades constitucionales".²⁵

Lo anterior porque este tipo de garantías constituían garantías morales que están en función de las relaciones políticas públicas, y como los gobernados eran quienes elegían a quienes los iban a representar y a elaborar sus leyes, si dichos representantes realizaban mal su función, la solución para resolver estos problemas era no volverlos a elegir a través del sufragio, motivo por el cual se debía de declarar improcedente el juicio de amparo contra leyes tributarias. La idea anterior constituyó la tesis denominada Vallarta-Marshall que a continuación se transcribe:²⁶

"Es, pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas, y sin que

²⁵ ELIZONDO, Carlos y PÉREZ, Luis Manuel, "Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes", *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 14, enero-junio de 2006, p. 95.

²⁶ Tomado de VALLARTA, Ignacio L., Obras, t. II: Votos II, México, Porrúa, 1989, pp. 31-35. Citado por: Ibidem, pp. 96-97.

puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expoliación de su propiedad, conculcando no solamente los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo. Sin la más clara regla de justicia [...]

Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc., etc... Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial [...]

Pero en todas esas materias, se dirá pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido [...]. Si los Diputados son de verdad los elegidos por el pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos o propios. Mas si a pesar de esto lo hicieran, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del poder legislativo.

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no

necesita demostración. En este caso de apelación al sufragio popular seria estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serian hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger los derechos del hombre contra la opresión.”

En 1925 se abandonan las ideas del ministro Vallarta, estableciendo que el Poder Judicial Federal, sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, si a su criterio el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales.²⁷ Emitiendo la siguiente tesis:²⁸

“**IMPUESTOS.** Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría

²⁷ Ibidem, p. 98.

²⁸ Pleno, “Impuestos”, tesis aislada en materia constitucional y administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XVII, p. 1014.

nugatoria la prescripción del artículo 103 constitucional que establece el amparo contra leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.”

Debido a este hecho se introdujo la discusión sobre si se debía hacer referencia al artículo 31, fracción IV, como fundamento de los derechos tributarios que fueron violados, o si la violación recaía en los artículos 14 y 16 constitucionales, los cuales si estaban establecidos en el capítulo relativo a las garantías individuales, pronunciándose durante mucho tiempo que su contravención era en contra de los artículos 14 y 16 de la siguiente forma:²⁹

IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD DE LOS. Si bien es cierto que el artículo 31 constitucional, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola las de los 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia al mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de persona alguna, por lo que si la suprema corte dijera que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos contra las leyes, en todos los casos en que se reclamara alguna otra violación.

En 1962 la SCJN culminó constituyendo jurisprudencia, reconociendo que aun cuando el artículo 31 de la CPEUM que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías,³⁰ texto que a continuación se transcribe.³¹

²⁹ Segunda Sala, "Impuestos, proporcionalidad y equidad en los", *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXI, p. 2923.

³⁰ ELIZONDO, Carlos y PÉREZ, Luis Manuel, *op. cit.*, nota 25, pp. 102-103.

“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorías anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular [...].”

Por esta razón no se puede declarar improcedente una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto argumentando que el Poder Judicial no es el competente para remediar dicha violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, y se estableció que los derechos que se encuentran en el artículo 31, fracción IV, eran garantías individuales aunque no se encontraran en dicho apartado.³²

I. 4. Derechos humanos de los contribuyentes reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y tratados internacionales.

A partir de la Reforma constitucional que se publicó en el DOF el día 10 de junio de 2011 que más adelante será abordada con mayor profundidad, el Estado ya no otorga garantías, ahora reconoce derechos humanos establecidos en la CPEUM y en los tratados internacionales. Por lo tanto las garantías en materia

³¹ Pleno, "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los", tesis de jurisprudencia en materia constitucional y administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, primera parte, p. 144.

³² ELIZONDO, Carlos y PÉREZ, Luis Manuel, *op. cit.*, nota 25, pp. 102-103.

tributaria que eran otorgadas en el artículo 31, fracción IV, pasaron a ser derechos humanos de los contribuyentes reconocidos en la Constitución y en tratados internacionales, o derechos fundamentales de los contribuyentes.

Una vez establecido que el Estado tutela por la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, y como fue evolucionando la protección de ellos, es necesario saber cuáles son esos derechos fundamentales.

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM señala lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De la transcripción del texto constitucional anterior se desprenden los siguientes derechos fundamentales:

- a) Equidad tributaria. Exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. Esto implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Como podemos observar la equidad tiene dos componentes, el primero que es tratar igual a los iguales, es decir todos los que estén en la misma situación jurídica tienen que ser tratados de la misma manera, y el segundo es tratar de manera desigual a los desiguales, donde al no ser iguales jurídicamente deben de tener el mismo tratamiento diferenciado.³³

- b) Proporcionalidad. Arriola Vizcaíno nos dice que es la correcta disposición entre las cuotas, tasas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la

³³ ARRIOLA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 15ª. ed., México, Themis, 2000, pp. 245-248.

capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.³⁴ Entonces la proporcionalidad es gravar más a quien mayor capacidad contributiva tiene y menos a quien menor capacidad contributiva tiene.

- c) Legalidad. Este concepto se resume en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” que significa que no puede haber tributo si no está establecido en la ley.³⁵ Para cumplir este principio se deben de establecer los derechos y obligaciones de los gobernados, las actuaciones de las autoridades,³⁶ además de los elementos de la contribución, siendo emitidas las leyes por el Congreso de la Unión mediante sus procesos de creación correspondiente.³⁷ Neumark Fitz señala que: “la legalidad abarca la obligación jurídica tributaria en sus aspectos sustanciales; esto es, debe provenir de una ley la creación o configuración del hecho imponible o supuesto que hace nacer la obligación de tributar; asimismo, la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado; la determinación del sujeto

³⁴ Ibidem, p. 256.

³⁵ No siendo obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la ley, sino simplemente ésta creé y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias. CHAGOYÁN CELIS, Karen Beatriz, *Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizado*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, febrero 2007, p. 17.

³⁶ Implica la sumisión de los actos concretos de una autoridad a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa autoridad. Además que la administración en la producción de las normas administrativas debe guardar un respeto absoluto a la jerarquía normativa. Ibidem, p. 10.

³⁷ La CPEUM en su artículo 50 dispone que el poder legislativo se deposita en un Congreso General dividido en dos Cámaras; la de Diputados y la de Senadores, cuyas resoluciones tendrán carácter de Ley o Decreto. El proceso legislativo inicia en la presentación de la iniciativa de ley que puede presentarse ante cualquiera de las Cámaras y la que reciba la iniciativa se le denomina Cámara de Origen y la otra se llama Cámara Revisoría. El artículo 71 del precepto anteriormente citado otorga competencia al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, así como a las Legislaturas de los Estados, a iniciar leyes o decretos, las presentadas por el presidente, por las legislaturas de los Estados o sus diputaciones pasarán a Comisión y las presentadas por Diputados o Senadores se sujetarán a los trámites del reglamento de Debates. El artículo 72 constitucional establece que todas las leyes fiscales deberán presentarse ante la Cámara de Diputados, como Cámara de origen, para que después de su discusión y aprobación pase a la de Senadores que tendrá el carácter de revisoría, y una vez discutido y aprobado lo remitirá al Poder Ejecutivo para que haga las observaciones correspondientes, en caso de no hacer observaciones, esté último, deberá publicarlo en el DOF para el efecto de que sea válido, conocido y observado.

pasivo o contribuyente de derecho; el monto del tributo y también sus exenciones”.³⁸

- d) Generalidad. Es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. Sólo están obligados a pagar los créditos fiscales aquellas personas físicas o morales, o unidades económicas sin personalidad jurídica, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los créditos fiscales de que se trate.³⁹

El texto constitucional establece: “son obligaciones de todos los mexicanos”, lo cual significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir al gasto público, todo esto de acuerdo a su capacidad contributiva.⁴⁰

- e) Vinculación con el gasto público. De acuerdo a lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se debe de contribuir para sufragar el gasto público, el cual se entiende como aquellas erogaciones que realiza el Gobierno Federal, estatal y municipal incluidos los Poderes Legislativo y Judicial y el sector paraestatal en sus respectivos niveles, por concepto de inversión física, inversión financiera, gasto corriente y deuda pública.⁴¹

La importancia de este derecho se encuentra, que por disposición constitucional se deberá pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines.⁴²

³⁸ FITZ, Neumark. *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 80.

³⁹ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, t. I y II, núm. 13, 1981, p. 232-233.

⁴⁰ Ibidem, 233-234.

⁴¹ GLOSARIO del Banco de México, disponible en: <http://www.banxico.org.mx/divulgacion/glosario/>, fecha de consulta: 10 de febrero de 2013.

⁴² FAYA BIESCA, Jacinto, *Finanzas públicas*, Porrúa, México, 1998, p. 37.

Los contribuyentes además de los derechos fundamentales consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, son titulares de los diversos derechos formales o de procedimiento contenidos en diferentes artículos de este mismo ordenamiento. Es decir, todos los procedimientos, procesos, medios o instrumentos, por los que se lleve a cabo la recaudación, deben forzosamente respetar los siguientes derechos: de petición (artículo 8), de exacta aplicación de la ley y su irretroactividad (artículo 14), a ser no ser molestado a menos que exista un mandamiento que funde y motive la causa legal de este (artículo 16), de justicia expedita y eficaz (artículo 17), a no sufrir penas trascendentes o inusitadas (artículo 22), a no ser sometido dos veces al mismo procedimiento (artículo 23), etcétera.⁴³

Como se señaló anteriormente, además de los consagrados en la CPEUM se consideran de igual forma derechos fundamentales aquellos que se encuentran en tratados internacionales en los que México forma parte, como lo son la Declaración Universal de Derechos Humanos proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948, y el llamado Pacto de San José publicado en el DOF el día 9 de enero de 1981. A continuación se enlistaran en los siguientes cuadros algunos artículos que señalan diversos derechos de los contribuyentes en estos instrumentos.⁴⁴

Declaración Universal de Derechos Humanos.	
Igualdad fiscal.	Artículo 1º.
No discriminación fiscal.	Artículo 2º.
Seguridad jurídica en materia fiscal.	Artículo 3º.
Trato humano en materia fiscal.	Artículo 5º.
Reconocimiento de personalidad jurídica.	Artículo 6º.

⁴³ LADRÓN, Diana y BERLANGA, Erika, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la PRODECON*, México, PRODECON, 2012, p. 8.

⁴⁴ LLANOS MENDOZA, Armando, "El control de los derechos humanos de carácter fiscal", *Revista Prontuario de Actualización Fiscal*, núm. 555, diciembre de 2012, p. 85.

Medio de defensa efectivo en materia fiscal.	Artículo 8º.
Ser oído por las autoridades fiscales.	Artículo 10.
Presunción de inocencia en materia fiscal.	Artículo 11.
Respeto a la información privada por parte de las autoridades fiscales.	Artículo 12.
Libre circulación de mercancías.	Artículo 13.
Nula privación arbitraria de la propiedad.	Artículo 17.
Libertad de Expresión en materia fiscal.	Artículo 19.
Libertad de asociación.	Artículo 20.
Libertad de trabajo.	Artículo 23.
Derecho al mínimo vital (mínimo de ingresos para poder subsistir.	Artículo 25.

Figura 2. Cuadro de los derechos humanos de los contribuyentes establecidos en la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Convección Americana sobre Derechos Humanos.	
Respeto a los derechos y libertades, así como la discriminación fiscal.	Artículo 1º.
Se deben tomar medidas legislativas para respetar los derechos y libertades humanas.	Artículo 2º.
Reconocimiento de la personalidad jurídica fiscal.	Artículo 3º.
Garantía de audiencia y acceso a la justicia fiscal.	Artículo 8º, numeral 1.
Derechos a la presunción de inocencia fiscal.	Artículo 8º, numeral 2.
No ser sometido a juicio por los mismos hechos.	Artículo 8º, numeral 4.
Respeto al principio de legalidad y retroactividad.	Artículo 9º.

Derecho a indemnización por haber sido condenado por error judicial.	Artículo 10.
Prohibición de injerencias arbitrarias y abusivas en la información privada del contribuyente y su domicilio fiscal.	Artículo 11.
Libertad de expresión oral y escrita ante autoridad fiscal.	Artículo 13.
Derecho a rectificar información inexacta en materia fiscal.	Artículo 14.
Respecto a la propiedad privada.	Artículo 21.
Derecho de igualdad ante la ley fiscal.	Artículo 24.
Derecho a un medio de defensa fiscal sencillo y rápido, donde se dé protección a los derechos humanos, garantías constitucionales y respeto a la legalidad.	Artículo 25.
La interpretación de las disposiciones tributarias no debe limitar o excluir el goce o ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.	Artículo 29.

Figura 2. Cuadro de derechos humanos de los contribuyentes establecidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

De igual manera son aplicables la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, también reconocido como Pacto de San Salvador,⁴⁵ entre otros.⁴⁶

⁴⁵ VELA PEÓN, Antonio Alberto, "Derechos humanos y tributación en México", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, año III, núm. 11, septiembre de 2012, p. 7.

⁴⁶ Con la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 se establece que los derechos fundamentales se pueden encontrar en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano, se refiera o no a derechos humanos en su denominación o contenido, por lo que de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie a un contribuyente en cualquier tratado internacional por el Estado mexicano éste resulta aplicable. Idem.

CAPÍTULO II.

PRINCIPIOS RECTORES DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.

II. 1. Reforma constitucional del 10 de junio de 2011.

Esta Reforma implicó diversos cambios a la CPEUM,⁴⁷ que como lo menciona Carmona Tinoco, se trata, sin duda alguna, del cambio constitucional en materia de derechos básicos más importantes del último siglo, porque representa un nuevo paradigma para el respeto, protección, garantía y satisfacción de los derechos humanos.⁴⁸ Reforma que en materia tributaria es de suma importancia ya esta protección también involucra a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Dentro de los cambios más importantes que se realizaron se encuentran los siguientes:

- a) El Capítulo primero del Título primero, cambio su denominación, paso a ser “De las Garantías individuales” a el de “De los derechos humanos y sus garantías”. La nueva nomenclatura posee un significado muy distinto al anterior, al denominarse en principio como “De los derechos humanos...”, hay un reconocimiento constitucional pleno de los derechos básicos de la persona, distinguiendo los derechos humanos de las garantías individuales,

⁴⁷ Para la realización de esta reforma se tomó en consideración el caso Radilla Pacheco vs los Estados Unidos Mexicanos, resuelto por la Corte IDH el día 23 de noviembre de 2009, en el cual se alegaron la violación de diversos derechos por la presunta desaparición del señor Rosendo Radilla Pacheco, que habría tenido lugar desde el 25 de agosto de 1974, a manos de efectivos del Ejército en el Estado de Guerrero, México. En dicha sentencia se declaró al Estado mexicano responsable de la violación de los derechos reclamados, condicionando al Estado mexicano a el reconocimiento de la competencia contenciosa de la Corte IDH, a ejercer por parte del poder judicial un control de convencionalidad *ex officio*, entre las normas internas y la Convención Americana en el marco de sus respectivas competencias y de regulaciones procesales correspondientes y a la restricción del fuero militar, lo anterior analizado por el pleno de la SCJN en la consulta formulada el 26 de mayo del 2010. PARDO REBOLLEDO, Jorge Mario, “El caso Rosendo Radilla Pacheco contra los Estados Unidos Mexicanos”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Colombia, año XVIII, año 2012, pp. 336- 346.

⁴⁸ CARMONA TINOCO, Jorge Ulises, La reforma y las normas de derechos humanos previstas en tratados internacionales, en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro (Coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 39.

estas son los medios a través de los cuales se busca la eficacia de los derechos humanos.⁴⁹

- b) Se reformo el primer párrafo del artículo primero, reforma que resulta muy importante para México ya que establece que las personas gozarán los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución y los tratados internacionales, dejando en claro que el género único son los derechos humanos. El párrafo referido establece lo siguiente:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”

Con esta reforma se amplía el margen de protección de los derechos fundamentales, ya no es sólo en el ámbito nacional, sino que se gozará la protección de aquellos acuerdos suscritos por el Estado mexicano, sin importar que los tratados internacionales sean específicamente sobre derechos humanos o si es de cualquier otra materia en la cual se establezca algún derecho humano.

- c) Se adiciono un segundo párrafo al artículo 1º de la Constitución, donde se incorporó el principio pro persona, que significa que a los gobernados se les debe aplicar la disposición que le sea más favorable para la protección de sus derechos fundamentales, independientemente de cuál sea ordenamiento que le brinde la protección, dicho párrafo lo señala de la manera siguiente:

“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.”

⁴⁹ Ibidem, p. 44.

Así entonces es indistinto si el derecho humano se encuentra en la ley suprema o en un tratado internacional ratificado por México, debe aplicarse aquel ordenamiento que tutele de mejor forma los derechos humanos,⁵⁰ además se tiene que aplicar la norma más favorable con independencia a su nivel jerárquico.⁵¹

Este principio se puede resumir, como aquel en el que se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos humanos protegidos, y más restrictiva en cuanto a sus limitaciones.⁵²

- d) Se adiciono un tercer párrafo al artículo 1º de la Constitución, donde se le da la obligación al Estado y a las autoridades para que promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos humanos conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, como se puede observar del siguiente párrafo que se transcribe a continuación:

“Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

⁵⁰ Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de derechos humanos, suscrita por diputados de los grupos parlamentarios del PRD, del PRI, del PT, de Convergencia, y de Nueva Alianza publicada en la Gaceta de la Cámara de Diputados No. 2492-II, de fecha 24 de abril de 2008.

⁵¹ NÉSTOR PEDRO, Sagüés, “La interpretación de los derechos humanos en las jurisdicciones nacional e internacional”, en José Palomino y José Carlos Remotti (coords.), *Derechos humanos y Constitución en Iberoamérica* (Libro-homenaje a Germán J. Bidart Campos), Lima, Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional, 2002, citado en EDGAR CARPIO Marcos, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Lima, Palestra, 2004, pp. 29-34.

⁵² PINTO, Mónica, “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en ABREGÚ Martín y COURTIS Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y Sociales/Editores del Puerto, 1997.

Como se puede ver, no sólo se integra la protección a tratados internacionales, sino que además se establece que las autoridades tienen que promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos a través de los principios que se enuncian, los cuales se convirtieron en los principios rectores de los derechos fundamentales, y por ende principios rectores de los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que vale la pena dar una explicación de ellos, lo cual haremos a continuación.

II. 2. Principio de universalidad.

Este principio implica que todos los derechos deben ser reconocidos para todas las personas, independientemente de su preferencia sexual, edad, nacionalidad, etcétera.⁵³

Para Miguel Carbonell los derechos son universales por que protegen los bienes con lo que debe de contar toda persona, con independencia del lugar en el que haya nacido, de su nivel de ingresos y sus características físicas.⁵⁴

En el principio de universalidad se 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 pertenece.⁵⁵ Este principio reconoce igualdad de dignidad a todas las personas.

Los criterios de interpretación y aplicación de orden jurídico deben responder a este principio general, que pretende cubrir la mayor cantidad de titulares de los derechos y de las condiciones protegidas por éstos,⁵⁶ al

⁵³ VÁZQUEZ, Luis Daniel y SERRANO, Sandra, “Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”. Apuntes para su aplicación práctica, en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro (Coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 140.

⁵⁴ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 5.

⁵⁵ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 17, p. 5.

⁵⁶ Idem.

establecerse como obligación de todas las autoridades proteger los derechos fundamentales, deberá ampliarse el acceso a la justicia de los contribuyentes.⁵⁷

II. 3. Principios de interdependencia e indivisibilidad.

La interdependencia e indivisibilidad pareciera que son términos similares, sin embargo estas tienen diferencias.

El prefijo inter significa “entre” o “en medio”, el prefijo in indica “negación”, de tal forma que la palabra interdependientes expresa vinculación entre derechos, y la palabra indivisible la negación de su separación. Los derechos son interdependientes en tanto establecen relaciones recíprocas entre ellos, y son indivisibles en la medida en que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino en conjunto.⁵⁸

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; el derecho de los contribuyentes también involucra desde luego a los derechos políticos, como el derecho a la transparencia y rendición de cuentas, los derechos económicos sociales y culturales, e incluso los derechos de solidaridad.⁵⁹

La afectación a los derechos de los contribuyentes, deberán analizarse dentro esta lógica, atendiendo a la interdependencia de los mismos con otros derechos fundamentales.⁶⁰

La interdependencia señala que la realización de un derecho a menudo depende, totalmente o en parte, de la realización de otros derechos, es decir estos se complementan entre sí, comprende por lo menos, un par de relaciones donde:

- un derecho depende de otro (s) derecho (s) para existir y

⁵⁷ Ibidem, p. 6.

⁵⁸ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 152.

⁵⁹ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 17, p. 7.

⁶⁰ Ibidem, p. 8.

- dos derechos (o grupo de derechos) son mutuamente dependientes para su realización.

El respeto, garantía, protección y promoción de un derecho tendrá impacto en los otros y/o viceversa.⁶¹

Un ejemplo muy claro es el derecho a la salud que puede estar vinculado íntimamente con el derecho a la alimentación y el acceso al agua.

Por lo que se refiere a la indivisibilidad, niega cualquier separación, categorización o jerarquía entre los derechos humanos.⁶²

En el principio de indivisibilidad, no es que dependa un derecho de otro como en el principio de interdependencia, sino más bien todos poseen el mismo rango y condición, niega cualquier separación, categorización o jerarquía, ya que todos ellos son inherentes a la dignidad humana. Los Estados no están autorizados para proteger y garantizar una determinada categoría de derechos humanos en contravención de otra, sino que todos los derechos humanos merecen la misma atención y urgencia.⁶³ En el área fiscal las autoridades fiscales deben de observar así todos los derechos.

II. 4. Principio de progresividad.

El principio de progresividad es un proceso para el mejoramiento de los derechos humanos a través del tiempo, implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que la efectividad de los derechos no va a lograrse de una vez y para siempre, es un proceso que define metas a corto, mediano y largo

⁶¹ SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Daniel, *El enfoque de derechos humanos*, México, Flacso-México (col. Guías de estudio de la Maestría en Derechos Humanos y Democracia), Mimeo, 2012, p. 38.

⁶² BLANC ALTEMIR, Antonio, *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la declaración universal, La protección internacional de los derechos humanos a los cincuenta años de la declaración Universal*, Universitat de Lleida- Tecnos-ANUE, 2001, p. 31.

⁶³ SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Daniel, *op. cit.*, nota 61, pp. 63-64.

plazo. El progreso significa que el disfrute de los derechos siempre debe de mejorar.⁶⁴

Está ligado al principio de no regresividad, en el cual los Estados no pueden disminuir el grado de protección ya alcanzado para los derechos fundamentales.⁶⁵

En el derecho fiscal por ejemplo ha habido avance en la forma de interpretación de la norma. Anteriormente se decía que se debía realizar una interpretación literal apegado al texto de la ley, pero del análisis del artículo 5º del CFF se ha deducido que las normas son de “aplicación estricta” en lo que respecta a los elementos de la contribución, pero en el resto de las disposiciones tributaria se puede utilizar cualquier otro método de interpretación. Actualmente prevalece el fondo sobre la forma, dando preferencia al contenido sustancial y económico sobre las expresiones formales y literales de la norma.

Los principios rectores son de suma importancia en la materia tributaria, ya que las personas que contribuyen como ya se explicó anteriormente se vuelven titulares de derechos fundamentales y debido a esto son beneficiados por el reconocimiento y defensa de estos principios.

⁶⁴ VÁZQUEZ, Daniel, y SERRANO, Sandra, *Principios y obligaciones de los derechos humanos: los derechos de acción*, México, Coedición: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión De Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013, p. 35.

⁶⁵ Ibidem, 36.

CAPÍTULO III.

EL OMBUDSMAN.

III. 1. Antecedentes históricos de la figura del Ombudsman.

Desde el siglo XIX se ha dado una tendencia a respetar los derechos humanos, esto trajo la necesidad de crear instituciones, medidas, y procedimientos para protegerlos.

Jurídicamente la figura del Ombudsman nace en la Constitución Sueca de 1809, debido a que Finlandia se separa del territorio sueco, lo que ocasiona que Suecia se encontrará política y socialmente débil, iniciando un proceso de constitucionalismo y de instituciones democráticas, creando con esto la figura del *Justitie Ombudsman*,⁶⁶ el artículo 96 de dicha Constitución establecía esta figura de la siguiente manera:⁶⁷

“El parlamento debe en cada sesión ordinaria designar un jurisconsulto de probada ciencia y de especial integridad en calidad de mandatario (Justitie Ombudsman) del parlamento (Riksdag) encargado según las instrucciones que éste le dará, de controlar la observancia de las leyes por los tribunales competentes, según las leyes, a aquellos que en el cumplimiento de sus funciones hayan cometido ilegalidades o negligencias por parcialidad, favor o cualquier motivo. Estará sujeto en todo caso, a las mismas responsabilidades y tendrá los mismos deberes que el código de procedimientos prescribe para los acusadores públicos.”

Su objeto como se puede observar, era establecer un control adicional para el exacto cumplimiento de las leyes, supervisando la aplicación de estas y evitando las practicas arbitrarias y abuso de poder de la autoridad.⁶⁸

⁶⁶ RAMÍREZ, Gloria, *El Ombudsman al alcance de todos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009, p. 15.

⁶⁷ Tomado de VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Origen y devenir del Ombudsman ¿Una institución encomiable?*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1988, pp. 30-31.

⁶⁸ LADRÓN, Diana. et al., *El Ombudsman y la opinión pública*, México, PRODECON, 2012, pp. 3-4.

Roberto Cuéllar Martínez afirma que la función principal del Ombudsman es la de supervisar el funcionamiento de la administración del Estado en defensa de los derechos humanos.⁶⁹ En Suecia surgió como una ventana que ofrecía el Estado para canalizar los reclamos de sus habitantes, para lograr por la vía de la persuasión, modificar conductas de las autoridades del Estado a favor de una administración eficiente y respetosa.⁷⁰

En ese país la persona encargada del Ombudsman debía de tener *auctoritas* como en la antigua Roma, ser un jurisconsulto de especial integridad.⁷¹ *Auctoritas* significa autoridad, prestigio; es un poder moral y no legal, este término es empleado a quienes dirigen a grupos de personas a las cuales les otorgan respeto y obediencia, el término *auctoritas* denota el alto prestigio que se le tiene a la persona. Consiste en la autoridad moral y social de quien ocupa el cargo. Las resoluciones del Ombudsman no se hallaban investidas de imperio, pero gozan de gran prestigio.⁷²

Los titulares del Ombudsman no debían de ser funcionarios burócratas que llevaran consigo la mentalidad de único y auténtico intérprete de los intereses de la administración, debía ser ajeno a la política,⁷³ de tal modo que al resolver un asunto de su competencia, posea la imparcialidad requerida.

Esta figura trascendió en otros ordenamientos escandinavos como Finlandia, con la Constitución promulgada el 17 de julio de 1919,⁷⁴ la cual se

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ Idem.

⁷¹ En roma cuando había algún asunto se tenía que resolver a través de argumentativa, esa racionalidad no eran todos capaces de tenerla. El jurista en aquella época no era funcionario del Estado, el jurista era ciudadano al que se le reconocía su saber, ese saber se le llama *auctoritas*, que es el saber socialmente reconocido. La *auctoritas* se contrapone con las *potestas* que es el poder único y absoluto que implica la capacidad de hacer, aplicar y garantizar la ley, *potestas* es el poder socialmente reconocido. VANNEY, María Alejandra, *Potestas, auctoritas y Estado moderno*, España, Instituto Empresa y Humanismo. Universidad de Navarra, 2009, p. 33- 54.

⁷² VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 49-50.

⁷³ FAIREN GUILLÉN, Víctor, *El Defensor del Pueblo: Ombudsman*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, t. I, 1982, p. 47.

⁷⁴ QUINZIO, Jorge Mario, *El Ombudsman el defensor del pueblo*, Chile, Jurídica de Chile, 1992 p. 40.

oponía a las autoridades que afectaban con actos ilegales la vida de los ciudadanos.⁷⁵ Pero es hasta después de la Segunda Guerra Mundial cuando va a tener un real desarrollo, ya que una de las causas más importantes de esta guerra fue la falta de respeto hacia los derechos humanos y los países Europeos, después de esta experiencia tuvieron una nueva configuración constitucional.⁷⁶

Es así que en Europa, la legislación de Noruega en 1952 estableció el cargo del Defensor del Pueblo para las Fuerzas Armadas,⁷⁷ en Dinamarca en el año de 1953 en su Constitución se creó un Ombudsman para vigilar la administración civil y militar del Estado⁷⁸ y en 1957 la República Federal de Alemania estableció un Ombudsman militar.⁷⁹

Nueva Zelandia fue el primer país fuera de Escandinavia que adoptó la figura del Ombudsman en 1962, esta institución adquirió el carácter de universal, de ahí se propago esta figura en todo el mundo.⁸⁰

En 1975 se creó en Portugal con el nombre de Proveedor de Justicia y en 1978 en España como la institución del Defensor del Pueblo, buscando una solución a la exigencia de los ciudadanos para salvaguardar sus derechos fundamentales.⁸¹

⁷⁵ ROCATTI, Mireille, "El Ombudsman. Su impacto en los países latinoamericanos", *Revista Razón y Palabra*, núm. 22, mayo-julio de 2009.

⁷⁶ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, Conferencia Magistral "La Figura del Ombudsman", *Gaceta de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, año 15, núm. 177, México, abril de 2005, p. 17.

⁷⁷ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 32.

⁷⁸ QUINZIO, Jorge Mario, *op. cit.*, nota 74, p. 42.

⁷⁹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 32.

⁸⁰ NILSSON, Per-Erik, *El Ombudsman, defensor del pueblo ¿o qué?*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1986, p. 11.

⁸¹ ROCATTI, Mireille, *op. cit.*, nota 75.

En América Latina aparece por primera ocasión en Guatemala, donde se adopta el nombre de Procurador de Derechos Humanos,⁸² como resultado de la herencia jurídica, influida por el modelo Español.⁸³

III. 2. Definición y características del Ombudsman.

Etimológicamente Ombudsman proviene de la lengua Inglesa de las palabras: *Ombud* que significa protector y *man* hombre, es decir el protector del hombre.⁸⁴ En Suecia tiene estas acepciones: representante, comisionado, protector, mandatario, o representante del parlamento y en consecuencia protector de los derechos de los ciudadanos.⁸⁵

En el idioma castellano el Ombudsman no tiene definición reconocida, en Latinoamérica se ha adoptado por el término Defensor del Pueblo, en México se ha usado diferentes denominaciones como la de Comisiones y Procuradurías.⁸⁶

Diversos autores utilizan muchas formas para conceptualizar la institución del Ombudsman.⁸⁷

- Hay quienes señalan que el Ombudsman es un funcionario cuya actividad principal es atender las quejas de la administración.
- En un segundo grado hay autores que señalan las cualidades que deberán conservarse durante su desempeño, como la imparcialidad, experiencia en administración, y accesibilidad.
- Otros autores enlistan los atributos de los Ombudsman, como es estar legalmente establecidos, funcionalmente autónomos, ser externos a la administración pública, ser independientes de los poderes estatales, imparciales y protectores públicos.

⁸² RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 21.

⁸³ ROCATTI, Mireille, *op. cit.*, nota 75.

⁸⁴ QUINZIO, Jorge Mario, *op. cit.*, nota 74, p. 14.

⁸⁵ RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 13.

⁸⁶ *Idem.*

⁸⁷ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, pp. 39-40.

- Finalmente están aquellos estudiosos que logran dar una concepción más depurada, como lo da la Internacional Bar Association, que señala que el Ombudsman es un cargo previsto en la Constitución o por acción de la legislatura o parlamento, que encabeza un funcionario público de alto nivel, el cual debe ser independiente y responsable, cuya labor consiste en recibir las quejas provenientes de personas agraviadas en contra de oficinas administrativas, funcionarios y empleados de la administración pública o bien que actúan por moción propia, y son quienes tienen el poder para investigar, así como recomendar acciones correctivas y publicar informes.⁸⁸

Es difícil elaborar un concepto general de acuerdo al derecho positivo que impera en cada país, pero se considera que una definición integral adecuada del Ombudsman es la que hace Diana Ladrón, que lo precisa como aquel 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 ley, pues si la norma positiva o su aplicación implican una vulneración de derechos fundamentales deben prevalecer éstos.⁸⁹

El sentido por el que existe el Ombudsman, es que en el Estado moderno han crecido los organismos oficiales y de igual manera sus atribuciones, lo cual ha aumentado las posibilidades de enfrentamiento entre la burocracia y las personas, el Dr. Muñoz, H. ex ministro de justicia de Costa Rica lo expresa de la siguiente forma:⁹⁰

“Conviene recordar una frase del mexicano Zapata sobre el ejercicio del poder: “Que extraña es esta silla: cuando un hombre bueno se sienta, se convierte en malo”. Aunque referida la frase a la silla presidencial, el embrujo de ella se aplica, en mayor o menor medida, a todo funcionario público. Un control complementario

⁸⁸ BERNARD, Frank, “The Ombudsman revisited international Bar Journal”, mayo de 1975, p. 50. Citado por: Idem.

⁸⁹ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 16, p. 5.

⁹⁰ Tomado de QUINZIO, Jorge Mario, *op. cit.*, nota 74, pp. 19-20.

para cubrir espacios que no llenan los instrumentos de supervisión clásicos justificaría por sí solo la creación del Ombudsman.

Ha de entenderse eso sí que la institución sólo puede funcionar en regímenes democráticos. En las dictaduras cumpliría un triste e inconveniente papel, si sobrevive. Pero el verdadero sentido de la institución adquiere plenitud no sólo ante realidades donde se producen violaciones brutales, sino frente a otro tipo de infracciones más frecuentes, cotidianas, aunque no espectaculares como las primeras: ante la ineficacia diaria de la administración, con burócratas deshumanizados y muchas veces corruptos, ante el conformismo y la apatía de la administración en su relación con los particulares.

En una frase intentaremos resumir el sentido del Ombudsman: mientras el ser humano busca por doquier la solución a sus problemas, el funcionario público, al contrario, busca problemas en las soluciones.

Con sólo que el Ombudsman ayude a encontrar soluciones tanto a los problemas reales como a aquellos creados por los funcionarios, su existencia tiene un profundo sentido, una importante razón de ser.”

El sistema del Ombudsman es un sistema no jurisdiccional de defensa de los derechos fundamentales, los organismos que lo conforman aspiran a reivindicar la dignidad de la persona frente a las arbitrariedades de las autoridades, dicho sistema propugna por el reconocimiento, ejercicio y defensa de estos derechos,⁹¹ cuyas principales características son:⁹²

- a) Autonomía. Lo que significa que el Ombudsman tiene la facultad discrecional para decidir por sí mismo los problemas que investigará, las acciones que practicará y las resoluciones que emitirá.⁹³

⁹¹ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 17, p. 11.

⁹² RAMÍREZ MORENO, Aguirre Samuel, “El Ombudsman fiscal, antecedentes, creación de la figura, crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año VII, núm. 18, 2004, p. 50.

⁹³ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 42.

El Ombudsman debe ser independiente de toda presión, por ello se le debe de otorgar autonomía jurídica, técnica y presupuestaria, a fin de que no dependa de nadie, ni esté subordinado a ningún órgano público.⁹⁴ Un Ombudsman que no es autónomo, realmente no es un Ombudsman.⁹⁵

Debe de tener Plena autonomía para organizarse internamente como mejor lo estime convenientemente. Esto es, contará con órganos y la estructura administrativa que le convenga, así como el personal técnico y administrativo necesario para la realización de su cometido.⁹⁶ Los ordenamientos jurídicos les deben otorgar amplias facultades discrecionales para organizar sus oficinas internamente, a fin de que cumpla sus funciones los más eficazmente.⁹⁷

- b) Designación de su titular a cargo del parlamento. En algunos países es designado por el parlamento o poder legislativo, este hecho no implica que influyan en las recomendaciones emitidas, ya que se fijan límites de competencia.⁹⁸

En algunos otros países puede ser nombrado por el ejecutivo o por ambos, pero como lo menciona Jorge Carpizo, no es mejor un sistema que otro, siempre y cuando respeten algunos aspectos: como que el designado sea una persona idónea, que su nombramiento no sea consecuencia de una negociación política y que realmente el sistema le asegure su autonomía funcional, porque ninguno de los poderes le puede dar instrucciones específicas.⁹⁹

⁹⁴ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 7.

⁹⁵ CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, nota 2, p. 25.

⁹⁶ RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 24.

⁹⁷ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 42.

⁹⁸ Diccionario universal de términos parlamentarios, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Segunda Edición, México, 1998, p. 462.

⁹⁹ CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, nota 2, p. 25.

c) Carácter no vinculatorio o coactivo de sus recomendaciones. El Ombudsman emite una resolución que puede adoptar la forma de sugerencia, advertencia, recordatorio, amonestación, crítica u opinión, pero con la característica común de carecer de “potestad coercitiva directa”. Es decir no pueden modificar, ni revocar una actuación proveniente de los funcionarios o empleados de la administración,¹⁰⁰ pero podrá sugerir que se modifiquen los criterios que lo generaron, de igual forma no podrá modificar sentencias judiciales, pero velará por el libre acceso de las personas ante órganos jurisdiccionales para que actúen con la debida diligencia y celeridad procesal.¹⁰¹

No son jueces ni tribunales los cuales dirimen las controversias que existan entre el Estado y los gobernados, son órganos que supervisan la actuación de las autoridades y actúan como defensores de los derechos fundamentales para los ciudadanos pero sin potestad coercitiva directa, el Ombudsman busca siempre tratar de encontrar un acuerdo.

Un Ombudsman no vence sino que convence,¹⁰² lo primero que intentará es siempre llegar a un acuerdo. Si no se llegase a ese acuerdo, hará un análisis sobre el asunto y emitirá sus recomendaciones a las autoridades.¹⁰³ Lo anterior a través de la fuerza moral que enviste a esta institución, las resoluciones y determinaciones del Ombudsman no se basa en el *imperium*, sino más bien en la *auctoritas*, en la autoridad moral de esas determinaciones, y es así que logra el convencimiento de la autoridad para que las acate.¹⁰⁴

¹⁰⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, pp. 46-47.

¹⁰¹ VALLADARES, Leo, El Ombudsman como canal de acceso a la justicia”, *Revista Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, Vol. 7, núm. 32 y 33, 2002, p. 38.

¹⁰² FAIREN GUILLÉN, Víctor, *op. cit.*, nota 73, p. 46.

¹⁰³ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, *op. cit.*, nota 76, p. 18.

¹⁰³ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 47.

¹⁰⁴ Idem.

Se presume que de no hacer caso la autoridad a las recomendaciones dará lugar al reproche social, gracias a la opinión pública. Entonces la fuerza de las determinaciones del Ombudsman radica en el poder que le otorga la opinión pública, las decisiones se hacen del conocimiento de los gobernados con la finalidad de que éstos las respalden y así las autoridades sientan mayor obligación de aceptarlas y cumplirlas, pues ningún funcionario querría aparecer como enemigo de los derechos humanos.¹⁰⁵

- d) Ausencia de solemnidad y formalismo en el desarrollo de sus trámites y procedimientos. El Ombudsman ofrece un procedimiento ágil, gratuito y flexible.¹⁰⁶ Debe de prestar un servicio óptimo en la calidad esperada por los destinatarios del servicio, en los tiempos establecidos en su propia normatividad y por individuos capaces.¹⁰⁷ Se busca que los requerimientos formales sean mínimos y el acceso a la institución se asegure.¹⁰⁸
- e) Rendición de informes periódicos sobre los resultados de trabajo y responsabilidades y publicidad de sus actuaciones. Usualmente el Ombudsman debe de dar un informe, lo cual no significa que busque la aprobación de sus acciones, sino que informa para que se pueda tomar algunas medidas necesarias para la defensa de los derechos fundamentales de los gobernados.¹⁰⁹

La eficacia de la institución se debe a las campañas publicitarias sobre la forma que funcionan sus oficinas, los cuales deben de ser planificados de modo que se cumpla con la labor social de la institución.

- f) Fuerza moral. Se entiende por fuerza moral aquella facultad o poder de una persona de imponer decisiones propias a otros, o sumar individuos a su

¹⁰⁵ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 1.

¹⁰⁶ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.* nota 67, p. 21.

¹⁰⁷ ORTIZ, Serafín, "Los principios del Ombudsman", *Revista Derecho y Cultura, Derechos Humanos y Derechos Culturales*, núm. 7, 2002, p. 71.

¹⁰⁸ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 40.

¹⁰⁹ VALLADARES, Leo, *op. cit.*, nota 101, p. 36.

punto de vista, ambas potestades basadas en la confianza que se tiene en la persona que ostenta dicha autoridad.

El Ombudsman posee esas potestades, adquiriendo dicha confianza, asegurándose por su no militancia partidista, su único interés debe estar depositado en lucha a favor de los derechos humanos.¹¹⁰ Además debe de tener prestigio personal, autonomía, valor civil y conocimientos.¹¹¹

- g) Naturaleza técnica y no política. Debe ser imparcial y apartidista para no caer en controversias de carácter político, la sociedad debe estar segura de que sus recomendaciones son objetivas e imparciales. A sus miembros les está prohibido ser militantes de partidos o miembros de cualquier grupo de interés, así como actuar bajo consignas.¹¹²
- h) Es un medio no jurisdiccional de protección de derechos humanos. Se crea como instrumento alternativo a los procedimientos jurisdiccionales tradicionales con el objeto de contribuir al acceso a la justicia y, por lo tanto evitar la dilación en la administración de justicia, coadyuvando a la solución de los conflictos derivados de violaciones de derechos humanos.¹¹³ No existe un demandante, no hay un actor, hay un quejoso, alguien que pone una queja, no una demanda. Dicha queja se debe de encausar contra una autoridad, no se puede encausar contra particulares.¹¹⁴
- i) Sus determinaciones no constituyen instancia. Los procedimientos ante el Ombudsman son instrumentos extraordinarios que no sustituyen a los tramitados ante los tribunales ordinarios, se conserva al margen de la competencia de los órganos jurisdiccionales.¹¹⁵

¹¹⁰ Diccionario universal de términos parlamentarios, *op. cit.*, nota 98, p. 462.

¹¹¹ CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, nota 2, p.25.

¹¹² RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 25.

¹¹³ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 5.

¹¹⁴ SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis, *op. cit.*, nota 76, p. 18.

¹¹⁵ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 5.

- j) Legitimación procesal. En algunos países se puede impedir por la vía judicial la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones que sean contrarias las normas superiores de derecho.¹¹⁶
- k) Facultad de investigación. Tiene la facultad para solicitar información a la autoridad competente en relación con el asunto tratado.¹¹⁷

III. 3. Antecedentes del Ombudsman en México.

En México el primer antecedente de esta figura existe en la Procuraduría de los Pobres de Don Ponciano Arriaga de 1847 en San Luis Potosí, la cual se ocupaba de la defensa de las personas desvalidas, pidiendo pronta e inmediata reparación contra cualquier exceso, agravio, vejación, maltrato o tropelía que sufrieran en el orden judicial, político o militar por parte de alguna autoridad, funcionario o agente público.¹¹⁸ A pesar de que no se ha encontrado evidencia de que se haya inspirado en el Ombudsman sueco, tuvo casi todas las características de esta institución.¹¹⁹

No hubo en México otra figura similar al Ombudsman hasta el año de 1983, cuando se creó la Procuraduría de los Derechos de los Vecinos, que estableció un Ombudsman local, cuya misión consiste en recibir e investigar las reclamaciones y propuestas del pueblo frente a las autoridades administrativas municipales.¹²⁰

En 1985 se fundó la Defensoría de los Derechos Universitarios de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), cuya finalidad es la de velar por la observancia de las disposiciones legales que norman la estructura y

¹¹⁶ Algunos ejemplos en donde se le han atribuido legitimación procesal al Ombudsman son lo siguiente: Polonia, Ucrania, y España en Europa. En América Latina, Guatemala, Perú, Bolivia, Ecuador, Venezuela. Por el contrario existen países donde no se otorga esa legitimación como lo es en Rusia y países Sudafricanos. JOAQUÍN BRAGE, Camazano, "La legitimación procesal activa del Defensor del Pueblo Español en el control normativo abstracto ante el Tribunal Constitucional", en ASTUDILLO Cesar y CARBONELL Miguel (coord.), *Las comisiones de derechos humanos y la acción de inconstitucionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 53.

¹¹⁷ CÁMARA DE DIPUTADOS del Congreso de la Unión, *op. cit.*, nota 98, p. 462.

¹¹⁸ CARPIZO, Jorge, *op. cit.*, nota 2, p. 13.

¹¹⁹ RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 27.

¹²⁰ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, nota 67, p. 112.

funcionamiento de esta institución. Son de la competencia de esta Defensoría, aquellos conflictos que se dirimen en el interior de la Universidad, tutelando el respeto de los derechos académicos que le otorga la UNAM. Por su parte en 1986 y 1987, respectivamente, se crean la Procuraduría de la Defensa Indígena de Oaxaca y la Procuraduría Social de la Montaña de Guerrero.¹²¹

También vale la pena mencionar la creación de la Procuraduría Ciudadana de Aguascalientes, instalada en 1988, la Defensoría de Derechos de los Vecinos del municipio de Querétaro, de 1989, y en ese mismo año, la Procuraduría Social del Distrito Federal, la Dirección de Derechos Humanos de la Secretaría del Ejecutivo y de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México.¹²²

El 5 de junio de 1990 fue creada la Comisión Nacional de Derechos Humanos mediante Decreto Presidencial y el 28 de enero de 1992, se publicó en el DOF una reforma que adiciona el apartado B al artículo 102 de la CPEUM, para establecer este organismo de defensa de los derechos humanos tanto a nivel federal como local, otorgándole autonomía de gestión y de defensa a nivel constitucional.

Esta Comisión es la institución más representativa del Ombudsman en México, se encarga de investigar las quejas que se presentan por violaciones a los derechos humanos y en su caso, expide recomendaciones a la autoridad, sin embargo, esta figura no tiene la atribución para conocer asuntos acerca de las violaciones que comentan las autoridades fiscales.

Las instituciones públicas protectoras de los derechos humanos fueron naciendo en cascada por todo el país hasta quedar constituido el sistema de protección no jurisdiccional de los derechos humanos, conformado por una institución nacional y treinta y dos organismos locales, todos ellos autónomos y

¹²¹ Ambas Procuradurías se encargan de la protección de los derechos humanos de los indígenas. ÁVILA LÓPEZ, María Eugenia, *El Ombudsman local: antecedentes, evolución y realidades*, México, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 2007 p. 33

¹²² Todas ellas se encargan de proteger los derechos humanos violados por actos de autoridades locales. Idem.

con naturaleza jurídica y atribuciones similares, que protegen a los gobernados de actos u omisiones de servidores públicos que afectan los derechos humanos por el orden jurídico mexicano.¹²³

¹²³ Ibidem, p. 35.

CAPÍTULO IV.

LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

IV. I. La creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La evolución de la protección de los derechos fundamentales, ha traído consigo un Ombudsman especializado en la materia tributaria para defender los derechos de los contribuyentes, esta figura ha sido un gran éxito en países como España¹²⁴ y Estados Unidos de América,¹²⁵ por lo que en México ha optado por seguir ese ejemplo. Así el 5 de noviembre de 2004 se adicionó al CFF el artículo 18-B, el cual busca la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes, dicho artículo establece lo siguiente:

“Artículo 18-B. La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.”

Según la exposición de motivos que sustenta la adición de este artículo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge para crear seguridad jurídica

¹²⁴ En España existen figuras como el Defensor del Pueblo (artículo 54 Constitución española), el Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado (artículo 43.2 de la Ley 58/2003), el Defensor del Contribuyente en la comunidad de Madrid (emitido mediante decreto el 11 de febrero de 1999), el Consejo Regional para la Defensa del Contribuyente de la Comunidad de Castilla y León (emitido mediante el decreto 98/2004 de 2 de septiembre), y el *Consell Trubutari* del Ayuntamiento de Barcelona (Reglamento Orgánico de 23 de febrero de 2000) las cuales garantizan los derechos de los contribuyentes en ese país.

¹²⁵ En este país se han originado figuras como la del servicio del Defensor del Contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*), quien provee de asistencia legal de manera gratuita y confidencial a aquellos contribuyentes que están enfrentando una condición económica agravante y no han podido resolver su problemas tributarios mediante procesos establecidos, la Junta de Defensa del Contribuyente (*Taxpayer Advocacy Panel*), la cual escucha a los contribuyentes, identifica sus asuntos fiscales y hace sugerencias para mejorar el servicio tributario, y las Clínicas para Contribuyentes de Bajos Recursos (*Low income Taxpayer Clinics*), quienes proporcionan a los sectores de bajos recursos representación para resolver controversias en materia tributaria de forma gratuita. Disponible en: <http://www.irs.gov>, fecha de consulta 20 de marzo de 2013.

y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones fiscales.¹²⁶ Esto derivado de que previamente no existían instituciones en México que reconocieran las garantías de los derechos del contribuyente, solamente existían los “Síndicos del Contribuyente”, cuyo fundamento es el artículo 33, fracción II, del CFF,¹²⁷ los cuales eran la única forma de asistencia de los contribuyentes, sin embargo, se encargan solamente de orientar a que cumplan con sus obligaciones fiscales, no para actuar en la defensa de sus derechos.¹²⁸

Además en México el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a lo largo de la historia ha ampliado su competencia, incrementando los actos y resoluciones que pueden ser impugnadas en este tribunal, produciendo una carga exorbitante de trabajo para los juzgadores y por ende un rezago en las resoluciones de las sentencias. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente permite disminuir el número de asuntos litigiosos, en virtud de que cuentan con facultades para dirimir las controversias por la vía de la conciliación previa a la interposición de demandas en representación de los ciudadanos.¹²⁹

El 4 de septiembre de 2006 se publicó en el DOF el decreto que expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC).En

¹²⁶ Véase Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la *Gaceta Parlamentaria*, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

¹²⁷ Tal fracción establece lo siguiente:

“Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

¹²⁸ Se aplicaba lo que se conoce como “justicia retenida”, esto es, mediante mecanismos o instancias dentro de la esfera de la propia autoridad que tiene un interés oponible al particular, las cuales no han sido eficaces, puesto que no existe motivación de parte de la autoridad para su atención o por el contrario, existe un propósito expreso de contradecir los intereses del ciudadano. Véase Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la *Gaceta Parlamentaria*, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

¹²⁹ Idem.

razón de la entrada en vigor de dicha ley se promovió acción de inconstitucionalidad radicada en el Pleno de la SCJN bajo el expediente A. I 38/2006, en contra de los artículos 9º, primer párrafo, 12, fracción II y 5, fracción VII, de la LOPDC, solicitando su invalidez por violación a los artículos 49, 89, fracción II, y 90 de la CPEUM.¹³⁰

En lo que atañe a los artículo 9º, primer párrafo y 12, fracción II, disponían respectivamente, que la designación del Procurador debía ser realizada por el Senado entre la terna que presentara el Presidente de la República y establecía que la elección del Consejo estaba a cargo del Senado o en su caso de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, motivo por el cual el ejecutivo consideraba que violaba el principio de división de poderes,¹³¹ a la facultad libre nombramiento del presidente de la república,¹³² así como las bases

¹³⁰ Acción de inconstitucionalidad, A. I 38/2006, promovente: Procurador General de la República, ministro ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, secretario: Eduardo Delgado Duran, sentencia de 26 de febrero de 2008.

¹³¹ El Principio de división de poderes establecido en el artículo 49 constitucional tiene como fin limitar y equilibrar el poder público, impidiendo que un poder se coloque por encima de otro o que un individuo sea el depositario de dos o más poderes. Así, en el orden constitucional mexicano se establecen las funciones de cada uno de los tres poderes de la Unión, con el fin de distribuir y controlar el ejercicio del poder público. Atendiendo a lo anterior, se argumentaba que en tanto una disposición constitucional no señale que le corresponde a otro poder realizar o intervenir en el nombramiento de servidores públicos de la Unión, dicha facultad le corresponde en exclusiva al Ejecutivo Federal. Fuera de los casos expresamente previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley ordinaria no puede facultar a las Cámaras del Congreso de la Unión a intervenir en el nombramiento de funcionarios de un órgano de la Administración Pública Federal, ya que las Cámaras no pueden tener más atribuciones que las expresamente señaladas en la propia Ley Suprema.

¹³² El artículo 89, fracción II, constitucional, que establece esta facultad establece lo siguiente:

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

[...]

II. Nombrar y remover libremente a los Secretarios de Estado, a los embajadores, cónsules generales y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes;

[...]”

De acuerdo a este artículo se argumentó que la facultad prevista en el artículo 89, fracción II, de la Constitución Federal, reconoce la facultad originaria de libre nombramiento con que cuenta el Presidente de la República, la cual, sólo puede ser limitada en la Constitución o en las leyes, en esa virtud, se consideraron que conforme al principio de división de poderes, en tanto una disposición constitucional no señale que le corresponde a otro poder realizar o intervenir en el nombramiento de servidores públicos de la Unión, dicha facultad le corresponde en exclusiva al

constitucionales respecto a la organización de la administración pública paraestatal.¹³³

En lo que corresponde al artículo 5º de la LOPDC, se consideraba que era contrario a la Constitución por que imponía a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, órgano descentralizado de la Administración Pública Federal, que depende del Poder Ejecutivo, la obligación de presentar un informe anual al Congreso de la Unión, sobre el ejercicio de su función, violando el principio de división de poderes, ya que para que un poder rinda un informe a otro, la propia Carta Magna debe ordenarlo de manera explícita o implícita, y no puede preverse en una ley ordinaria.

Por sentencia emitida por el Pleno de la SCJN fue desestimada la acción de inconstitucionalidad respecto al artículo 9º, párrafo primero, de la LOPDC, el 28 de

Ejecutivo Federal, toda vez que la ley ordinaria no puede facultar a las Cámaras del Congreso de la Unión, ni a su Comisión Permanente a intervenir en el nombramiento de funcionarios de un órgano de la Administración Pública Federal, ya que las Cámaras no pueden tener más atribuciones que las expresamente señaladas en la propia Ley Suprema; luego, el hecho de que el dispositivo constitucional en cita prevea la posibilidad de que el nombramiento de determinados funcionarios se determine en la ley secundaria, no significa que el legislador federal pueda establecer en las leyes que será él quien lo haga o que intervenga en los mismos, sino que la ley de que se trate pueda determinar que sea otro funcionario quien autorice el nombramiento de otro empleado de la Unión, con el fin de que el Presidente de la República no tenga que intervenir de manera personal en todos los nombramientos y remociones.

¹³³ Las bases constitucionales respecto a la organización de la administración pública paraestatal se encuentran en el artículo 90 de la Constitución el cual establece lo siguiente:

“Artículo 90. La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado.”

De acuerdo al artículo anteriormente citado se argumentó que de conformidad con dicho artículo, el Presidente de la República se auxilia de la Administración Pública Federal para la atención y el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al Poder Ejecutivo de la Unión; además, el propio artículo, en relación con las entidades paraestatales, señala que la Ley Orgánica definirá “la intervención del Ejecutivo Federal en operación”; y que las “leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal”, con lo que se podía corroborar que la Ley Fundamental disponía la intervención del Ejecutivo en la operación de las entidades paraestatales, mas no así del Poder Legislativo.

abril de 2011,¹³⁴ y respecto de los artículos 5º, fracción VII y 12, fracción II, se declaró la invalidez de ambos, en consecuencia de esta invalidez se reformaron dichos artículos el 7 de septiembre de 2009, quedando de la siguiente forma:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

VII. Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.”

“Artículo. 12. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera:

II. Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal.”

Cabe aclarar que la existencia y funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en ningún momento fueron cuestionadas en la acción de inconstitucionalidad ni en la resolución de la SCJN. Por el contrario, se ha considerado que su creación representa un gran avance en el sistema jurídico mexicano, puesto que otorgará mayor seguridad jurídica a los contribuyentes

¹³⁴ A pesar de que la mayoría de los ministros apoyaban la postura que dicho artículo era inconstitucional no se alcanzó la votación calificada de ocho votos que exige el artículo 72 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del Artículo 105 de la CPEUM.

mediante la asesoría, representación y defensa, así como la recepción de quejas y emisión de recomendaciones en materia fiscal.¹³⁵

El 28 de abril de 2011 fue electa por el Senado de la República, de entre una terna propuesta por el Presidente de la República en turno Felipe Calderón Hinojosa, la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, convirtiéndose así en la primera Ombudsman fiscal del país, y adquiriendo como tarea inmediata poner en funciones a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dentro de los 120 días siguientes a su nombramiento, lo cual aconteció finalmente el 1° de septiembre de 2011, fecha en la que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente abrió sus puertas al público.¹³⁶

IV. 2. Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El artículo 18-B del CFF establece que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo autónomo, con independencia técnica y operativa,¹³⁷ no obstante el artículo 2° de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa, indica lo siguiente:

“Artículo 2. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.”

Esta Procuraduría no cuenta con autonomía constitucional como la Comisión Nacional de Derechos Humanos, pero sin embargo al ser un organismo

¹³⁵ GUERRA JUÁREZ, Alejandra y VELÁZQUEZ, Moscosa, *Estado de los derechos de los contribuyentes en México*, México, PRODECON, 2012, p. 6.

¹³⁶ Ibidem, pp. 7-8.

¹³⁷ El artículo 18-B segundo párrafo de CFF establece lo siguiente:

“Artículo 18-B. [...]

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”

público descentralizado no sectorizado¹³⁸ se la da el suficiente margen de autonomía para el ejercicio de sus funciones.

IV. 3. Estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La estructura de la Procuraduría del contribuyente se encuentra establecida en el artículo 6º de la LOPDC, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 6. La Procuraduría se integra por los siguientes órganos:

I. El Procurador de la Defensa del Contribuyente;

II. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría;

III. Delegados Regionales, y

IV. Asesores jurídicos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente contará con el personal profesional, técnico y administrativo de carrera necesario para la realización de sus funciones, por lo que el número, la organización y las reglas de su operación serán determinadas en el Estatuto Orgánico de la Procuraduría.”

En el siguiente apartado se abordarán las características de los órganos componentes de esta institución.

IV. 3.1. El Procurador de la Defensa del Contribuyente.

El Procurador es aquel que ejerce la representación legal del organismo descentralizado que dirige, elabora el proyecto de presupuesto de dicha entidad el cual será aprobado por el Órgano de Gobierno, y en general tendrá a cargo la

¹³⁸ Al ser un organismo público no sectorizado, no tendrá que obedecer lo establecido en el artículo 51 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales que a continuación se transcribe:

“Artículo 51.- En la formulación de sus presupuestos, la entidad paraestatal se sujetará a los lineamientos generales que en materia de gasto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como a los lineamientos específicos que defina la Coordinadora de Sector. En el caso de compromisos derivados de compra o de suministro que excedan al período anual del presupuesto, éste deberá contener la referencia precisa de esos compromisos con el objeto de contar con la perspectiva del desembolso a plazos mayores de un año.”

De acuerdo a lo anterior la procuraduría podrá elaborar y ejercer directamente su presupuesto.

realización de las funciones sustantivas de este órgano protector de los contribuyentes precisadas en el artículo 5º de la LOPDC,¹³⁹ funciones que tienen su fundamento en el artículo 8º de LOPDC¹⁴⁰ y más adelante se abordaran.

Quien sea designado Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá satisfacer los requisitos enumerados en el artículo 7º de la LOPDC que a continuación se transcribe:

“Artículo 7. El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

I. Ser ciudadano mexicano y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos;

¹³⁹ GUERRA JUÁREZ, Alejandra y VELÁZQUEZ, Moscota op. cit., nota 135, p. 8.

¹⁴⁰ El artículo 8 de la LOPDC señala lo siguiente:

“Artículo 8. El Procurador de la Defensa del Contribuyente está obligado a:

I. Velar por el cumplimiento de las funciones de la Procuraduría;

II. Ejercer con probidad los recursos presupuestales que se le asignen;

III. Determinar los nombramientos de los asesores;

IV. Elaborar y presentar al Órgano de Gobierno, para su aprobación, el proyecto de presupuesto de la Procuraduría. Dicha aprobación estará sujeta a las reglas que para el efecto se establezcan en el Estatuto Orgánico;

V. Emitir las recomendaciones públicas no vinculativas, así como los acuerdos que resulten de los procedimientos que practique;

VI. Presidir y conducir las sesiones del Órgano de Gobierno;

VII. Emitir disposiciones o reglas de carácter general y dictar lineamientos y medidas específicas para la interpretación y aplicación de la normatividad de la Procuraduría, así como, para el desarrollo y mejor desempeño de las actividades de la propia Procuraduría;

VIII. Delegar facultades en los funcionarios de la Procuraduría en los términos del Estatuto Orgánico;

IX. Ejercer la representación legal de la Procuraduría y, en su caso, otorgar poderes de representación de la misma, en los términos establecidos en el Estatuto Orgánico;

X. Elaborar el proyecto de Estatuto Orgánico de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como de cualquier disposición modificatoria al mismo, y someterla a la aprobación del Órgano de Gobierno;

XI. Proveer lo necesario en lo administrativo y en la organización del trabajo de la Procuraduría, y

XII. Las demás que se determinen en cualquier otra disposición.

Las funciones establecidas en las fracciones IV, VI, VII, IX y X, son indelegables”

- II.** Poseer título y cédula profesional de licenciado en Derecho, o en alguna carrera afín a la materia tributaria;
- III.** Contar con experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación;
- IV.** No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento;
- V.** No haber sido condenado por sentencia irrevocable, por delito intencional que le imponga más de un año de prisión y si se tratare de delito patrimonial cometido intencionalmente, cualesquiera que haya sido la pena, ni encontrarse inhabilitado para ejercer un cargo o comisión en el servicio público, y
- VI.** Ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.”

De la anterior transcripción se desprende que ya que es una institución que debe inspirar confianza, el titular también debe de poseer esas características. Por lo tanto debe un ser profesional reconocido en el área fiscal de por lo menos cinco años de experiencia, ya que es necesario que tenga amplio conocimiento sobre la materia para poder liderar este organismo, además que no debe de tener relación alguna con la política y ser una persona identificada como honorable.

El Procurador como se señaló anteriormente, será designado por el Senado de la República o en su caso por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión dentro la terna que someta a su consideración el Presidente de la República. Su cargo durará un periodo de cuatro años y podrá ser ratificado por un segundo periodo. Quien represente este cargo no podrá desempeñar ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión salvo que sean actividades académicas, todo esto queda establecido en el artículo 9º de la LOPDC.¹⁴¹

¹⁴¹ El artículo 9º de dicha ley indica lo siguiente:

IV. 3. 2. Órgano de Gobierno.

De acuerdo al artículo 12 de la LOPDC, el Órgano de Gobierno es un cuerpo colegiado integrado por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y por seis consejeros independientes que serán designados por ejecutivo federal, considerando para este cargo a representantes de las principales universidades del país, los representantes profesionales y las principales cámaras empresariales, los cuales desempeñarán su cargo durante cuatro años. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia, sean ampliamente reconocidos y puedan constituir a mejorar las funciones de la Procuraduría.

Los Consejeros deberán cubrir los mismos requisitos necesarios para ser Procurador, excepto que, a los consejeros no se les exigirá un mínimo de experiencia en materia fiscal.¹⁴²

“Artículo 9. La designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente, será realizada por el Senado de la República o, en su caso, por la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, de entre la terna que someta a su consideración el Presidente de la República.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente durará en su encargo cuatro años y podrá ser ratificado para un segundo período. Podrá ser destituido y sujeto a responsabilidad por las causas y conforme a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, sin perjuicio de la responsabilidad penal en que pudiese incurrir.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente, durante el ejercicio de su encargo, no podrá desempeñar ningún otro cargo público, de elección popular, empleo o comisión, salvo que se trate de actividades estrictamente académicas.”

¹⁴² El precepto señalado indica lo siguiente:

“Artículo. 12. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría es un cuerpo colegiado que se integra de la siguiente manera:

- I. El Procurador de la Defensa del Contribuyente, quien tendrá voto de calidad en caso de empate en las decisiones del Órgano de Gobierno, y
- II. Seis consejeros independientes, los cuales serán designados por el titular del Ejecutivo Federal.

El Presidente de la República preservará un adecuado equilibrio al designar a dichos consejeros, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, a los representantes de asociaciones profesionales, así como a las principales cámaras empresariales. Estos nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la materia tributaria y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean ampliamente reconocidos y puedan constituir a mejorar las funciones de la Procuraduría.

El Órgano de Gobierno se encargará de llevar a cabo la estructura y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, además de las atribuciones que le confiera las demás leyes, tal como lo podemos observar de la transcripción del artículo 13 de la LOPDC:

“Artículo 13. El Órgano de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones:

- I. Analizar y, en su caso, aprobar el proyecto de presupuesto presentado por el Procurador;
- II. Fijar lineamientos y aprobar los programas anuales de actividades y las políticas de la Procuraduría, así como los lineamientos generales de actuación de ésta y de su Procurador y, velar por el cumplimiento de las reglas del servicio profesional de carrera;
- III. Aprobar el Estatuto Orgánico de la Procuraduría, en el que se determinará la estructura y funciones de cada unidad u órgano que lo integren, así como el ámbito competencial de cada uno de ellos;
- IV. Evaluar y, en su caso, aprobar el proyecto de informe anual del Procurador de la Defensa del Contribuyente;
- V. Determinar las bases y lineamientos para la promoción de la cultura tributaria;
- VI. Aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría hechos por el Procurador, y
- VII. Las demás que se establezcan en esta Ley, en el Estatuto Orgánico, o en cualquier otra disposición.

IV. 3. 3. Delegados regionales.

Los Delegados Regionales serán los encargados de llevar a cabo las funciones de la Procuraduría en las diversas Entidades Federativas en que se

Al aceptar el cargo cada consejero independiente deberá suscribir un documento donde declare, bajo protesta de decir verdad, que no tiene impedimento alguno para desempeñarse como consejero, así como aceptar los derechos y obligaciones derivados de tal cargo. Los consejeros independientes deberán cumplir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando lo dispuesto en la fracción III del artículo 7 de la LOPDC.

instalen,¹⁴³ debiendo contar por lo menos con un Delegado por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como lo establece el artículo 4º en su primer párrafo de la LOPDC,¹⁴⁴ mismos que serán designados por el Procurador, y deberán ser aprobados por el Órgano de Gobierno de acuerdo a las atribuciones que le otorga el artículo 13, fracción VI, de la LOPDC.¹⁴⁵

IV. 3. 4. Asesores jurídicos.

Son aquellos que a solicitud del contribuyente se encargan de prestar el servicio de asesoría, representación y defensa, promoviendo todos los medios de defensa necesarios para salvaguardar los derechos del solicitado, llevando un control de cada caso, atribuciones cuyo fundamento es el artículo 11 de la LOPDC.¹⁴⁶

¹⁴³ GUERRA JUÁREZ, Alejandra y VELÁZQUEZ, Moscosa *op. cit.*, nota 135, p. 8.

¹⁴⁴ EL primer párrafo mencionado indica lo siguiente:

“Artículo 4. Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los Delegados Regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un Delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

¹⁴⁵ Tal precepto indica lo siguiente:

“Artículo 13. El Órgano de Gobierno tendrá las siguientes atribuciones:

[...]

VI. Aprobar el nombramiento de los delegados estatales o regionales de la Procuraduría hechos por el Procurador.”

¹⁴⁶ El texto del artículo 11 de la LOPDC establece lo siguiente:

“Artículo 11. Los asesores jurídicos están obligados a:

I. Prestar personalmente el servicio de asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que lo soliciten;

II. Promover ante las autoridades competentes todo lo relativo a la defensa de los intereses de sus representados, haciendo valer acciones, excepciones, incidentes, recursos o cualquier otro trámite o gestión que proceda conforme a derecho y que resulte necesario para una eficaz defensa; no se surtirá la obligación anterior cuando a juicio del asesor jurídico la defensa del interesado resulte legalmente improcedente por no existir bases ni fundamentos para su ejercicio;

III. Llevar un registro y expediente de control por cada caso que se le presente, desde su inicio, hasta la conclusión total del asunto, y

Los asesores jurídicos deberán de reunir los mismos requisitos del Procurador, excepto al periodo de que se solicita, dado que en vez de cinco años, sólo tienen que acreditar dos años de experiencia en materia fiscal continuos previos a su designación, tal como lo establece el artículo 10 de la LOPDC,¹⁴⁷ y su nombramiento corresponderá al Procurador tal como lo establece el artículo 8º, fracción III, de dicha ley.¹⁴⁸

IV. 3. 5. Órgano Interno de Control.

Finalmente en el artículo 14 de la LOPDC se prevé la existencia de un ente no integrado a la estructura orgánica, con funciones independientes, que se denomina Órgano Interno de Control, designado por la Secretaría de la Función Pública,¹⁴⁹ integrado por un área de auditoria y de un área de quejas y responsabilidades, que tendrán las atribuciones y funciones que les confiere la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, la Ley Orgánica

IV. Las demás que resulten de la naturaleza de su función, de la disposición de la Ley y las que les sean encomendadas por el Procurador de la Defensa del Contribuyente.”

¹⁴⁷ El artículo 10 de la LOPDC se transcribe a continuación:

“**Artículo 10.** Los asesores jurídicos deberán reunir para su nombramiento, los mismos requisitos que el Procurador, exceptuando las fracciones III y IV del artículo 7, ya que será necesario que cuenten con experiencia acreditada en materia fiscal por un período continuo de dos años inmediato anterior a su nombramiento.”

¹⁴⁸ El artículo 8º en comento establece lo siguiente en lo conducente:

“**Artículo 8.** El Procurador de la Defensa del Contribuyente está obligado a:

[...]

III. Determinar los nombramientos de los asesores;”

¹⁴⁹ La Secretaría de la Función Pública es una dependencia del Poder Ejecutivo Federal, que vigila que los servidores públicos federales se apeguen a la legalidad durante el ejercicio de sus funciones, sanciona a los que no lo hacen así; promueve el cumplimiento de los procesos de control y fiscalización del gobierno federal, de disposiciones legales en diversas materias, dirige y determina la política de compras públicas de la Federación, coordina y realiza auditorías sobre el gasto de recursos federales, coordina procesos de desarrollo administrativo, gobierno digital, opera y encabeza el Servicio Profesional de Carrera, coordina la labor de los órganos internos de control en cada dependencia del gobierno federal y evalúa la gestión de las entidades, también a nivel federal. Disponible en: <http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/conoce-la-sfp.html> Fecha de consulta: 10 de marzo de 2013.

de la Administración Pública Federal, y demás ordenamientos jurídicos acordes con el reglamento Interior de dicha Secretaría.¹⁵⁰

IV. 4. Funciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El artículo 5º de la LOPDC enumera 17 fracciones sobre el funcionamiento de la Procuraduría o atribuciones sustantivas. Estas atribuciones las clasifica la fracción V del artículo 2º de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la siguiente forma:

“Artículo 2. Para los fines de los presentes Lineamientos se entenderá por:

[...]

V. ATRIBUCIONES SUSTANTIVAS: Las que realiza la Procuraduría para la prestación de los servicios de asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones, propuestas de modificaciones normativas y legales, identificación de problemas sistémicos, interpretación de disposiciones legales y emisión de recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias en términos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.”

Estas atribuciones y otras que se consideran importantes serán descritas en la siguiente sección.

IV. 4. 1. Asesoría y consulta.

El artículo 5º, fracción I, de la LOPDC,¹⁵¹ le da la atribución de asesorar y resolver consultas a esta Procuraduría, funciones que se realizarán por solicitud

¹⁵⁰ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, “Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al servicio de la asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública”, *Revista de Instituto Federal de Defensoría Pública*, México, Año 2, no. 3, jun. 2007, p. 405.

¹⁵¹ El texto de dicho artículo se transcribe a continuación:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I. Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;”

de los contribuyentes cuando las autoridades fiscales federales realicen actos que violen sus derechos.

Ya que las asesorías y consultas serán en relación de actos de autoridades fiscales federales, primero se tiene que ver que entenderá la procuraduría como autoridades fiscales federales. El último párrafo del artículo 4 de la LOPDC establece lo siguiente:

[...]

Se entiende por autoridades fiscales federales incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

Este artículo no menciona lo que para efectos de esta ley significa como autoridades fiscales federales, no obstante, si precisa que formarán parte de ellas aquellas autoridades que estén bajo convenios de coordinación fiscal celebrados con entidades federativas,¹⁵² así como los organismos fiscales autónomos tales como el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores y el Instituto del Seguro Social.¹⁵³

Tamayo Díaz al respecto de lo anterior se refirió de la siguiente manera:

“La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en este apartado se refiere a las autoridades fiscales propiamente dichas, entendiéndose por tales de manera ejemplificativa las establecidas en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tales como las Administraciones Locales, las Aduanas Interiores o la Tesorería de la Federación, pero también las dependencias de los gobiernos estatales y municipales encargados de la recaudación de impuesto coordinados federales, tales como, de manera ejemplificativa, el impuesto sobre la

¹⁵² El objeto estos convenios es coordinar el sistema fiscal de la federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, y distribuir dicha participación de acuerdo a lo que establece el artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal.

¹⁵³ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, *op. cit.*, nota 150, p. 407.

renta o el impuesto al valor agregado, con motivo de convenios de coordinación fiscal celebrados con entidades federativas. Igualmente, a las resoluciones que por su naturaleza jurídica emiten los organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores que tiene el carácter de créditos fiscales, así como los servidores públicos federales, estatales y municipales que estén relacionados o que posean información o documentos vinculados con asuntos de competencia de la Procuraduría.”

De acuerdo con los artículos 40, 41 y 42 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la asesoría cuenta con dos etapas: la primera denominada orientación, en la cual el contribuyente solicita de manera verbal o escrita el servicio exponiendo su asunto, éste se analiza y si es de competencia de la Procuraduría se le asigna a un asesor para que brinde el servicio.

En la segunda etapa denominada de asesoría, se analiza el asunto y se emite un dictamen sobre el procedimiento que se seguirá. Las solicitudes serán resueltas por los asesores en el mismo momento que se formulen a menos que requiera mayor análisis, en caso de que sea necesario se turnaran al área de representación legal y defensa o al área de quejas o reclamaciones.

En lo que atañe a las consultas, deberán formularse por escrito por quien tenga un interés legítimo en su solución, conteniendo el acto de autoridad que motiva la consulta y los motivos que la originan.

El servicio inicia cuando es asignada la consulta al asesor y termina cuando se emite el dictamen respectivo en un plazo no mayor de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la consulta, y en el caso que por su complejidad se amerite, se podrá duplicar dicho plazo.

Si con motivo del análisis de la consulta el asesor estima que se puede promover algún recurso de revocación o tramitar un juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o se

pueda derivar una queja por algún acto de autoridad que viole los derechos del contribuyente, emitirá su dictamen en un plazo no mayor de tres días hábiles.

Los dictámenes que se realicen no constituyen instancia alguna, sólo reflejaran las opiniones de la Procuraduría, lo anterior se encuentra fundamentado del artículo 43 al 48 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

IV. 4. 2. Representación legal y defensa.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene la facultad de representar y promover en su nombre los medios de defensa conducentes para defender los derechos de los contribuyentes incluyendo el juicio de amparo, esto tiene fundamento el artículo 5º, fracción II, de la LOPDC que indica lo siguiente:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

II. Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;”

Ya que este tipo de organismo está diseñado para defender a las personas que no tengan la posibilidad de contratar un abogado privado y así no queden desprotegidos de sus derechos, existe un límite para evitar que personas que si cuentan con la suficiente capacidad económica para defender sus derechos a través de abogados privados acudan de mala fe a solicitar estos servicios, este límite se encuentra establecido en el artículo 3º de la LOPDC en su primer párrafo que a continuación se transcribe:

“Artículo 3. Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se

proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.”¹⁵⁴

Además de este parámetro que se da como monto límite para los asuntos de las personas que pueden solicitar el servicio de representación legal, se condiciona que, para que se les otorgue dichos servicios, el contribuyente no debe de contar con los servicios de un abogado particular que lo represente. El artículo 52, fracción I, de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el cual habla del procedimiento para la prestación del servicio de representación legal y defensa establece esta condición de la siguiente forma:

“Artículo 52. El procedimiento se sujetará a lo siguiente:

I. Se requisitará la solicitud del servicio con base a la información proporcionada por el contribuyente y se verificará que el contribuyente no cuente con los servicios de un abogado particular que lo represente y defienda, respecto del asunto en concreto, de tenerlo, será incompatible el servicio de Representación Legal y Defensa;”

La Procuraduría también tiene la facultad de decidir en qué casos no prestar los servicios de representación en base a la moral y ética que está obligado a tener este organismo, cuando considere que resulta improcedente por no existir bases ni fundamentos para proporcionarlos, ya que existen casos en que los contribuyentes actúan de mala fe en la omisión del pago del impuesto y acuden a estos organismos para que resuelva ese problema, esta facultad está establecida en el artículo 11, fracción II, de su Ley Orgánica que establece lo siguiente:

“Artículo 11. Los asesores jurídicos están obligados a:

[...]

¹⁵⁴ Equivale en el 2013 a la cantidad de 709,122 pesos.

II. Promover ante las autoridades competentes todo lo relativo a la defensa de los intereses de sus representados, haciendo valer acciones, excepciones, incidentes, recursos o cualquier otro trámite o gestión que proceda conforme a derecho y que resulte necesario para una eficaz defensa; no se surtirá la obligación anterior cuando a juicio del asesor jurídico la defensa del interesado resulte legalmente improcedente por no existir bases ni fundamentos para su ejercicio.”

IV. 4. 3. Recepción de quejas y reclamaciones.

Una de las principales características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es la recepción de quejas de parte del gobernado cuando se hubieran transgredido sus derechos tributarios por actos de autoridades. Y si la Procuraduría considera que si fueron violados dichos derechos podrá realizar las recomendaciones correspondientes, atribución que tiene su fundamento en el artículo 5º, fracción III, fracción IX y los últimos tres párrafos de este artículo de la LOPDC que a continuación se transcriben:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

[...]

IX. Recabar 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 a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como 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;

[...]

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.”

De la transcripción anterior se desprenden las siguientes características de la tramitación de quejas o reclamaciones: no constituyen medio de defensa alguno, su interposición no afectará ni suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, no constituyen instancia y no afectarán al ejercicio de otros derechos y medios de defensa, no suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades.

Las quejas o reclamaciones deberán presentarse por escrito por cualquier persona, ya sea directamente o por medio de sus representantes, utilizando cualquier medio, incluyendo la página electrónica que establezca la Procuraduría

para tal fin, salvo casos urgentes calificados por el Procurador de la Defensa del Contribuyente o en su caso por los Delegados Regionales en que podrán formularse por cualquier medio de comunicación, poniendo a disposición del público general formularios para facilitar dichos tramites,¹⁵⁵ lo cual se encuentra establecido en el artículo 16 de la LOPDC.¹⁵⁶

La presentación de la queja o reclamación podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en dicho caso se deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al que surta efectos la notificación del acto o resolución, si no se tendrá como no presentada. Cuando sean improcedentes, infundadas, o no le sea de su competencia a la Procuraduría, serán rechazadas, comunicando por escrito en el término de cinco días hábiles al reclamante, tal como lo establece el artículo 18 de LOPDC.¹⁵⁷

¹⁵⁵ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, *op. cit.*, nota 150, p. 408.

¹⁵⁶ Dicho artículo indica lo siguiente:

“Artículo 16. Cualquier persona podrá presentar quejas o reclamaciones para denunciar presuntas ilegalidades contra sus derechos tributarios y acudir ante las oficinas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para presentarlas, ya sea directamente o por medio de representante.

Las quejas o reclamaciones deberán presentarse por escrito, utilizando para estos efectos cualquier medio, inclusive por la página electrónica que establezca la Procuraduría para tal fin, salvo casos urgentes calificados por el Procurador de la Defensa del Contribuyente o, en su caso, por los Delegados Regionales, en que podrán formularse por cualquier medio de comunicación.”

¹⁵⁷ **Artículo 18.** La presentación de la queja o reclamación a que se refiere la fracción III del artículo 5, podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en términos de la fracción II del artículo 5, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.

Cuando la queja o reclamación sea notoriamente improcedente o infundada, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso o reclamante.

Cuando la queja o reclamación no corresponda de manera ostensible a la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ésta deberá notificar la incompetencia al quejoso o reclamante en el término de cinco días hábiles siguientes a la presentación de la queja o reclamación [...].”

IV. 4. 4. Facultad de proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá proponer modificaciones a la normatividad interna del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

La normatividad interna del SAT son disposiciones que rigen las actuaciones de sus unidades administrativas y no son publicadas a los contribuyentes, y así cuando la Procuraduría identifique que esta normatividad afecta los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, podrá proponer modificaciones a ella, esta atribución se encuentra fundamentada por el artículo 5º, fracción X, de la LOPDC¹⁵⁸ y del artículo 66 al 71 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Estas propuestas las podrá presentar la Procuraduría cuando identifique que la normatividad afecta los derechos de los contribuyentes, o los mismos contribuyentes cuando señalen que estas normas los perjudican como lo establece el artículo 64 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que a continuación se transcribe:

“Artículo 64. La facultad de la Procuraduría de proponer al SAT modificaciones a su normatividad interna procederá de oficio o a petición de parte interesada y tiene como propósito identificar disposiciones dentro de esa normatividad, que afecten los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes, en los términos de la fracción X, del artículo 5 de la Ley.”

¹⁵⁸ **Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

X. Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes;

Para proponer modificaciones a la normatividad interna, la Procuraduría deberá de identificar la norma o normas objeto de modificación, la Administración General que la emitió, la materia sobre la que versa y las consideraciones que se sustenta dicha propuesta.

La Administración General del SAT que haya emitido la norma, justificará las razones por la cual la emitió, y una vez presentadas estas, la Procuraduría las analizará y decidirá si desestimar la propuesta de modificación o concederla procedente.

Si la concede procedente, requerirá al SAT para que un plazo no mayor de diez días hábiles comunique a la Procuraduría si acepta o no la modificación, en caso de aceptar, señalará el plazo para realizar la modificación que no podrá ser mayor de treinta días hábiles, si no la modificara, podrá la Procuraduría emitir una recomendación tal como lo establece el artículo 70 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

IV. 4. 5. Identificación de problemas sistémicos.

Otra de las facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra en la fracción IX del multicitado artículo 5º de la LOPDC que se transcribe a continuación:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

XI. Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes.”

Se puede observar que se le faculta a la Procuraduría para identificar los problemas de carácter sistémicos, pero, ¿que entendemos por sistémicos? El artículo 73 en su párrafo primero de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los define de la siguiente manera:

“Artículo 73. Para efectos de estos lineamientos se entienden como problemas sistémicos aquellos que deriven de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzcan en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos.”

Un ejemplo de estos problemas sistémicos son los embargos precautorios a las cuentas bancarias, los cuales causan afectación en los derechos de los contribuyentes cuando de forma excesiva y arbitraria la autoridad ejerce la facultad discrecional, realizando dichos embargos en cuentas bancarias que impiden a los contribuyentes seguir operando, paralizando la generación de empleo, inhibiendo la inversión productiva y provocando la extinción de empresas, entre otros.

Estos problemas los identifica la Procuraduría de oficio o a petición de parte, realizando reuniones periódicas con las autoridades fiscales, grupos de contribuyente, y asociaciones profesionales.

Del artículo 75 al 79 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señalan el procedimiento a seguir cuando se identifiquen problemas sistémicos. Al respecto la Procuraduría deberá tomar en cuenta el planteamiento de todos los aspectos involucrados en el problema sistémico, la materia sobre la que se versa el problema y las prácticas administrativas o criterios de la autoridad que ocasionen el problema o la disposición legal o normativa que deriva.

Una vez identificado lo anterior se notifica a la autoridad involucrada la existencia de la problemática y se le da un plazo de treinta días naturales para que manifieste lo que a su derecho convenga, asimismo la Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones.

De acuerdo a lo manifestado por las autoridades, la Procuraduría procederá a emitir un dictamen en el que podrá desestimar la existencia del problema sistémico o emitirá una recomendación pública.

El dictamen se notificará a las autoridades involucradas para que dentro de diez días hábiles informen su aceptación o rechazo, en caso de aceptar las autoridades tendrán un término de treinta días hábiles después de su aceptación para proporcionar pruebas que acrediten su cumplimiento y se le dará publicidad.

IV. 4. 6. Emisión de opinión técnica a petición del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 5º, fracción XII, de la LOPDC le otorga la facultad a la Procuraduría para emitir opiniones especializadas de la interpretación que realice a disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el SAT, apoyándolo así, para lograr una correcta aplicación de la norma fiscal.¹⁵⁹

Las solicitudes deberán ser formuladas por el Jefe del SAT o por las Administraciones Generales que el mismo autorice. La Procuraduría deberá verificar que las opiniones no hayan sido materia de una solicitud de opinión anterior, que la disposición sobre la que se verse la solicitud no hubiera sido declarada inconstitucional y que no se hubiera reformado, adicionado o abrogado tal como lo establece el artículo 81, fracción II, inciso a, b y c de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que a continuación se transcribe:

“Artículo 82. El procedimiento para la emisión de la opinión se sujetará a lo siguiente:

[...]

II. El asunto se remitirá a la Dirección General competente para su atención, a más tardar el día siguiente al de su recepción. El servidor público a quien le corresponda el turno del asunto deberá analizar y calificar su procedencia, así

¹⁵⁹ **Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

XII. Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria;

como cualquier otro elemento que corresponda y estime necesario, verificando entre otros aspectos, lo siguiente:

- a) Que no hubiera sido materia de una solicitud de opinión anterior;
- b) Que la disposición sobre la que verse la solicitud no hubiera sido declarada inconstitucional; y,
- c) Que la disposición sobre la que verse la solicitud no se hubiera reformado, adicionado, derogado o abrogado la ley que la contenga.”

La Procuraduría emitirá un dictamen con las conclusiones de los temas solicitados, este se hará del conocimiento del SAT mediante notificación, mismo que será publicado.

IV. 4. 7. Emitir recomendaciones públicas no vinculatorias.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tiene la facultad de emitir recomendaciones públicas no vinculatorias, las cuales no tienen carácter imperativo, como consecuencia, no podrá por sí misma, anular, modificar o dejar sin efectos las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación respecto de la legalidad de los actos de la autoridad cuando hayan incurrido en prácticas que afecten o vulneren los derechos de los contribuyentes.¹⁶⁰ Sin embargo cuenta con autoridad moral suficiente para proponer las medidas correctivas que se estimen convenientes, y si llegase a estimar necesario, puede solicitar la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado, como lo establece el artículo 23, párrafo segundo, de la LOPDC, el cual indica lo siguiente:

“En la recomendación, se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.”

Las recomendaciones serán emitidas por el Procurador o Delegados, en ningún caso constituirán instancia, y una vez recibidas las recomendaciones, la

¹⁶⁰ TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, *op. cit.*, nota 150, p. 409.

autoridad a la que se le formulo informará dentro de los tres días hábiles siguientes si acepta o no dicha recomendación, tal como lo establece el segundo párrafo del artículo 25 de la LOPDC.¹⁶¹

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente, la autoridad tendrá que poner los fundamentos por los cuales no acepta, y la Procuraduría podrá iniciar cualquiera de los medios de defensa necesarios para hacer valer los derechos del contribuyente que estima que se encuentran violados como lo establece el tercer párrafo del artículo anteriormente citado.¹⁶²

En caso de que la autoridad acepte la recomendación, entregará dentro de los diez días hábiles siguientes las pruebas que acrediten que han cumplido con ella, plazo que podrá ampliarse por otros diez días más por una sola vez. Cabe aclarar que en contra de las recomendaciones no procede ningún recurso, tal como lo establece el párrafo tercero y cuarto del artículo 25 de la LOPDC.¹⁶³

Estas recomendaciones deben de ser publicadas por todos los medios lícitos que estén a la alcance de la Procuraduría como son: la página electrónica oficial de la Procuraduría, los medios de difusión especializados en materia fiscal, programas de televisión y radio, el periódico de mayor difusión de la entidad a la que corresponda la adscripción territorial de la autoridad o autoridad responsables

¹⁶¹ “Artículo 25. [...]”

Una vez recibida la recomendación, la autoridad o servidor público de que se trate informará, dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, si acepta o no dicha recomendación.”

¹⁶² “Artículo 25. [...]”

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente la recomendación formulada, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá de acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 5º de la presente Ley.”

¹⁶³ “Artículo 25. [...]”

En caso de aceptar la recomendación, entregará, dentro de los diez días hábiles siguientes, las pruebas que acrediten de que ha cumplido con la recomendación. Dicho plazo podrá ser ampliado por una sola vez por igual término cuando la naturaleza de la recomendación así lo amerite y lo autorice el Procurador de la Defensa del Contribuyente o los Delegados Regionales.

En contra de las recomendaciones, acuerdos o resoluciones definitivas de la Procuraduría no procede ningún recurso.”

como lo establece el artículo 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría del Contribuyente.¹⁶⁴

IV. 4. 8. Otras facultades de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Además de las facultades que se han descrito, existen otras que posee la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tal como celebrar reuniones periódicas con asociaciones empresariales y profesionales, así como con síndicos y contribuyentes organizados. Estas reuniones que tienen como objetivo detectar áreas de riesgo o conflicto y proponer soluciones, y buscar una mejor relación entre las autoridades y los contribuyentes, tienen su fundamento en el artículo 5º, fracción XIV, de la LOPDC.¹⁶⁵

¹⁶⁴ “**Artículo 63.** Será obligación indeclinable del titular de la Procuraduría así como de sus Delegados y demás integrantes, difundir por todos los medios lícitos a su alcance, las recomendaciones públicas que no hayan sido admitidas por las autoridades fiscales federales.

En los casos en que a juicio del titular de la Procuraduría o del Delegado o Delegados, la recomendación se refiera a conductas o prácticas de las autoridades fiscales que impliquen graves violaciones a los derechos de los contribuyentes, se promoverá su más amplia difusión, entre otros, a través de los siguientes medios:

- I.** En la página electrónica oficial de la Procuraduría;
- II.** En medios de difusión especializados en materia fiscal;
- III.** A través de programas de radio y televisión; y,
- IV.** En el periódico de mayor difusión en la entidad a la que corresponda la adscripción territorial de la autoridad o autoridades responsables.

Tanto el titular de la Procuraduría como los Delegados, podrán emitir asimismo impresos, volantes o comunicaciones electrónicas a través de los cuales se compendien y difundan, entre los colegios de profesionales especializados, las cámaras y confederaciones empresariales, las principales universidades y centros de estudios del país, los síndicos, cualquier grupo de contribuyentes organizados y la población en general, aquellas recomendaciones públicas que reflejen la comisión de las más graves irregularidades de las autoridades fiscales.

Igual publicidad a la prevista en este artículo, se dará a la aceptación y aplicación por parte de las autoridades fiscales de las medidas correctivas propuestas en la recomendación.

¹⁶⁵ “**Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

XIV. Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se los solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrán asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios

Otra función que tiene la Procuraduría es la que se encuentra establecida en el artículo 5º, fracción XVII, de la LOPDC, en donde se establece que ya que es un órgano que vela por los derechos de los contribuyentes, tiene la facultad de acudir ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados para proponer modificaciones a las normas fiscales.¹⁶⁶

La fracción VII del artículo 5º de la LOPDC establece la facultad de instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, servicio que en su artículo 2º se define de la siguiente manera:

“Artículo 2. El Sistema de Servicio Profesional de Carrera es un mecanismo para garantizar la igualdad de oportunidades en el acceso a la función pública con base en el mérito y con el fin de impulsar el desarrollo de la función pública para beneficio de la sociedad.”

Asimismo el artículo 5º de la LOPDC establece que tiene la facultad de atender las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo las principales acciones que realice la Procuraduría en su fracción VII, la facultad de imponer multas de apremio¹⁶⁷ en la fracción VIII, emitir el estatuto

profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría;

¹⁶⁶ **Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

XVI. Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales

¹⁶⁷ El artículo 28 de la LOPDC señala que serán sancionadas las autoridades fiscales cuando: a) no rindan informe requerido en el plazo de términos establecidos, B) no la emitan en los términos y plazo señalado en la ley, c) no asistan a las reuniones periódicas que establece la ley d) se nieguen a cumplir la recomendación que se les dirija, siempre que el contribuyente logre, mediante el ejercicio de acciones administrativas o contenciosas, que el acto que fue objeto de la intervención de la Procuraduría sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

orgánico en la fracción XIII y las demás que deriven de otros ordenamientos en la fracción XVII.¹⁶⁸

Finalmente, se menciona la facultad que le otorgan las fracciones IV, V y XV del artículo 5º de la LOPDC¹⁶⁹ de fomentar la cultura contributiva en México, facultad que este tesista considera la de mayor importancia, dado que en este país lamentablemente existe suficiente evidencia de su carencia, y si se llegará a lograr ayudarían al desarrollo del país, ya que el pago de los impuestos es destinado a

¹⁶⁸ **Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

VII. Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta Ley le concede. Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.

VIII. Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta Ley se establecen;

[...]

XIII. Emitir su Estatuto Orgánico;

[...]

XVII. Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.

¹⁶⁹ **Artículo 5.** Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

IV. Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen;

[...]

V. Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente;

[...]

XV. Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad;

diversos aspectos prioritarios como lo son educación, salud, infraestructura, seguridad, impartición de justicia, entre otros, al respecto la actual Procuradora Diana Bernal Ladrón de Guevara nos dice:¹⁷⁰

“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 de la Prodecon como organismo e investigaciones que la Prodecon como 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.”

IV. 5. Características de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con las con las siguientes características:

- a) Autonomía. La Procuraduría es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión de acuerdo a lo establecido en el artículo 2º de la LOPDC anteriormente explicado.

Esta característica es de las más importantes, ya que como lo señala Jorge Carpizo la autonomía es un requisito *sine qua non* para el buen funcionamiento de este tipo de institución,¹⁷¹ la toma de decisiones de Procuraduría no debe de tener influencia de ninguno de los tres poderes, sólo debe de velar por los derechos de los contribuyentes.

- b) Designación de su titular a cargo del poder legislativo y ejecutivo. La designación del Procurador de la Defensa del Contribuyente será realizada por el Senado de la República, de entre la terna que someta el Presidente

¹⁷⁰ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 17, presentación párr. 1.

¹⁷¹ CARPIZO Jorge, *op. cit.*, nota 2, p. 51.

de la Republica, tal como lo establece el artículo 9º de la LOPDC en su párrafo primero.

- c) Carácter no vinculatorio o coactivo de sus recomendaciones. Después de investigar las quejas de los contribuyentes, si considera que les fueron violados sus derechos, la Procuraduría formulará a las autoridades recomendaciones las cuales no serán vinculatorias para ellas. Se propondrán medidas correctivas para la restitución sus derechos pero dichas recomendaciones no podrán anular, modificar o dejar sin efectos los actos o resoluciones por los que se presentó la queja o reclamación. Esta característica de la Procuraduría se encuentra establecida en los artículos: 5º, fracción II, 23, segundo párrafo y 25, primer párrafo de la LOPDC que a continuación se transcriben:

Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones **públicas no vinculatorias**, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

Artículo 23. (...)

En la recomendación, se **propondrán las medidas correctivas** que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.

Artículo 25. La recomendación será pública y **no tendrá carácter imperativo** para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, **no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos** contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.” (Negritas agregadas)

- d) Ausencia de solemnidad y formalismo en el desarrollo de sus trámites y procedimientos: El procedimiento ante la Procuraduría debe de ser sencillo

y con las menos formalidades posibles, esta característica se encuentra en el artículo 15, primer párrafo, de la LOPDC que se transcribe a continuación:

“Artículo 15. Los procedimientos que se sigan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente deberán ser breves, sin más formalidad que la de precisar con objetividad la pretensión del contribuyente.”

- e) Rendición de informes periódicos sobre los resultados de trabajo y responsabilidades y publicidad en sus actuaciones. Esta Procuraduría tiene la obligación de proporcionar los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el DOF la información sobre sus principales actividades administrativas, obligación establecida en el artículo 5º, fracción VII,¹⁷² además sus recomendaciones serán públicas tal como lo señalan los artículo 25 y 5, fracción III, de la LOPDC.¹⁷³ Esta obligación que tiene la Procuraduría de publicar y dar informe es de suma importancia para que los gobernados vayan adquiriendo mayor confianza en este organismo y sus recomendaciones sean más atendidas.
- f) Fuerza moral. Como se vio anteriormente las recomendaciones de la Procuraduría carecen de potestad coercitiva y por ende no son vinculatorias, sin embargo las autoridades muchas veces se ven obligadas a acatarlas ya que este tipo de organismo cuenta con fuerza moral, es decir ya que son organismos que se basan en la honorabilidad y tienen mucha

¹⁷² **VII.** [...] Asimismo y con el objeto de garantizar el cumplimiento de esta Ley, la Procuraduría proporcionará los datos estadísticos más relevantes para que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publique al menos semestralmente en el Diario Oficial de la Federación, la información sobre sus principales actividades administrativas.

¹⁷³ **Artículo 25.** La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

influencia en la opinión pública, esta fuerza es la que hace que se incline la autoridad a subsanar la falta. Por ello es que dentro de los requisitos que se piden para ser Procurador, Consejeros y Asesores es que sean personas honorables y profesionales con conocimientos en el área fiscal, como lo establece el artículo 7º, fracciones III y VI de la LOPDC.¹⁷⁴

g) Naturaleza técnica no política. Es un requisito indispensable para ser Procurador de la Defensa del Contribuyente y Consejero del Órgano de Gobierno que no tenga alguna relación política para que actúen imparcialmente en la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes.¹⁷⁵

h) Es un Medio no jurisdiccional de protección de derechos de los humanos. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fue creada para solucionar los conflictos derivados por violaciones de derechos humanos de los contribuyentes, buscando primero que se llegue a una conciliación entre los contribuyentes y el Estado, y en caso de no llegar a esta conciliación, emitir sugerencias a las autoridades las cuales de acuerdo al último párrafo del artículo 5º de la LOPDC, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.¹⁷⁶

¹⁷⁴ El artículo 7º, fracción III y VI de la LOPDC señala que dentro de los requisitos que Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir es: contar con experiencia acreditada en materia fiscal, cuando menos por un término de cinco años inmediatos anteriores a su designación y ser de reconocida competencia profesional y honorabilidad.

¹⁷⁵ El artículo 7º, fracción III, de la LOPDC establece como requisito para ser Procurador el siguiente:

“Artículo 7. El Procurador de la Defensa del Contribuyente deberá reunir para su designación los siguientes requisitos:

[...]

IV. No haber ocupado la posición de Secretario o Subsecretario de Estado, o titular de alguna entidad paraestatal en el Gobierno Federal, ni haber sido funcionario del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los últimos tres años previos a su nombramiento.”

Además el artículo 12 de la LOPDC en su párrafo cuatro señala que los requisitos para ser Consejeros son los mismo que para el Procurador exceptuando los años de experiencia, por lo la fracción anteriormente citada es un requisito para ser Consejero.

¹⁷⁶ El último párrafo del artículo 5º de la LOPDC establece lo siguiente:

i) Sus determinaciones no constituyen instancia. Las resoluciones y determinaciones que emite la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no constituirán instancia ni afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa tal como lo establece el último párrafo del artículo 5º de la LOPDC.

j) Legitimación procesal. El artículo 5º, fracción II, de la LOPDC le otorga legitimación procesal a la Procuraduría de la defensa del contribuyente al establecer lo siguiente:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[..]

II. Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.”

k) Facultad de investigación. La procuraduría de la Defensa del Contribuyente puede realizar investigaciones de acuerdo a lo establecido en el artículo 5º, fracciones III y IX de la LOPDC, mismas que a continuación se transcriben:

“Artículo 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

[...]

III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular

“La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.”

recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

[...]

IX. Recabar 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 a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como 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;”

Además de lo anterior, el artículo 20 de la LOPDC faculta a la Procuraduría para pedir la información a las autoridades cuando se crea que estas han violado algún derecho de un contribuyente:

“Artículo 20. Para el trámite de la queja o reclamación, cuando se requiera una investigación, la Procuraduría tendrá las siguientes atribuciones:

I. Solicitar a las autoridades o servidores públicos a los que se imputen violaciones de derechos de los contribuyentes, la presentación del informe a que se refiere el artículo anterior, así como la documentación adicional”

Por último el artículo 4 párrafo segundo de la LOPDC,¹⁷⁷ obliga a las autoridades tanto federales, estatales y municipales que tengan documentación alguna, a proporcionar la información que les requiera la Procuraduría.

Como se puede ver después de haber señalado las características que envisten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se puede notar que

¹⁷⁷ “Las autoridades fiscales federales y los servidores públicos federales, estatales y municipales que estén relacionados o que posean información o documentos vinculados con el asunto del que conoce la Procuraduría, o que por razones de sus funciones o actividades puedan proporcionar información útil, están obligados a atender y enviar puntual y oportunamente, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, la información que les requiera la Procuraduría y la que sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que se investigan.”

goza de las mismas características del Ombudsman que se mencionaron anteriormente en Capítulo III segunda sección, por lo que se considera que se puede concluir que la Procuraduría es un Ombudsman. En este tenor Gloria Ramírez señala que lo que hace a un autentico a un Ombudsman, no es sino su compromiso y los principios que sustenta y pone en práctica.¹⁷⁸

Además el establecimiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estuvo inspirado en otros modelos de Ombudsman internacionales, tal como lo expresa la Exposición de Motivos de la iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de adiciones al Código fiscal de la Federación, misma que proponía la creación de institución de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que a continuación se transcribe:¹⁷⁹

“II.- A tono con una tendencia que ha venido consolidándose en la mayoría de los países del mundo, en México ha surgido también la preocupación por dotar a los contribuyentes de una mayor seguridad jurídica y procurar, a la vez, simplificar los trámites y las formalidades procedimentales, limitar, en lo que sea conveniente, la discrecionalidad de las autoridades fiscales en sus atribuciones orientadas a la verificación del comportamiento de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, la determinación de créditos fiscales y las acciones realizadas para lograr su cobro y ejecución. [...]

En otros países, esta preocupación por reforzar los derechos y las garantías del causante, como contrapartida natural a su obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado y al financiamiento de los gastos públicos, se ha expresado mediante diversos mecanismos que, en lo general, coinciden en la emisión de un Estatuto de Reconocimiento a los Derechos Básicos de los Contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria; tal es el caso de la Ley Española de 1998, que enumera las garantías fundamentales de los

¹⁷⁸ RAMÍREZ, Gloria, *op. cit.*, nota 66, p. 14.

¹⁷⁹ Tomado de Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la *Gaceta Parlamentaria*, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

causantes y, correlativamente, la obligación de las autoridades de respetarlas y prestar la información y asistencia necesaria para el debido cumplimiento de la responsabilidad de los particulares, creándose en paralelo a estas normas el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Destacan así los Estados Unidos de Norteamérica, donde se erigió a nivel federal, desde el año de 1979, la Oficina del Ombudsman del Contribuyente, que al través de sucesivos avances se convirtió en el Abogado del Causante, con una mayor capacidad de gestión y, a partir de 1998, en el Abogado Nacional de los Contribuyentes [...]

En los países de la Commonwealth se ha llegado a un reconocimiento de autonomía aún mayor, al crearse la figura del Ombudsman Parlamentario, quien es designado y responde por y únicamente ante ese órgano legislativo y de gobierno, lo que inspiró en los últimos años la introducción de esa misma figura en la Unión Europea, mediante la creación del "Ombudsman en materia de impuestos", quien ha asumido una relevante función en la atención de quejas y en la participación ante las autoridades fiscales de esa comunidad [...]

IV.- Somos de la opinión de que en nuestro país ha llegado el momento de crear un órgano de esta naturaleza, que surja por mandato y designación del Poder Legislativo, en este caso, a través de propuesta y nominación a cargo del Senado de la República, con ratificación por parte de la H. Cámara de Diputados, y que tenga la responsabilidad de informar anualmente y de comparecer siempre que sea requerido ante las Cámaras del Congreso de la Unión, en la forma y términos que determine la Ley."

La propia Procuraduría se ha calificado como un Ombudsman en diversas ocasiones, mencionando por qué ha surgido esta figura y el motivo por el que se califica así de la siguiente manera:

"La progresividad y universalidad de los derechos fundamentales han motivado también la necesidad de especialización de los Defensores de estos derechos. Con este fin en septiembre de 2006, a través de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se creó en nuestro país el primer Ombudsman fiscal, con el objeto de pugnar por una nueva relación

entre las autoridades fiscales federales y los contribuyentes en la que se reconozca su dignidad y sus derechos fundamentales, garantizando en todo momento su acceso efectivo a la justicia.”¹⁸⁰

“De acuerdo a su estructura y funciones, se obvia que la Prodecon es un verdadero Ombudsman [...].”¹⁸¹

“Como se ha sostenido en diversas investigaciones y documentos publicados por la Prodecon, la naturaleza de esta institución es precisamente la de un *Ombudsman*, ya que se comparten las características sobre defensores de derechos humanos que enuncia el artículo 102, apartado B¹⁸² de nuestra Constitución Política [...].”¹⁸³

¹⁸⁰ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 16, p. 5.

¹⁸¹ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 21.

¹⁸² El artículo 102 apartado B de la CPEUM establece lo siguiente:

“Artículo 102.

B. El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos.

Los organismos a que se refiere el párrafo anterior, formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Todo servidor público está obligado a responder las recomendaciones que les presenten estos organismos.

[...]

El organismo que establezca el Congreso de la Unión se denominará Comisión Nacional de los Derechos Humanos; contará con autonomía de gestión y presupuestaria, personalidad jurídica y patrimonio propios.

[...]

La Comisión Nacional de los Derechos Humanos podrá investigar hechos que constituyan violaciones graves de derechos humanos, cuando así lo juzgue conveniente o lo pidiere el Ejecutivo Federal, alguna de las Cámaras del Congreso de la Unión, el gobernador de un Estado, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal o las legislaturas de las entidades federativas.”

De la transcripción anterior se pueden notar algunas características en común que tiene la Procuraduría con la Comisión nacional de derechos humanos dentro las que destaca: a)son organismos de protección de los derechos humanos en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, que violen estos derechos humanos, b)formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, c)contará con autonomía, y d) Investigarán violaciones de derechos graves.

¹⁸³ LADRÓN, Diana. et al., *op. cit.*, nota 68, p. 1.

Por lo tanto, atendiendo a las similitudes de sus características, las instituciones que sirvieron de base para su creación, y lo que la propia Procuraduría ha mencionado en diversas ocasiones, no cabe duda que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se instituye como un verdadero Ombudsman, que como todo Ombudsman se encarga de la defensa de los derechos humanos, en este caso está especializado solamente en la protección de los derechos humanos de los contribuyentes.

CAPÍTULO V.

PROTECCIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE A LAS PERSONAS JURÍDICAS COLECTIVAS.

Una vez entendidas las características, naturaleza y estructura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se tiene elementos como se señaló anterior, para afirmar que es un auténtico Ombudsman ya que vela por la defensa de los derechos humanos, en este caso de los derechos humanos de los contribuyentes.

Si se sabe que los derechos fundamentales hacen efectiva la idea de la dignidad de todas las personas a través de los instrumentos jurídicos nacionales como internacionales, la CPEUM al establecer que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales, cuando se refiere a todas las personas ¿esto incluye a las personas jurídicas colectivas? Entonces ¿la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente brindará protección a ellas o solamente a las personas físicas?

Para terminar de dilucidar estos cuestionamientos se considera necesario entender el concepto de persona jurídica colectiva, para ello se presentan a continuación algunos antecedentes de las personas jurídicas colectivas, su clasificación y después se analizarán algunas posturas sobre la protección de los derechos humanos de las personas jurídicas colectivas.

V. 1. Persona jurídica.

La palabra persona proviene de las palabras griegas *phersu* (máscara), *prosophon* (rostro) y del latín *per sonare* que significa sonar mucho o resonar. En los grandes anfiteatros de Roma y Grecia era imposible que la voz humana llegara a todos los espectadores, entonces se cubría la cabeza de cada actor con una máscara (*phersu*) de lienzo pintada o de madera cuya figura correspondía al papel que cada uno desempeñaba; la apertura de la boca estaba provista de laminillas metálicas destinadas a amplificar la voz (*vox personabat*), así se llegaba a adivinar

el personaje viendo la máscara, aludiendo después la palabra persona a el personaje en la escena teatral.¹⁸⁴

Así, la voz “persona” fue adoptada por la terminología jurídica para aludir al sujeto dotado de representación propia en el derecho; más tarde, se desplazó del ámbito jurídico a la vida cotidiana, para referirse a la función o papel que desarrollaba cada individuo en la sociedad, por ejemplo: la “persona” del acreedor, la “persona” del deudor, para indicar la función, la calidad o la posición del sujeto.¹⁸⁵

Los romanos establecían diferencias entre el hombre y la persona. Llamaban hombre al ser que tenía mente racional en el cuerpo humano, y persona, al hombre libre (*homo liber*). Los esclavos eran hombres pero no personas, ya que carecían de libertad, entrando ellos en las categorías de cosas.¹⁸⁶

Gradualmente con la desaparición de la esclavitud se identificó el término “persona” con el del ser humano, sin importar el papel que éste desempeñase en la convivencia social, por cuya razón, en el lenguaje común, actualmente hombre y persona con frecuencia se usan como sinónimos.¹⁸⁷

En el ámbito jurídico hoy se entiende por persona todo ente físico o moral, centro de imputación de derechos y obligaciones con una estructura propia y a la que el orden jurídico normativo le reconoce la capacidad de conducta.¹⁸⁸ Este vocablo se utiliza lo mismo para aludir a los seres humanos que a las asociaciones

¹⁸⁴ ALESSANDRI, Arturo, et al, *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general*, t. I, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998, p. 239.

¹⁸⁵ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, “Personas Jurídicas de Derecho Público en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie año XXX, núm. 89, mayo-agosto, 1997, p. 466.

¹⁸⁶ ALESSANDRI, Arturo, et al, *op. cit.*, nota 184, p. 240.

¹⁸⁷ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *op. cit.*, nota 185, p. 466.

¹⁸⁸ BARROSO FIGUEROA, José, “Del concepto de persona jurídica”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, t. X, no. 60, octubre-diciembre de 2007, p. 859.

de éstos, a las organizaciones que la agrupan, y a las instituciones creadas por ellas.¹⁸⁹

La persona jurídica física es todo ser humano capaz de tener derechos y obligaciones en un círculo social y la persona jurídica colectiva o moral es un ente ficticio creado por el derecho, con la capacidad de tener un patrimonio y ser titular de derechos y obligaciones.¹⁹⁰

V. 2. Antecedentes de las personas jurídicas colectivas.

Los seres humanos, ya sea por naturaleza o necesidad, se asocian entre sí con la finalidad de alcanzar el beneficio de la colectividad.¹⁹¹ La persona jurídica colectiva busca que dos o más personas individuales que tienen un objetivo en común se unan aportando una parte de su patrimonio para que los integrantes dicha unión se ayuden a lograr su fin el cual es reconocido por el Estado.

La noción de “persona no humana” es el producto de un proceso mental mediante el cual alguien atribuyó a los entes ideales la “personificación jurídica”.¹⁹² Es por eso que también se le denomina a las personas jurídicas colectivas, personas morales, ya que no son perceptibles sensorialmente, pero si a través del intelecto.¹⁹³

La antigua Roma fue la primera civilización en establecer normas jurídicas para otorgar personalidad a los entes colectivos.¹⁹⁴ Sin embargo ellos no fueron a

¹⁸⁹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, nota 185, p. 467.

¹⁹⁰ Idem.

¹⁹¹ LADRÓN, Diana, et al., *Derechos humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas*, México, PRODECON, 2012, p, 11.

¹⁹² GUIÑAZU MARIANI, María Antonieta. Las personas jurídicas en el derecho romano, La Pampa Argentina, 2004. Disponible en: <http://www.edictum.com.ar/miWeb/Docs/Maria%20Antonieta%20Guinazu%20Mariani.pdf> fecha de consulta 16 de mayo de 2013.

¹⁹³ BARROSO FIGUEROA, José, *op. cit.*, nota 188, p. 828.

¹⁹⁴ LADRÓN, Diana, et al., *op. cit.*, nota 191, p. 11.

quienes se atribuyó dicha definición, ellos utilizaron términos como “*collegium*”, “*corpora*”, “*universitas*”, “*sodalitas*” y “*societas*”.¹⁹⁵

En la edad media surge con precisión con el concepto de “persona ficta”, desarrollado en la primera mitad del siglo XII por el canonista Sinibaldo de Fieschi, posteriormente Papa Inocencio IV (1243- 1254), quien distinguió a la persona física, individuo con cuerpo y espíritu, de otro ente que también asumía derechos y obligaciones pero carente de alma y cuerpo, al que se consideró persona ficta. A diferencia de la persona física, la ficta no podía ser sujeto de excomunión ni interdicción.¹⁹⁶

En el siglo XVII Hugo Grocio hace notar que aun cuando un hombre no pueda tener sino un solo cuerpo natural, puede convertirse en cabeza de varios cuerpos morales o comunidades.¹⁹⁷

Actualmente se considera a la persona colectiva a “ciertas entidades (normalmente grupos de individuos) a los cuales el derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica.”¹⁹⁸

V. 3. Clasificación de las personas jurídicas colectivas.

Las personas jurídicas colectivas se clasifican en públicas y privadas; al referirse a esta clasificación, Villegas Basavilsabo, siguiendo a Ugo Forti, señala:

199

¹⁹⁵ GUIÑAZU MARIANI, María Antonieta. *Las personas jurídicas en el derecho romano*. La Pampa Argentina, 2004. Disponible en: <http://www.edictum.com.ar/miWeb4/Docs/Maria%20Antonieta%20Guinazu%20Mariani.pdf>, fecha de consulta 16 de mayo de 2013.

¹⁹⁶ Enciclopedia jurídica Española, Barcelona, Maluquer de Motes, Carlos, Francisco Seix, t. XIX, 1989, p. 627.

¹⁹⁷ Idem.

¹⁹⁸ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Voz: Personas colectivas. Editorial Porrúa, Segunda edición, t. V. México, 2004. Citado por: LADRÓN, Diana, et al., *op. cit.*, nota 191, p. 11.

¹⁹⁹ VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, “*Derecho administrativo*”, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1950, t. II, p. 109. Citado por: FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *op. cit.*, nota 185, p. 469.

“La importancia práctica de esta clasificación es indiscutible. Si la persona colectiva es pública sus actos son regulados por el derecho público, principalmente por el derecho administrativo, desde el punto de vista de la forma, del contenido y de su fuerza ejecutoria, y además del control jurisdiccional.²⁰⁰ Otra consecuencia de significación es la relacionada con la posibilidad del ejercicio del poder disciplinario sobre los funcionarios y empleados de la persona pública.”

En este tenor se considera personas jurídicas colectivas públicas, aquellas que son reguladas por normas de derecho constitucional y derecho administrativo, ramas del derecho público, como los partidos políticos y los órganos constitucionales autónomos y personas jurídicas colectivas privadas, aquellas reguladas por normas de carácter civil o mercantil, ramas del derecho privado, como las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles.²⁰¹

En México el artículo 25 del Código Civil del Distrito Federal vigente, reconoce cuales son las personas morales y lo establece como a continuación:

“Artículo 25. Son personas morales:

- I. La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

²⁰⁰ Jellinek define a las personas jurídicas colectivas públicas como aquellas asociaciones a las que corresponden derechos que teóricamente pertenecen a la esfera de la soberanía estatal, y que, en cuanto tales pueden ser atribuidos por el Estado, donde estas asociaciones ocupan la posición del Estado y, al igual que éste, le corresponden unos derechos frente a sus miembros, quienes se encuentran respecto de la asociación en una posición análoga a la de los ciudadanos respecto del Estado. GÓMEZ MONTORO, Ángel J., “La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas: un intento de fundamentación”, en *La Democracia Constitucional. Estudios en Homenaje al Profesor Francisco Rubio Llorente*, Madrid, año 22, núm. 65, mayo-agosto de 2002, p. 68.

²⁰¹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *op. cit.*, nota 185, p. 469.

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”

Se observa del texto anterior que no todas las personas jurídicas en México son de carácter privado como lo demuestra las fracciones I y II en la cual la ley reconoce como persona moral a la Nación, el Distrito federal, los Estados, los Municipios, y demás corporaciones de derecho público.

V. 4. Derechos humanos de las personas jurídicas colectivas.

Con la internacionalización existente en materia de derechos humanos también se han desarrollado ciertas interrogantes, como lo es si las personas jurídicas colectivas gozan de la titularidad de derechos humanos o sólo le corresponden a las personas físicas.

Desde la concepción de los derechos la cual se da principalmente gracias al pensamiento ius naturalista de las escuelas estoica y neoplatónica de los siglos XVIII y XIX, los pensadores tenían claro que los únicos titulares de derechos humanos eran los individuos.²⁰²

Algunos autores señalan que a eso que denominan derecho tiene un titular: el hombre; tienen como sujeto al hombre en cuanto es hombre, en cuanto pertenece a la especie humana.²⁰³ Existen derechos humanos que el hombre posee por el hecho de ser hombre, por su naturaleza y dignidad;²⁰⁴ derechos que

²⁰² FLORES GARCÍA, Ignacio, “Algunas consideraciones sobre la persona jurídica”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, t. VII, núm. 25-26, enero-junio, 1957, p. 246.

²⁰³ BIRDART CAMPOS, Germán J, *Teoría general de los derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de investigaciones jurídicas, 1989, p. 13.

²⁰⁴ La dignidad reconoce que todas las personas tienen las mismas capacidades y posibilidades, teniendo como sujeto a la persona humana. LANDA, César, “Dignidad de la persona humana”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 7, julio-diciembre, 2002, p. 111.

le son inherentes, que han de ser consagrados y garantizados.²⁰⁵ Son intrínsecos a la persona humana ya que se fundamentan en la dignidad, que es un valor predicable o atributo intrínseco y al mismo tiempo específico de todos los seres humanos, que deriva de su común condición.²⁰⁶

En el Sistema Interamericano la Convención Americana sobre Derechos Humanos también conocido como “Pacto de San José,”²⁰⁷ en su preámbulo establece lo siguiente:

“Reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, **sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana**, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados americanos [...]

“Reiterando que, con arreglo a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, sólo puede realizarse **el ideal del ser humano** libre, exento del temor y de la miseria, si se crean condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales, tanto como de sus derechos civiles y políticos, y [...]” (Negritas añadidas)

Atendiendo a una lectura literal de la transcripción anterior se entiende que los derechos humanos que tutela son aquellos inherentes a la persona física.

En este mismo acuerdo en la parte I denominada Deberes de los Estados y Derechos Protegidos en el capítulo I, artículo 1, punto dos, da la denominación de persona de la siguiente forma:

²⁰⁵ BIRDART CAMPOS, Germán J, *op. cit.*, nota 205, p. 16.

²⁰⁶ BLANC ALTEMIR, Antonio, *op. cit.*, nota 62, p. 17.

²⁰⁷ La Convención Americana de Derechos humanos, es un tratado de carácter regional, donde doce países americanos participaron, para la protección de los derechos y libertades fundamentales, fue firmada el 22 de noviembre de 1969 en San José Costa Rica, que por iniciativa de Honduras, recibió el nombre de “Pacto de San José”, y cuya adhesión por el Estado mexicano aprobó el senado de la republica el 18 de diciembre de 1980. CAMARGO, Pedro Pablo, “La convención Americana de Derechos Humanos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 7, enero-abril 1970, p. 273.

“2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.”

Por lo tal se puede deducir que la Convención Americana de Derechos Humanos tutela únicamente los derechos a la persona humana, pues así lo refiere expresamente en su preámbulo y preceptos que integran la propia convención.²⁰⁸

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos quien dentro de sus funciones analiza las peticiones individuales de quien alega que han violado los derechos humanos establecidos en la Convención Americana ha profundizado sobre este tema en sus informes diciendo: ²⁰⁹

“la persona protegida por la Convención es “todo ser humano” [...]. Por ello la Comisión considera que la Convención otorga su protección a las personas físicas o naturales, excluyendo de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas por cuanto estas son ficciones jurídicas sin existencia real en el orden material. Esta interpretación se confirma al verificar el verdadero significado que se le atribuye a la frase “persona es todo ser humano” con el texto del Preámbulo de la Convención, el cual reconoce que los derechos esenciales del hombre tienen como fundamento los atributos a la persona humana [...].”

Asimismo Corte Interamericana de Derechos humanos (Corte IDH)²¹⁰ ha resuelto en reiteradas ocasiones que la persona jurídica colectiva no puede ser víctima de la violación de derechos humanos desconociendo su capacidad procesal.²¹¹

²⁰⁸ Amparo directo, D. A 782/2011, quejosa: Radiomóvil Dipsa, S. A. de C. V., ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla, secretaria: Indira Martínez Fernández, Sentencia de 1 de marzo de 2012.

²⁰⁹ Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe No 39/99, Caso MEVOPAL vs Argentina, 11 de marzo de 1999, párrafos 2 y 17. En el mismo sentido, Informe No 47/97, Tabacalera Boquerón, S. A. vs Paraguay, 18 de octubre de 1997, párrafos 25 y 35. Informe N° 10/91(inadmisibilidad), Caso 10.169. Banco de Lima Vs. Perú, 22 de febrero de 1999, considerando 3.

²¹⁰ La Corte Interamericana de Derechos Humanos es una institución judicial autónoma cuyo objetivo es la aplicación e interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la cual tiene funciones consultivas y jurisdiccionales tal como lo establece su estatuto en su artículo 1 y 2. Estatuto de la Corte IDH, disponible en: <http://www.cidh.oas.org/basicos/Basicos11.htm>

²¹¹ Se ha pronunciado en este sentido en el caso Herrera Ulloa y en el Caso Usón Ramírez, en todos ellos resolvió la Corte IDH que la Convención Interamericana de Derechos Humanos aclara que los derechos que se reconocen en dicha convención corresponden a los seres humanos y no a

Empero en el Sistema Europea de Derechos Humanos²¹², la Convención Europea de Derechos Humanos ha reconocido los derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas, tanto públicas como privadas,²¹³ como se puede observar en el Protocolo número 1 de dicho instrumento, el cual expresa lo siguiente:

“**Artículo 1.** Toda persona física o jurídica tiene derecho al goce de sus bienes. Ninguna persona será privada de sus bienes excepto por causa de utilidad pública y de acuerdo con las condiciones establecidas por la ley y por los principios generales de derecho internacional [...]”

Existen algunos países donde son reconocidos los derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas en sus constituciones, como se muestra a continuación:²¹⁴

- La Constitución de Alemania en su artículo 19, apartado 3 establece que:
215
“3. Los derechos fundamentales son extensivos a las personas jurídicas nacionales en la medida en que, según su respectiva naturaleza, les sea aplicables.”
- La Constitución de Portugal en el numeral 2 del artículo 12 denominado de del Principio de Universalidad dispone que;²¹⁶

las personas jurídicas colectivas, *Caso Herrera Ulloa vs Costa rica (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)*, sentencia de 2 de julio de 2004, serie C, núm. 107, puntos resolutivos, *Caso Usón Ramírez vs Venezuela (Excepciones Preliminares, Reparaciones y Costas)*, Sentencia de 20 de noviembre de 2009, serie C núm. 207, párr. 45.

²¹² En el mundo existen tres sistemas regionales de derechos humanos: el Africano, el Americano y el Europeo. PADILLA, David, “Comparación esquemática de los sistemas regionales de derechos humanos: una actualización”, *Revista Internacional de Derechos Humanos*, núm. 4, Vol. 3, 2006, p. 165.

²¹³ Diccionario iberoamericano de derechos humanos y fundamentales, Albán, Walter. España, 2011, disponible en: http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/view/109. Fecha de consulta 20 de marzo de 2013.

²¹⁴ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 110.

²¹⁵ Constitución de Alemania de promulgada el 23 de mayo 1949, disponible en: <http://ocw.um.es/cc.-juridicas/derecho-internacional-publico-1/ejercicios-proyectos-y-casos-1/capitulo4/documento-20-constitucion-de-alemania.pdf>

“2. Las personas jurídicas gozan de los derechos y están sujetas a los deberes que sean compatibles con su naturaleza.”

- La Constitución Ecuatoriana, en su artículo 10 establece lo siguiente: ²¹⁷

Art. 10. Las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales. ²¹⁸

En algunos otros países se ha desarrollado el tema vía jurisprudencia de sus tribunales o Cortes constitucionales, o las situaciones relativas a personas jurídicas colectivas han sido resueltas por Cortes Internacionales dado que no existe un reconocimiento expreso en su ley suprema, ²¹⁹ como es en el caso de las resoluciones de la Corte Europea de Derechos Humanos, de la Corte IDH, del Tribunal Constitucional de España y de la Corte Constitucional Colombiana (CCC) que a continuación se describirán.

V. 4. 1. Caso Pine Valley Developments Ltd and others vs Ireland.

La Corte Europea de Derechos Humanos en 1991 tuvo la oportunidad de pronunciarse en el tema de la titularidad de los derechos humanos de las personas jurídicas colectivas en el caso Pine Valley Developments Ltd and others vs Ireland. En este caso figuraban tres peticionarios: la compañía “Pine Valley”; la compañía “Healy Holdings”, dueña de “Pine Valley”; y el señor Healy.

El Estado de Irlanda argumentaba que no era competente la Corte Europea de Derechos Humanos para brindarles protección a las personas jurídicas

²¹⁶ Constitución de la República Portuguesa aprobada y decretada el 2 de abril de 1976, disponible en: <http://www.viajeuniversal.com/portugal/constitucion1.htm>

²¹⁷ Constitución de la República de Ecuador promulgada el 20 de octubre de 2008, disponible en: <http://www.viajeuniversal.com/portugal/constitucion1.htm>

²¹⁸ En este artículo no se señala específicamente personas jurídicas colectivas, sino que se opta por hacer un señalamiento específico de los entes colectivos. Diccionario iberoamericano de derechos humanos y fundamentales, Albán, Walter. España, 2011, disponible en: http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/view/109. Fecha de consulta 20 de marzo de 2013.

²¹⁹ Idem.

colectivas ya que no eran titulares de derechos humanos. La posición de la Corte Europea fue que las personas jurídicas colectivas no eran más que vehículos a través de los cuales el señor Healy, en su condición de persona física, ejerce sus derechos al desarrollar una determinada actividad económica.²²⁰

La Corte rechazó el argumento del Estado Irlanda señalando que era artificial hacer distinciones entre los peticionarios para efectos de ser considerados víctimas de una violación de algún derecho establecido en la Convención Europea de Derechos Humanos.²²¹

V. 4. 2. Caso Cantos vs Argentina.²²²

El 10 de marzo de 1999 fue sometido ante la Corte IDH por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos²²³ una demanda contra la República Argentina por violaciones a los derechos humanos del señor José María Cantos por los siguientes hechos:

A comienzos de la década de 1970, el señor José María Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en la Provincia de Santiago de Estero de Argentina, además el señor Cantos era el accionista principal de la Radiodifusora Santiago del Estero S. A. de C. V., del Nuevo Banco Santiago de Estero y titular de bienes inmuebles y rurales en la mencionada provincia.²²⁴

²²⁰ Corte Europea de Derechos Humanos, Caso Pine Valley Developments Ltd and Others vs Ireland, Sentencia de 29 de noviembre de 1991.

²²¹ Idem.

²²² Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Cantos vs Argentina (Excepciones Preliminares)*, Sentencia de 7 de septiembre de 2001, serie C, núm. 85.

²²³ La Comisión Interamericana de Derechos Humanos es un órgano principal y autónomo de la Organización de los Estados Americanos encargado de la promoción y protección de los derechos humanos en el continente americanos. Disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/que.asp>, fecha de consulta: 14 de diciembre de 2012.

²²⁴ La Corte IDH ya tenía antecedentes jurisprudenciales sobre violación de derechos de sujetos en calidad de accionistas en el caso Ivcher Bronstein vs Perú, donde se analizó la posible violación de derechos de una accionista en la sentencia de 6 de febrero de 2001 y se amparó los derechos de un accionista. El 31 de marzo de 1999 la Comisión Interamericana de Derechos Humanos sometió a la Corte una demanda contra la República del Perú, para que la corte decidiera si el Estado violó en perjuicio del señor Baruch Ivcher Bronstein accionista mayoritario de la compañía latinoamericana Radiodifusión S. A., su derecho a la propiedad a la libertad de expresión y su

En 1972 la autoridad fiscal provincial efectuó diversos allanamientos en las sedes administrativas de las empresas del señor Cantos por una presunta infracción a la Ley de Sellos, dicha autoridad fiscal secuestró, sin inventariar, toda la documentación contable, libros, registro de comercio, comprobantes y recibos de pago de dichas empresas con terceros y firmas proveedoras, así como títulos valor y acciones mercantiles.

A raíz de dicho acto de autoridad se le produjo perjuicio económico, debido a la imposibilidad de realizar operaciones por la falta de los títulos correspondientes, y también por la imposibilidad de oponer defensas ejecutorias judiciales para exigir el pago de las obligaciones.

Desde marzo de 1972 el señor Cantos interpuso distintas acciones judiciales. Presentó denuncia penal en contra del Director de la Autoridad Fiscal, en mayo de ese mismo año interpuso un recurso de amparo el cual no se le concedió. El 10 de septiembre de 1973 presentó una reclamación administrativa previa a la demanda judicial ante el Interventor Federal tendiente al reconocimiento de los daños y perjuicios por los ilegales allanamientos y secuestros de documentos. El 6 de junio de 1974 y el 26 de abril de 1976, en virtud de la ausencia de respuesta a la reclamación administrativa solicitó el pronto despacho (excitativa de justicia).

Con motivo de las acciones judiciales promovidas por el seños Cantos, fue objeto de hostigamiento por parte de agentes del Estado.

El 15 de junio de 1982, llegó a un acuerdo con el gobierno de la provincia de Santiago del Estero, en el cual la provincia reconoció un adeudo con el Sr.

derecho al debido proceso. Por lo que la Corte decide en la parte resolutive que el Estado debe facilitar las condiciones para que Baruch Ivcher Bronstein pueda realizar las gestiones necesarias para recuperar el uso y goce de sus derechos como accionista mayoritario de la Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S.A., como lo era hasta el 1 de agosto de 1997, en los términos de la legislación interna. En cuanto al resarcimiento relativo a los dividendos y las demás percepciones que le hubieran correspondido como accionista mayoritario y funcionario de dicha compañía, deberá igualmente aplicarse el derecho interno. Para todo ello, las peticiones respectivas deben someterse a las autoridades nacionales competentes. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Ivcher Bronstein vs Perú (Excepciones Preliminares)*, Sentencia de 6 de febrero de 2001, serie C, núm. 84.

Cantos fijando un monto indemnizatorio y una fecha para que se cumpliera con la obligación. El 4 de julio de 1986, ante el incumplimiento del acuerdo, presentó demanda contra dicha provincia y en contra el Estado argentino ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Una vez agotados los medios de defensa previstos en la legislación interna de Argentina y no habiendo obtenido resolución favorable, el 10 de marzo de 1999 cantos acudió ante la Corte IDH a presentar su denuncia por diversas violaciones a sus derechos, mismas que consideró que sufrió directamente y a través de las empresas de las cuales era dueño.

En su demanda Cantos solicitó la intervención del organismo internacional para los siguientes efectos:

1. Que se declarara que el Estado argentino había violado en perjuicio del señor Cantos los siguientes derechos consagrados en la Declaración Americana: derecho a la integridad personal (artículo V), derecho a las garantías judiciales (artículo VIII), derecho a la protección a la familia (artículo XVII), el derecho a la justicia (artículo XVIII), derecho a la propiedad privada (artículo XXI), derecho a la protección judicial (artículo XXV) y el derecho de petición (artículo XXIV).
2. Que se ordenara al Estado argentino el restablecimiento de sus derechos y se le reparara e indemnizara por las violaciones sufridas, dicha indemnización debería incluir los daños materiales, psicológicos y morales actualizados.
3. Que ordenara al Estado argentino el pago de las costas.
4. Que declarara que el Estado argentino debía reparar e indemnizar todos los efectos perjudiciales de la sentencia dictada en caso de ser violatorio de una norma internacional.

El Estado argentino hizo valer sus excepciones, una de ellas que será considerada ya que acontece para efectos de este trabajo sobre si la persona jurídica colectiva goza de la protección de los derechos fundamentales, fue la siguiente:

Argumentó que de acuerdo a lo establecido en el artículo, inciso 2, de la Convención Interamericana de Derechos humanos afirma: “Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano”. Sosteniendo que no era aplicable dicha convención a las personas jurídicas colectivas y por lo tanto las empresas y el señor Cantos no estaban amparados por el artículo 1.2 de la convención. Solicitando en consecuencia a la Corte IDH que se declarase incompetente para pronunciarse respecto del fondo del asunto.

El Estado argentino citó el siguiente pasaje extractado de pronunciamientos de la Comisión:

“Que el Preámbulo de la Convención Americana sobre Derechos Humanos así como las disposiciones del Artículo 1 (2) proveen que "para los propósitos de esta Convención, 'persona' significa todo ser humano", y que por consiguiente, el sistema de protección de los derechos humanos en este hemisferio se limita a la protección de personas naturales y no incluye personas jurídicas. [...]”

Realizando un análisis profundo a esta excepción la Corte IDH hizo notar que, en general, los derechos y obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que constituyen o que actúan en su nombre o representación.

La Corte IDH consideró que si bien la figura de las personas jurídicas colectivas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo número 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema de derecho.

Además se comprobó que todos los recursos administrativos y judiciales, salvo una denuncia penal y un amparo, fueron presentados directamente por derechos propios y en nombre de sus empresas por el señor Cantos.

El 28 de noviembre de 2002, se emitió sentencia en la cual se decretó que el Estado argentino violó el derecho de acceso a la justicia consagrado en los artículos 8.1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en perjuicio del señor José María Cantos.

En esta resolución no hubo un reconocimiento de que las personas jurídicas sean titulares de derechos humanos ya que la denuncia fue presentada por el señor Cantos y no por las personas jurídicas colectivas, pero la relevancia radica en la aportación de la Corte IDH al analizar las excepciones aclarando que una persona jurídica colectiva es una ficción jurídica, pero que las actuaciones de la autoridad recaen sobre las personas físicas que la integran.

V. 4. 3. Sentencias del Tribunal Constitucional de España.

El Tribunal Constitucional de España se ocupó del tema de la titularidad de derechos humanos de las personas jurídicas colectivas en la sentencia 64/1988 que resolvió un recurso de amparo presentado por la Administración General del Estado, en donde primero afirmó que:²²⁵

“El referido problema de la capacidad de derechos fundamentales es de difícil planteamiento y de difícil solución [...]. Es indiscutible que en línea de principio, los derechos fundamentales y las libertades públicas son derechos individuales que tienen al individuo como sujeto activo y al Estado por sujeto pasivo en la medida en que tienden a reconocer y proteger ámbitos de libertades o prestaciones que los poderes públicos deben otorgar o facilitar aquéllos. Se deduce así, sin especial dificultad, del artículo 10 de la Constitución española, que, en su apartado 1º, vincula los derechos inviolables con la dignidad de la persona y con el desarrollo de la personalidad y, en su apartado 2º, los conecta con los llamados derechos humanos.”

²²⁵ GÓMEZ MONTORO, Ángel. J., “La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas (Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España)”, *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 2, 2000, p. 33.

Sin embargo más adelante se afirma la necesidad de reconocer derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas para garantizar en definitiva los derechos fundamentales de los ciudadanos concluyendo que:²²⁶

“Es cierto, no obstante, la plena efectividad de los derechos fundamentales exige reconocer que la titularidad de los mismos no corresponde sólo a los individuos aisladamente considerados, sino también en cuanto se encuentran insertos en grupos y organizaciones, cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental.”

Esta línea de reconocimiento cada vez más amplio de derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas se dio en la sentencia 23/1989, cuyos antecedentes son los siguientes:²²⁷

La Sociedad General Española de Librería, Diarios, Revistas y Publicaciones, Sociedad Anónima, era titular concesionaria desde 1933 de un kiosco de prensa. Se convocó a concurso por el Ayuntamiento de Barcelona para la concesión de ese kiosco, la sociedad solicitó tomar parte en el mismo. El 20 de agosto de 1980 se le rechazó por no ser persona física como exigía el pliego de condiciones. Contra esta decisión la sociedad formuló escrito de alegaciones e impugnación, que fue desestimado por resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Barcelona el día 3 de octubre de 1980, confirmada después en reposición por otra de 28 de noviembre de 1980. Frente a estas resoluciones, la sociedad interpuso un recurso contencioso-administrativo.

En resolución del 3 de julio de 1981, el kiosco en cuestión fue adjudicado por el Ayuntamiento a una persona física, a pesar de que se había formulado escrito de reclamaciones en el procedimiento correspondiente. Contra dicha resolución se interpuso otro recurso contencioso-administrativo, que fue acumulado al anterior.

²²⁶ Idem.

²²⁷ Sentencia 23/1989 del 2 de febrero, emitida por Segunda Sala del Tribunal Constitucional de España, ponente: Gloria Begué Cantón.

La Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona dictó Sentencia el 4 de marzo de 1983, anulando las resoluciones impugnadas por violar el principio de igualdad.

El ayuntamiento apeló la sentencia, que fue revocada por otra de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo el 12 de abril de 1988, considerando que existía justificación para el trato desigual otorgado a las personas físicas y a las jurídicas colectivas, ya que constituye un exigencia social innegable el que la actividad sea ejercida por personas físicas de modesta condición económica que encuentran en ella un medio digno de subsistencia, tratando de evitar un monopolio de los puestos de ventas por empresas poderosas. Se concluyó que la exclusión de las personas jurídicas colectivas de los concursos en cuestión, fue justificada por responder a un fin de justicia social y promoción del trabajo de las clases necesitadas.

Es así que la sociedad interpuso un juicio de amparo contra las resoluciones del Ayuntamiento de Barcelona y la Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo que las confirmo, por vulnerar el principio de igualdad, principio que su consideración también rige para las personas jurídicas colectivas. A lo que el Ayuntamiento argumento que el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de su Constitución se refiere solamente a las personas físicas.

La segunda Sala del tribunal resolvió en la sentencia 23/1989 que era evidente que la cláusula del pliego de condiciones, a la que las resoluciones dan directo cumplimiento, introduce una desigualdad de trato entre las personas físicas y jurídicas colectivas, pero ello no implica que se haya infringido el derecho de igualdad, pues no siempre las personas físicas y las jurídicas, son equiparables desde el punto de vista que persigue la norma.

En cuanto al alegato del Ayuntamiento de Barcelona, sobre si el artículo 14 de la Constitución española amparaba o no el derecho de igualdad a las personas jurídicas colectivas, la Corte del Tribunal Constitucional Español sostuvo que los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en

medida en que por su naturaleza resulten aplicables a ellas. Esto ocurre por ejemplo con el derecho a la inviolabilidad del domicilio, o el derecho a la tutela judicial efectiva.

Y lo mismo puede decirse del derecho a la igualdad ante la ley, proclamado en el artículo 14 de la Constitución española, derecho que el precepto reconoce a los españoles sin hacer distinción entre personas físicas y jurídicas colectivas, lo cual no contraría que el propio artículo 14 prohíbe expresamente toda discriminación por razón de circunstancias que, como el nacimiento, la raza, el sexo, la religión o la opinión, son predicables exclusivamente o normalmente de las personas físicas.²²⁸ De un lado, la prohibición de tales discriminaciones concretas no agota el contenido del derecho a la igualdad jurídica, en su sentido positivo, y, de otro, el propio precepto constitucional prohíbe también, mediante una cláusula abierta, la discriminación fundada en otras condiciones personales o sociales, que pueden ser igualmente atributos de las personas jurídicas colectivas. De hecho, se consideró aplicable, implícitamente y sin oponer reparo alguno, el art. 14 de la Constitución española a las personas jurídicas colectivas de nacionalidad española.

En esta resolución no se le concedió el amparo a la sociedad debido a que no se violaba el principio de igualdad. Sin embargo esta resolución reconoce que las personas jurídicas colectivas gozan de derechos humanos pero que van a ser dependiendo de su naturaleza, es decir, no pueden gozar de aquellos derechos humanos que les sean propios y exclusivos de las personas físicas, por ejemplo una persona jurídica colectiva no pueden ser titulares del derecho a la educación, a la salud, a la vida, a la readaptación social, pero pueden ser titulares de los

²²⁸ El artículo 14 de la Constitución Española establece lo siguiente:

Artículo 14 Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

derechos como la libertad de asociación, igualdad, de inviolabilidad de domicilio, derecho de petición, derechos en materia tributaria, entre otros.²²⁹

A partir de la sentencia antes mencionada el Tribunal Constitucional de España sostuvo que las personas jurídicas colectivas son titulares de los derechos fundamentales, como se puede observar de una parte del texto de la sentencia 139/1995 que a continuación se transcribe:²³⁰

“Si el objetivo y función de los derechos fundamentales es la protección del individuo, sea como tal individuo o sea en colectividad, es lógico que las organizaciones que las personas naturales crean para la protección de sus intereses sean titulares de derechos fundamentales, en tanto y cuanto éstos sirvan para proteger los fines para los que han sido constituidas. En consecuencia, las personas colectivas no actúan, en estos casos, sólo en defensa de un interés legítimo en el sentido del artículo 162.1 b) de la Constitución española sino como titulares de un derecho propio. Atribuir a las personas colectivas la titularidad de derechos fundamentales, y no un simple interés legítimo, supone crear una muralla de derechos frente a cualquiera de los poderes de pretensiones invasoras, y supone, además, ampliar el círculo de la eficacia de los mismos más allá del ámbito de lo privado y de lo subjetivo para ocupar un ámbito colectivo y social.”²³¹

V. 4. 4. Resoluciones de la Corte Constitucional Colombiana.

La CCC se ha pronunciado en favor de la titularidad de los derechos fundamentales de las personas jurídicas colectivas, como se puede observar en la Sentencia T-462/97,²³² caso en el que una sociedad denominada Master Drilling Ltda solicitó que se le protegiera su derecho fundamental al Habeas Data,²³³ el

²²⁹ Sentencia 37/1985 del 15 de febrero emitida por la Primera Sala del Tribunal Constitucional español, ponente: Don Francisco Rubio LLorente.

²³⁰ GÓMEZ MONTORO, Ángel J., *op. cit.*, nota 225, p. 35.

²³¹ Este criterio fue reiterado en la sentencia 183/1995 del mismo Tribunal Constitucional.

²³² Sentencia T-462/97 del 24 de septiembre, emitida por Sala Novena de Revisión de la Corte Constitucional colombiana, ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

²³³ El habeas data es la facultad que tiene cada persona para conocer, actualizar, bloquear, suprimir y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas, lo que constata su calidad de derecho fundamental.

cual incluye los derechos a conocer, actualizar y rectificar la información que se recoja en bancos de datos de todos y en archivos de entidades públicas y privadas, vulnerado por Bancoquía y la CIFI al cancelarle una cuenta corriente a dicha entidad supuestamente por tener un mal manejo, y así violando de igual forma sus derechos fundamentales a la intimidad y buen nombre.

En dicho caso se analizó la titularidad de los derechos fundamentales de las personas jurídicas colectivas, ya que anteriormente mediante sentencia del 7 de abril de 1997, el Juzgado Primero Civil de Pereira, única instancia, decidió denegar la tutela del derecho a la información de la Sociedad Master Drilling, argumentando que los derechos a la intimidad de las personas, sólo era predicable a las personas naturales y no las personas jurídicas colectivas y por lo tanto negando de igual forma su derecho al habeas data afirmando que no tenía legitimación para interponer la acción de tutela a su defensa.

Del análisis que realizó la Corte, se manifestó a favor de la titularidad de las personas jurídicas colectivas de la siguiente manera:

“En relación con la condición de titulares de derechos fundamentales que ostentan las personas jurídicas, esta Corporación, en reiterada jurisprudencia, que ha afirmado que por ser capaces de una voluntad racional y autónoma, estos entes colectivos son verdaderas personas en sentido jurídico, esto es titulares de derechos y obligaciones y, en especial, titulares también de derechos fundamentales.”

La CCC resolvió que las personas jurídicas colectivas son titulares del derecho fundamental al buen nombre, y a la intimidad, y como consecuencia lo son también del derecho del habeas data, ya están vinculados directamente, siendo el habeas data una garantía de esos derechos.

La sentencia anterior no ha sido la única que ha resuelto a favor de la titularidad de los derechos fundamentales de la persona jurídica colectiva. La CCC

Sentencia C-1011/08 del 16 de octubre, emitida por Pleno de la Corte Constitucional colombiana, ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño.

en la sentencia número T- 396/93,²³⁴ en la cual el ciudadano Mauro Ivan Avella Lozano actuando en su condición de representante le de la empresa Transporte Bolívar S. A. solicitó que se le amparara el derecho fundamental al debido proceso, se manifestó en el mismo sentido que la anteriormente comentada, aclarando que si bien se le protegen derechos humanos, deben de ser de acuerdo a su naturaleza de la siguiente manera:

“Esta corporación en reiterada jurisprudencia ha sentado el principio de que la persona jurídica es titular de derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, y así, por ejemplo, se ha manifestado que estos entes colectivos tienen la titularidad para invocar la acción de tutela, ya que son titulares de derechos fundamentales en virtud de la protección de las personas naturales asociadas (vía indirecta) y de la necesaria protección de la entidad moral en sí, vía directa, en los casos en que es necesario proteger su titularidad, es decir, su existencia como sujeto de derecho [...].

La persona jurídica no es titular de los derechos inherentes a la persona humana, es cierto, pero sí de derechos fundamentales asimilados, por razonabilidad, a ella. No tiene el derecho a la vida, pero sí al respeto a su existencia jurídica (Cfr. art. 14 C.P.). Igualmente, se encuentra que por derivación lógica, por lo menos, es titular de derechos constitucionales fundamentales, los cuales se presentan en ella no de idéntica forma a como se presentan en la persona natural.”

La CCC amparó a dicha empresa resolviendo que es titular del derecho fundamental de debido proceso, ya que sería inaceptable que se le sometiera a la discriminación de no considerarla como titular de las garantías que el Estado Social de Derecho ha brindado por manifestación de los fines que persigue, a toda persona sin distinción alguna.

²³⁴ Sentencia T-396/93 del 16 de septiembre de 1993 emitida por la Sala Novena de Revisión de la Corte Constitucional Colombiana, ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

V. 4. 5. Situación en México de la protección de los derechos humanos de las personas jurídicas colectivas.

La reforma al artículo 1º de la CPEUM mencionada en capítulos anteriores, constituye un cambio de paradigma en el orden jurídico nacional, pues estipula que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la propia norma fundamental y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Esto implica reconocer a los tratados referidos de derechos humanos y en aquellos que aunque no sea específicamente de materia de derechos humanos otorguen algún derecho humano, un carácter particular equiparable a las normas constitucionales, conformándolos dentro del bloque de constitucionalidad²³⁵ en la medida que los convenios internacionales pasan a formar parte del contenido de la Constitución.²³⁶

Además se sustituyó la expresión *individuos* por la *todas las personas*, no estableciendo expresamente si son titulares de derechos humanos las personas jurídicas colectivas o solamente las personas físicas como se ha hecho en las constituciones de otros países.

Atendiendo lo anterior, al dar observancia a los tratados internacionales, como se observó anteriormente, el Pacto de San José establece en su artículo 1º que persona es “todo ser humano”, lo cual hace suponer que al utilizar en la CPEUM, las palabras “todas las personas”, se podría entender que se refiere a las personas jurídicas físicas.

Empero durante el proceso legislativo de la reforma constitucional, se concluyó, para efectos de la redacción del artículo 1º constitucional, la sustitución de la palabra “individuo” por “persona”, lo cual se deduce del análisis al dictamen

²³⁵ El bloque de constitucionalidad es aquel conjunto de normas que tienen jerarquía constitucional en el ordenamiento jurídico de cada país. GÓNGORA MERA, Manuel Eduardo, “El bloque de constitucionalidad en Argentina y su relevancia en la lucha contra la impunidad” Centro de Derechos Humanos de Nuremberg, 2007, disponible en: http://www.nmrz.de/wp-content/uploads/2009/11/Bloque_Constitucionalidad_Argentina_impunidad.pdf. Fecha de consulta: 30 de marzo de 2013.

²³⁶ Amparo directo, D. A 782/2011, quejosa: Radiomóvil Dipsa, S. A. de C. V., ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla, secretaria: Indira Martínez Fernández, Sentencia de 1 de marzo de 2012.

emitido por las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos, con opinión de la Comisión de Reforma del Estado, respecto de la minuta del Proyecto de Decreto que modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la CPEUM, en materia de derechos humanos, de tres de marzo y uno de febrero de dos mil once, respectivamente, así como su respectiva discusión en el Pleno del Senado de la Republica; lo anterior, pues la Cámara de Diputados aprobó la minuta que le fue presentada y realizó diversas modificaciones, entre ellas, aquella que permite incluir dentro del término “persona” a las personas jurídicas colectivas, en los siguientes términos.²³⁷

“Primera. Respecto al párrafo primero del artículo 1º constitucional, estas comisiones dictaminadoras estiman convenientemente precisar que la incorporación del término “persona” propuesto desde la Cámara de origen es adecuado, entendiendo por tal, a todo ser humano titular de iguales derechos y deberes emanados de su común dignidad y en los casos en que ello sea aplicable debe ampliarse a las personas jurídicas [...]”²³⁸

De la transcripción anterior se observa que el constituyente permanente ha favorecido una interpretación donde se reconoce la titularidad de los derechos humanos a las personas jurídicas colectivas.²³⁹

Además, México ha suscrito sin número de pactos internacionales en donde se ha refrendado el compromiso de respetar los derechos humanos en su sentido más amplio, conformando el corpus iuris aplicable,²⁴⁰ que como bloque de constitucionalidad, recoge ahora la Constitución y amplía o complementa a convenciones, en particular la Convención Americana de Derechos Humanos y los

²³⁷ TRON, Jean Claude, *op. cit.*, nota 13, p. 7.

²³⁸ Visible en la Memoria Legislativa integrada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, p. 563. Disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/constitucion/PDFs/proceso%legislativo%20derechos%20humanos.pdf>

²³⁹ TRON, Jean Claude, *op. cit.*, nota 13, p. 8.

²⁴⁰ Se tiene que dar observancia al corpus iuris internacional, que está conformado por un conjunto de instrumentos internacionales de contenido y efectos variados (tratados, convenios, resoluciones y declaraciones). Corte Internacional de Derechos Humanos, Caso de los hermanos Gómez Paquiyauri vs Perú, sentencia del 8 de julio de 2004, serie C, núm. 110, párr. 166.

Criterios de la Corte IDH. Esta Corte como se vio anteriormente en el análisis del caso Cantos vs Argentina reconoció que las personas jurídicas colectivas en determinados supuestos son titulares de los derechos consagrados en la convención, ya que los derechos y obligaciones atribuidos a las personas jurídicas colectivas se resuelven, a la postre, en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o actúan en su nombre o representación, por lo tanto México aplicando el principio pro persona, en la cual se tiene la obligación de interpretar de la forma más extensiva cuando se trata de reconocer derechos humanos protegidos, y más restrictiva en cuanto a sus limitaciones, y el principio de progresividad, se debe de dar observancia a dicha resolución.²⁴¹

En México la legislación sobre los medios de tutela de la Constitución reconoce legitimación de las personas jurídicas colectivas o molares,²⁴² esto en los artículos 6º y 7º de la Ley de Amparo que a continuación se transcriben:

“Artículo 6º. El juicio de amparo puede promoverse por la persona física o moral a quien afecte la norma general o el acto reclamado en términos de la fracción I del artículo 5o. de esta Ley. El quejoso podrá hacerlo por sí, por su representante legal o por su apoderado, o por cualquier persona en los casos previstos en esta Ley.

Artículo 7º. La Federación, los Estados, el Distrito Federal, los municipios o cualquier persona moral pública podrán solicitar amparo por conducto de los servidores públicos o representantes que señalen las disposiciones aplicables, cuando la norma general, un acto u omisión los afecten en su patrimonio respecto de relaciones jurídicas en las que se encuentren en un plano de igualdad con los particulares.

Se puede observar en estos artículos que se deja abierta la posibilidad de que las personas jurídicas colectivas acudan al juicio de amparo, Miguel Carbonell comenta al respecto: “...se debe pensar que en esa medida son también titulares

²⁴¹ Ibidem, p. 12.

²⁴² CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, Nota 8, p. 110.

de derechos fundamentales”.²⁴³ Lo anterior comenta que es debido a que no tendría caso reconocerles la posibilidad de promover juicios de amparo si no se pensara que tienen esa titularidad, ya que el juicio de amparo siempre se promueve en contra de una presunta violación de derechos fundamentales o contra una invasión de esferas competenciales entre diversos niveles de gobierno, todo esto establecido en el artículo 103 de CPEUM.²⁴⁴

Sin embargo hay quienes opinan que esto no quiere decir que se le esté reconociendo la titularidad de esos derechos, sino que se les reconoce que dichas personas tienen un interés legítimo para acudir al juicio de amparo,²⁴⁵ ya que es una norma de legitimación procesal y no de atribución o reconocimiento de titularidad de derechos y por qué la legitimación se justifica no en función de la titularidad, sino de la existencia de un interés legítimo, empero es una gran apertura de los derechos fundamentales hacia las personas jurídicas colectivas que permite intervenir en un proceso directamente y exclusivamente encaminado a la tutela de los derechos fundamentales.²⁴⁶

²⁴³ CARBONELL, *op. cit.*, nota 12, p. 40.

²⁴⁴ *Idem.*

El artículo 103 de la CPEUM establece lo siguiente:

Artículo 103. Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte;
- II. Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
- III. Por normas generales o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

²⁴⁵ La Primera Sala de la SCJN ha definido el interés legítimo como aquel interés personal, individual o colectivo, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que puede traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso derivado de una afectación a su esfera jurídica en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública o de cualquier otra. Primera Sala, “Interés legítimo en el amparo. Su diferencia con el interés simple”, tesis aislada en materia común 1a. XLIII/2013, publicada en *Semanaria Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, febrero de 2013, p. 822.

²⁴⁶ GÓMEZ MONTORO, Ángel J., *op. cit.*, nota 225, p. 29.

Al analizar el contenido de los artículos 6º y 7º de La ley de Amparo, se observa que se les están reconociendo la protección de derechos fundamentales tanto a las personas jurídicas colectivas de derecho privado como a las de derecho público.

La persona jurídica colectiva de derecho público por regla general no es titular de derechos fundamentales,²⁴⁷ este tipo de personas tienen más bien en vez “competencias” o “atribuciones.”²⁴⁸ Estas “competencias” o “atribuciones” tienen su propia vía de defensa otorgada en la Constitución en el artículo 105, fracción I, mediante las controversias constitucionales las cuales conocerá la SCJN, la mayoría de las personas colectivas de derecho público han optado más por esta vía.²⁴⁹

²⁴⁷ Sobre este tema, la Primera Sala del Tribunal Constitucional Alemán en la sentencia 1 BVR 578/63 del 2 de mayo de 1967, señaló que los derechos fundamentales no se aplican, en principio, a las personas jurídicas del derecho público, en tanto que desempeñen funciones públicas; esto en razón que los derechos fundamentales se refieren a la relación de los individuos con el poder público, entonces es incompatible hacer al Estado mismo portador o beneficiario de estos derechos, por cuanto no puede ser al mismo tiempo su destinatario y garante. No obstante la excepción es cuando se inserta directamente en el ámbito de la vida que protegen los derechos fundamentales, como en el caso de Universidades Públicas. *SCHAWABE, Jürgen, Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes compiladas por Jürgen Schawabe*, México, Editorial Konrad Stifug, 2009, pp. 451 y 452.

²⁴⁸ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 112.

²⁴⁹ El artículo 105 de la CPEUM establece lo siguiente:

“Artículo 105. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieran a la materia electoral, se susciten entre:

- a) La Federación y un Estado o el Distrito Federal;
- b) La Federación y un municipio;
- c) El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquél y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;
- d) Un Estado y otro;
- e) Un Estado y el Distrito Federal;
- f) El Distrito Federal y un municipio;
- g) Dos municipios de diversos Estados;
- h) Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; i) Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;

Excepcionalmente, se podría aceptar que una persona jurídica colectiva de derecho público promoviera juicios de amparo en los términos del ya mencionado artículo 7º de la ley respectiva, cuando se afecten sus intereses patrimoniales o incluso cuando se vea afectado su derecho a una tutela efectiva.²⁵⁰

Al respecto la segunda sala de la SCJN ha emitido las siguientes tesis:

PERSONAS MORALES OFICIALES, SU CAPACIDAD PARA PEDIR AMPARO.

Para que una persona moral oficial, como lo es un Ayuntamiento, tenga derecho de pedir amparo, se necesita que actúe en su carácter de entidad jurídica de derecho civil, es decir, que defienda bienes, derechos o intereses de carácter patrimonial; mas cuando la Federación le exige la contribución que a la misma corresponde sobre todos los impuestos, no puede decirse que el reclamante comparece defendiendo derechos de carácter patrimonial; pues el cobro de contribuciones, por parte de las autoridades, constituye un acto de poder y no de derecho civil, y nada importa que los impuestos que recauda el Ayuntamiento, tengan como fin que se lleve a cabo un contrato de servicio público, celebrado entre el Ayuntamiento y un particular, porque esto no cambia la naturaleza jurídica de la cuestión, desde el momento en que los contribuyentes son ajenos a ese contrato y no aparece que hayan intervenido en él, ni se reclaman relaciones jurídicas emanadas del mismo contrato, sino del cobro que la Hacienda Pública

j) Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y

k) Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

Las controversias constitucionales entonces son procesos, mediante los cuales, se resuelven conflictos de las personas jurídicas colectivas públicas por invasión de competencias o por cualquier tipo de violación a la Constitución Federal, por parte de los órganos señalados anteriormente."

²⁵⁰ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 12, p. 41.

Federal hace sobre la recaudación que el Ayuntamiento llevó a cabo, para realizar el servicio público.²⁵¹

PERSONAS MORALES DE ORDEN PÚBLICO. El Estado, cuerpo político de la nación, puede manifestarse, en sus relaciones con los particulares bajo dos fases distintas: como entidad soberana, encargada de velar por el bien común, por medio de dictados imperativos, cuya observancia es obligatoria, y como entidad jurídica porque, poseedora de bienes propios, que le son indispensables para ejercer sus funciones, le es necesario también entrar en relaciones de naturaleza civil, con los poseedores de otros bienes o con personas encargadas de la administración de aquéllos. Bajo esta segunda fase, el Estado, como persona moral, capaz de adquirir derechos y de contraer obligaciones, está en aptitud de poner en ejercicio todos aquellos medios que la ley concede a las personas civiles, para la defensa de unos y otras, entre ellos, el recurso de amparo; pero como entidad soberana no puede ejercer ninguno de estos medios, sin desconocer su propia soberanía, dando lugar a que se desconociera todo el imperio, toda la autoridad a los atributos propios de un acto soberano; la cual reconoce la Ley de Amparo, cuando declara que las personas morales oficiales, "podrán pedirlo cuando actúen en su carácter de entidades jurídicas, por medio de los funcionarios que designen las leyes respectivas".²⁵²

Como se puede apreciar de los textos transcritos, considera la Segunda Sala de la SCJN, que para que una persona jurídica colectiva de derecho público tenga derecho a pedir amparo, se necesita que actúe en su carácter de entidad jurídica de derecho civil, es decir defienda bienes, derechos o intereses de carácter patrimonial, siendo capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, teniendo así la aptitud de poner en ejercicio los mismos medios que la ley concede a las personas civiles. Esta equiparación en el obrar, indujo al legislador a dotar al

²⁵¹ Segunda Sala, "Personas morales oficiales, su capacidad para pedir amparo", tesis aislada en materia común, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLII, p. 3193.

²⁵² Segunda Sala, "Personas morales de orden público", tesis aislada en materia administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XXVII, p. 2049.

Estado y a sus personas morales públicas de los mismos derechos tutelares que al individuo.²⁵³

Al respecto Miguel Carbonell menciona que las personas jurídicas colectivas de derecho público serán titulares de los mismos derechos que tienen las personas jurídicas colectivas de derecho privado cuando actúen bajo la legislación de derecho privado.²⁵⁴ En estos casos habrá una semejanza con las personas colectivas privadas y por ende tendrán el mismo régimen jurídico.

V. 4. 5. 1. Resoluciones del Poder Judicial de la Federación.

El Poder Judicial de la Federación en México ha emitido diversos criterios sobre la protección de los derechos fundamentales de las personas jurídicas colectivas, que a pesar de que no todos ellos han llegado a formar jurisprudencia,²⁵⁵ se puede observar una postura a favor de la protección de los derechos fundamentales.

Se ha resuelto que si bien el artículo 1º de la CPEUM no dispuso expresamente como titulares a las personas jurídicas colectivas como en la Constitución de Alemania, el termino personas, mediante una interpretación extensiva, funcional y útil, debe entenderse que no sólo tutela a las personas físicas, sino que también a las personas jurídicas colectivas en aquellos derechos

²⁵³ TRON, Jean Claude, *op. cit.*, nota 13, p. 17.

²⁵⁴ CARBONELL, Miguel, *op. cit.*, nota 8, p. 112.

²⁵⁵ De acuerdo al artículo 215 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y por sustitución. La jurisprudencia por reiteración de criterios, se establece cuando se sustenta un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resuelta en diferentes sesiones, cuando son emitidos por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación todas ellos por una mayoría de ocho votos, cuando son emitidos por la salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por una mayoría de cuatro votos y cuando se emitidos por tribunales colegiados de circuito la votación deberá ser unánime de acuerdo a lo establecido en los artículo 222, 223 y 224 de la Ley de Amparo. La jurisprudencia por contradicción se establece al dilucidar los criterios discrepantes sostenidos entre las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los Plenos de Circuito o entre los tribunales colegiados de circuito, en los asuntos de su competencia de acuerdo al artículo 225. Y por último la jurisprudencia que por reiteración o contradicción que establecieron el pleno o las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Plenos de Circuito, podrá ser sustituida previa petición de algunos de sus magistrados, con motivo de algún caso concreto, expresando las razones por las cuales se estima que debe hacerse dicha sustitución emitiendo así jurisprudencia por sustitución de acuerdo al artículo 230 de la Ley de Amparo.

compatibles con su naturaleza,²⁵⁶ además siguiendo el principio pro persona, si diversos instrumentos internacionales prevén como titulares de derechos a las personas jurídicas colectivas, debe seguirse esa interpretación amplia y garantista en México, como se puede observar en la siguiente tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:²⁵⁷

PERSONAS JURÍDICAS. SON TITULARES DE LOS DERECHOS HUMANOS COMPATIBLES CON SU NATURALEZA. Del preámbulo y del contenido de la Convención Americana sobre Derechos Humanos se advierte, en principio, que los derechos que reconoce son sólo los inherentes a la persona humana, pues aquél hace referencia expresa a los "derechos esenciales del hombre", y el artículo 1, numeral 2, del propio ordenamiento, prevé que persona es todo ser humano. Por otra parte, la reforma al artículo 10. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, constituye un cambio de paradigma en el orden jurídico nacional, pues dicho precepto ahora dispone que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la propia Norma Fundamental y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, lo cual implica reconocer a los tratados referidos a derechos humanos un carácter particular, equiparable a las normas constitucionales, conformando un nuevo bloque de constitucionalidad, en la medida en que aquéllos pasan a formar parte del contenido de la Constitución, integrando una unidad exigible o imponible a todos los actos u omisiones que puedan ser lesivos de derechos fundamentales. En estas condiciones, si bien es cierto que el Órgano Reformador de la Constitución no dispuso expresamente como titulares de los derechos consagrados en ella a las personas jurídicas, como sí se hace en otras normas fundamentales e instrumentos internacionales como la Constitución Alemana o el Protocolo No. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, también lo es que el texto constitucional citado alude lisa y llanamente

²⁵⁶ La doctrina y jurisprudencia están de acuerdo en que hay derechos que se vinculan a ciertas propiedades del hombre o a ciertos comportamientos de los que sólo éste es capaz y que por ello no son aplicables a las personas jurídicas colectivas. GÓMEZ MONTORO, Ángel J., *op. cit.*, nota 225, p. 55.

²⁵⁷ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, "Personas jurídicas. Son titulares de los derechos humanos compatibles con su naturaleza", tesis aislada I.4o. A. 2 k (10a.) en materia constitucional, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, agosto de 2012, p. 1875.

al término "personas", por lo que de una interpretación extensiva, funcional y útil, debe entenderse que no sólo se orienta a la tutela de las personas físicas, sino también de las jurídicas, en aquellos derechos compatibles con su naturaleza, como los de acceso a la justicia, seguridad jurídica, legalidad, propiedad y los relativos a la materia tributaria, entre otros, máxime que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha reconocido explícitamente, en el caso Cantos vs. Argentina, que las personas jurídicas, en determinados supuestos, son titulares de los derechos consagrados en el Pacto de San José, al reconocer el de constituir asociaciones o sociedades para la consecución de un determinado fin y, en esta medida, son objeto de protección. Además, México ha suscrito un sinnúmero de pactos internacionales en los que ha refrendado el compromiso de respetar los derechos humanos en su connotación común o amplia, lo que incluye la relación y sentido que a la institución se atribuye en el ámbito nacional, pero también el reconocido en otras latitudes, reforzando el corpus iuris aplicable que, como bloque de constitucionalidad, recoge la Constitución Mexicana y amplía o complementa a convenciones, en particular a la inicialmente mencionada. Refuerza lo anterior el hecho de que a partir de la nueva redacción del artículo 10. constitucional y de la sentencia dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con motivo del acatamiento a lo ordenado en el caso Radilla Pacheco, registrada bajo el número varios 912/2010, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro I, Tomo 1, octubre de 2011, página 313, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de la forma más benéfica para la persona, lo que implica que no necesariamente hay una jerarquía entre ellas, sino que se aplicará la que ofrezca una protección más amplia; en esta medida, si diversos instrumentos internacionales prevén como titulares de derechos humanos a las personas jurídicas, debe seguirse esta interpretación amplia y garantista en la jurisprudencia mexicana.

Asimismo se ha resuelto que las personas jurídicas colectivas gozarán de la protección de los derechos humanos, siempre y cuando esos derechos sean acordes con la finalidad que persiguen, encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos derechos fundamentales que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de referida finalidad, ya que el

ordenamiento jurídico le atribuye personalidad y su capacidad jurídica, sujeto independiente de derechos y obligaciones acorde al título segundo, del libro primero, del Código Civil Federal,²⁵⁸ y al artículo 9º de la Carta Magna.²⁵⁹ Y el hecho de que el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, establezca que personas son los seres humanos, no es un obstáculo, ya que tal sistema no sustituye a las jurisdicciones nacionales, sino que otorga una protección coadyuvante o complementaria tal como se sostiene en la tesis que se transcribe.²⁶⁰

PERSONAS MORALES O JURÍDICAS. DEBEN GOZAR NO SÓLO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES, Y DE LAS GARANTÍAS PARA SU PROTECCIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ESTÉN ENCAMINADOS A PROTEGER SU OBJETO SOCIAL, SINO TAMBIÉN DE AQUELLOS QUE APAREZCAN COMO MEDIO O INSTRUMENTO NECESARIO PARA LA CONSECUCIÓN DE LA FINALIDAD QUE PERSIGUEN. Las personas morales o jurídicas son sujetos protegidos por el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que deben gozar de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, siempre y cuando sean acordes con la finalidad que persiguen, por

²⁵⁸ En el título segundo del libro primero del Código Civil Federal denominado de las Personas Morales establece en su artículo 26 lo siguiente:

Artículo 26. Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución.

²⁵⁹ El artículo 9 constitucional establece el derecho de libertad de asociación de la siguiente forma:

Artículo 9o. No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada, tiene derecho de deliberar.

²⁶⁰ Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, “Personas morales o jurídicas. Deben gozar no sólo de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la constitución y en los tratados internacionales, y de las garantías para su protección, siempre y cuando estén encaminados a proteger su objeto social, sino también de aquellos que aparezcan como medio o instrumento para la consecución de la finalidad que persiguen”, tesis aislada XXVI.5o. (V Región) 2 k (10a.) en materia constitucional y común, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, agosto de 2012, p. 1876

estar encaminados a la protección de su objeto social, así como de aquellos que aparezcan como medio o instrumento necesario para la consecución de la finalidad referida. Lo anterior es así, porque en la palabra "personas", para efectos del artículo indicado, no sólo se incluye a la persona física, o ser humano, sino también a la moral o jurídica, quien es la organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, dotada de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y de un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico, como sujeto independiente de derechos y obligaciones, acorde al título segundo del libro primero del Código Civil Federal, al artículo 9o. de la Carta Magna y conforme a la interpretación de protección más amplia que, en materia de derechos humanos se autoriza en el párrafo segundo del artículo 1o. constitucional. Sin que sea obstáculo que los derechos fundamentales, en el sistema interamericano de derechos humanos, sean de los seres humanos, pues tal sistema no sustituye a las jurisdicciones nacionales, sino que otorga una protección coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho interno de los Estados Americanos, por lo que una vez arraigados los derechos humanos en el derecho constitucional propio y singular del Estado mexicano, éstos se han constituido en fundamentales, y su goce, así como el de las garantías para su protección, ha sido establecido por el propio derecho constitucional a favor de las personas y no sólo del ser humano.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito ha sostenido que la intención que tuvo el constituyente en la reforma constitucional que se publicó en el DOF el 10 de junio del 2011 al sustituir la palabra "individuo" por la de "persona", es utilizar una expresión que no se refiere únicamente a un solo género, sino utilizar una expresión más amplia en la cual incluye a las personas jurídicas colectivas tal y como se observa en la tesis que a continuación se transcribe:²⁶¹

²⁶¹ Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, "Derecho a la dignidad humana. Es connatural a las personas físicas y no a las morales", tesis aislada VI. 3o. A.1k (10a.)

DERECHO A LA DIGNIDAD HUMANA. ES CONNATURAL A LAS PERSONAS FÍSICAS Y NO A LAS MORALES.

Del proceso legislativo que culminó con la reforma al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se advierte que la intención del Constituyente Permanente de sustituir en su primer párrafo la voz "individuo" por "personas", es la de utilizar una expresión que no se refiera a un género en particular y abarcar "a todo ser humano titular de iguales derechos y deberes emanados de su común dignidad y en los casos en que ello sea aplicable debe ampliarse a las personas jurídicas.". Ello evidencia que, por regla general, las personas morales previstas en el artículo 25 del Código Civil Federal son titulares de los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección [...]."

A raíz de la sentencia del caso Radilla Pacheco se inició una consulta por parte de la SCJN el 26 de mayo del 2010,²⁶² formando el expediente "varios" 489/2010, en donde se resolvió que el Estado mexicano debe ejercer un control de convencionalidad *ex officio*,²⁶³ el cual se ha resuelto que también tutela a las personas jurídicas colectivas, tal como lo demuestra la siguiente jurisprudencia que a continuación se transcribe:²⁶⁴

en materia constitucional, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, febrero de 2013, p. 1344.

²⁶² Véase nota 47.

²⁶³ El control de convencionalidad *ex officio* es la obligación que tienen los poderes judiciales como órganos del Estado de interpretar los derechos y libertades reconocidos en el sistema jurídico de conformidad con los tratados internacionales de derechos humanos, lo que conlleva por una parte, velar porque ninguna norma jerárquicamente inferior a éstos afecte el objeto y fin de protección de la persona, pero a la vez que por el contenido de éstos se nutra el texto constitucional, se amplíe y se mejore donde sea necesario o prevalezca aquel donde es suficiente su contenido. CASTILLA, Karlos. "El control de convencionalidad: un nuevo debate en México a partir de la sentencia del caso Radilla Pacheco", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, México, Vol. XI, núm. 105, 2011, p. 64.

²⁶⁴ Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, "Control de convencionalidad *ex officio*. Debe orientarse a la tutela de las personas jurídicas, cuando se protejan los derechos y libertades de acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas.", tesis de jurisprudencia VI. 3o. (II Región) en materia común, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, mayo de 2013, p. 1092.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. DEBE ORIENTARSE A LA TUTELA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, CUANDO SE PROTEJAN LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE ACCESO A LA JUSTICIA, SEGURIDAD JURÍDICA Y LEGALIDAD DE SUS SOCIOS, INTEGRANTES O ACCIONISTAS.

Aun cuando en el ámbito jurídico no se han reconocido derechos humanos a las personas jurídicas, lo cierto es que en el caso Cantos vs. Argentina, cuyas sentencias preliminares y de fondo se dictaron el 7 de septiembre de 2001 y 28 de noviembre de 2002, respectivamente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos determinó que el individuo puede invocar violación a sus derechos protegidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incluso cuando ésta derive, a su vez, de la afectación a personas jurídicas; en este sentido, dicho criterio orientador pone de manifiesto que, bajo determinados supuestos, el individuo puede acudir a dicho órgano para defender sus derechos fundamentales, aun cuando estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el propio sistema jurídico. En esas condiciones, el control de convencionalidad ex officio no sólo puede estar orientado a la tutela de las personas físicas, sino también a las jurídicas, cuando se protejan derechos que sean compatibles con su naturaleza, como los derechos y libertades de acceso a la justicia, seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas, atento al segundo párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con ésta y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y acorde con los artículos 8, numeral 1 y 25 de la citada convención, en relación con los preceptos 14 y 17 constitucionales.

Atendiendo al principio de progresividad explicado anteriormente, los derechos evolucionan de la misma forma en que las necesidades de las sociedades se desenvuelven. Así, hoy en día, se impone el reconocimiento no sólo a las personas físicas en lo individual como sujetos de derechos fundamentales, sino también se hace extensiva la protección a esas mismas

personas físicas aunque estén encubiertas por personas jurídicas colectivas, tal y como se ha reconocido a nivel internacional.²⁶⁵

V. 5. Postura de la Procuraduría de la Defensa del contribuyente sobre la protección de las personas jurídicas colectivas.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman, tutela por la defensa de los derechos fundamentales de toda persona que pagan impuestos, incluyendo a las personas jurídicas colectiva o también llamadas personas morales, pues afirma que se trata de sociedades integradas por personas humanas que además de contribuir de manera importante a la recaudación, se conforma de individuos organizados que son quienes finalmente reciben el impacto de la carga tributaria.²⁶⁶

La Procuraduría reconoce que ellos se encargaran de la defensa por violaciones a los derechos fundamentales a estos entes ficticios, como se puede ver de la transcripción del siguiente texto:

“Esta Procuraduría coincide, como se ha afirmado en las diversas resoluciones jurisdiccionales, documentos y legislaciones citadas en este documento, que si bien no puede determinarse que las personas jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos como tal, es dable afirmar que la titularidad de estos derechos no puede restringirse sólo a las personas jurídicas 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 integra, por lo que la tutela de dichos derechos también debe hacerse extensiva a las personas jurídicas colectivas.”

Por lo tanto, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuya tarea estriba en proteger, vigilar y defender los derechos de los pagadores de impuestos, considera que todas sus atribuciones sustantivas, y especialmente la referente a su actuación como el Ombudsman del contribuyente, debe ejercerse con independencia de que los actos de las autoridades fiscales sean dirigidos a las

²⁶⁵ LADRÓN, Diana, et al., *op. cit.*, nota 191, p. 9.

²⁶⁶ LADRÓN, Diana, et al., *op. cit.*, nota 16, p. 5.

personas físicas, o bien a éstas mismas pero a través de personas jurídicas colectivas o también llamadas personas morales, garantizando su acceso a la justicia fiscal.²⁶⁷

V. 6. Postura del tesista de la protección de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a las personas jurídicas colectivas.

Para poder señalar si la persona jurídica colectiva tiene o no la titularidad de los derechos fundamentales consagrados en la CPEUM y los tratados internacionales, primero hay que atender a que se entiende por ser titular de un derecho.

Tener un derecho implica tener relación de correspondencia existente entre un derecho subjetivo y un sujeto determinado, o calidad de sujeto de una relación jurídica básica.²⁶⁸ Ser titular es aquel de quien se pretende la protección del bien de la personalidad de que se trate.²⁶⁹

Por lo tanto se considera que la persona jurídica colectiva no es titular de derechos humanos, ya que a quien le corresponde la existencia del derecho subjetivo y se pretende la protección de los derechos humanos son de las personas jurídicas físicas, esto debido a que los derechos humanos como su nombre lo indica, son derechos inherentes a los humanos y cuyo fundamento se encuentra en la noción de la dignidad humana, dignidad que estos entes ficticios no poseen.

No obstante, el hecho de que las personas jurídicas colectivas no sean titular de los derechos humanos, no quiere decir que no se les brinde la protección de ellos. Ellas gozan de la protección de las garantías constitucionales, ya que si no se les brindara la protección, paradójicamente se les estaría violando a las

²⁶⁷ LADRÓN, Diana, et al., *op. cit.*, nota 191, p. 25.

²⁶⁸ *Diccionario de Derecho*, De Pina Vara, Rafael, 33a. Ed., México, Porrúa, 2004., p. 477.

²⁶⁹ Disponible en:
http://www.fongdcam.org/manuales/derechoshumanos/datos/docs/Punto%20%20Articulos%20y%20Documentos%20de%20referencia/2.1%20DEFINICIONES%20%20TEORIAS%20CARACTERISTICAS/2.1.14%20iepala_sujeto%20de%20los%20Derechos%20Humanos.pdf Fecha de consulta 20 de abril de 2013.

personas físicas que la conforman los derechos otorgados por la misma CPEUM y tratados internacionales, como son el derecho a la libertad de asociación y el derecho al acceso a la justicia, no tendría sentido entonces, reconocerles y garantizarles dichos derechos.²⁷⁰

Las personas jurídicas colectivas, entonces, cuentan con la suficiente legitimación activa para actuar,²⁷¹ a fin de poner en funcionamiento dichos mecanismos a favor de los individuos afectados.

Además través de estos entes ficticios se pueden violar los derechos humanos de los verdaderos titulares que se encuentran en esta figura y si no le otorgara protección alguna, en verdad los que estaría sintiendo la afectación serían ellos, no es pertinente rechazar, sin más, las pretensiones que formulen a propósito de personas jurídicas colectivas.

La Constitución Alemana mencionada anteriormente, en su artículo 19, apartado 3, establece que: “los derechos fundamentales son extensivos a las personas jurídicas nacionales en la medida en que, según su respectiva naturaleza, les sea aplicables”. Es claro y adecuado lo que establece el texto de su Constitución, diciendo que son extensivos los derechos humanos a las personas jurídicas colectivas, ya que a través de ellas se puede violar algún

²⁷⁰ La libertad de asociación es el derecho del individuo de unirse con otros en forma voluntaria y durable para la realización común de un fin lícito. Las asociaciones se caracterizan por su permanencia y estabilidad, el carácter de ideal o espiritual por oposición al físico o materia de la unión, por su estructura más o menos compleja que se desarrolla en el tiempo y por la tendencia a expandirse y a cobijar el mayor número de miembros interesados en los mismos fines. Su fundamento son los artículos 5 y 85 párrafo 6 de la Convención Americana y 8 de la Constitución Federal.

El derecho al acceso a la justicia obliga a los Estados a poner a disposición mecanismos de defensa de sus derechos a través de recursos judiciales efectivos y adecuados, su fundamento son los artículos artículo 8 y 25 de la convención y 17 constitucional.

²⁷¹ La legitimación procesal es una cualidad que se predica de las partes del litigio en relación con el objeto procesal, y que se justifica, en el caso del actor o demandante de justicia, el otorgamiento a su favor de la tutela solicitada del juez, y en el caso del demandado o parte pasiva del proceso, la estimación en su contra de la demanda. Existen ocasiones donde la legitimación puede ser extraordinaria, y es donde una norma procesal concede de forma expresa la legitimación para formular la pretensión como es en el caso de las personas jurídicas colectivas. Diccionario Iberoamericano de derechos humanos y fundamentales, González García, Jesús María. España, 2011.

derecho de una persona física. Tal como lo menciono la Corte IDH los derechos y obligaciones atribuidos a las personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que constituyen o que actúan en su nombre o representación.

Lo que establece el texto de la Constitución Alemana y Portuguesa y señalan las Sentencia del Tribunal Constitucional de España, la Corte Constitucional de Ecuador y el Poder Judicial en México respecto a que la protección de los derechos fundamentales de las personas jurídicas colectivas va a ser en medida que sea la naturaleza de los derechos,²⁷² es correcto, ya que aunque atrás de la de la persona jurídica haya individuos, no se puede solicitar a través de estos entes ficticios proteger aquellos derechos que les son inherentes a las personas físicas por hecho de ser humanos, como por ejemplo los derechos educación y la salud. Además se les brindará la protección siempre y cuando esos derechos sirvan para proteger los fines para los que han sido constituidas.

En México se reconoce la protección de los derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas ya que se cuenta con un mecanismo para ello, que es el juicio de amparo, que como se pudo ver anteriormente en los artículos 6º y 7º de la ley de amparo, las personas jurídicas colectivas si pueden acudir a dicho juicio, no significando que por ello son titulares de los derechos violados.

²⁷² Atendiendo a la naturaleza de la persona jurídica colectiva la convención Americana de Derechos Humanos le protege los siguientes derechos: a) a la igualdad ante la ley (artículo 2 inciso 2, y artículos 60 y 63), b) a las libertades de información, opinión, expresión y difusión del pensamiento (artículo 2, inciso 4), c) al acceso de la información pública (artículo 2, inciso 5), d) al secreto bancario y reserva tributaria (artículo 2, inciso 5, párrafo segundo), e) a la autodeterminación informativa (artículo 2, inciso 6), f) a la buena reputación (artículo 2, inciso 7), a la libertad de creación intelectual, artística, técnica y científica (artículo 2, inciso 8), h) a la inviolabilidad de domicilio (artículo 2, inciso 9), i) a la libertad de residencia (artículo 2, inciso 11), k) de reunión (artículo 2, inciso 13), m) a la libertad de contratación (artículo 2, inciso 14), n) el derecho de propiedad (artículo 2, inciso 16), o) a la libertad de trabajo (artículo 2, inciso 15, y artículo 59), p) el derecho a la participación en la vida de la nación (artículo 2, inciso 17), q) el derecho de petición (artículo 2, inciso 20), r) a la nacionalidad (artículo 2, inciso 21), s) a la inafectación de todo impuesto que afecte bienes, actividades o servicios propios en el caso de las universidades superiores y demás centros educativos (artículo 19), t) a la libertad de iniciativa privada (artículo 58), u) a la libertad de empresa, comercio e industria (artículo 59), v) a la libre competencia (artículo 61), w) a la prohibición de confiscatoriedad tributaria (artículo 74), x) el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional (artículo 139, inciso 3).

Como lo menciona el autor Sergio Ramírez, no es pertinente rechazar las pretensiones que se formulen a propósito de personas morales sin examinar previamente, para resolver lo que procede, si la violación supuestamente cometida lo ha sido analizada con realismo a derechos de personas físicas. De lo contrario, se dejaría sin protección un espacio tal vez muy amplio de la vida y la actividad de los individuos.²⁷³

Se considera además que la Convención Americana de Derechos Humanos se encuentra en un error al establecer que persona es todo ser humano, aunque su intención sea tal vez especificar que los derechos humanos pertenecen a los seres humanos, ya que como lo menciona Kelsen:

“La persona es una construcción artificial, un concepto auxiliar que ha creado el conocimiento jurídico con el fin de representarse gráficamente el material que se trata de dominar. [...].

La persona no es más que una expresión unitaria personificadora de un haz de deberes y facultades jurídicas, es decir un complejo normativo. [...].”

Entonces una vez dejando claro la postura que se tiene sobre la titularidad y protección de los derechos fundamentales en México, también se mantiene la postura que Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe brindar protección a las personas jurídicas colectivas, ya que como Ombudsman, protector de los derechos humanos por excelencia, en este caso en específico de los derechos humanos tributarios, al proteger los derechos de estos entes ficticios, se están defendiendo en verdad los derechos de los individuos que en realidad están aportando una parte de su patrimonio para el sostenimiento de nuestro país y que se le violentan sus derechos a través de esta figura.

²⁷³ RAMÍREZ, Sergio, *Los Derechos humanos y la jurisdicción interamericana*, México, UNAM, Instituto de investigaciones jurídicas, 2002, p. 93.

CONCLUSIONES.

Primero. Se entiende por derechos humanos aquellos derechos inherentes a todos los seres humanos, sin distinción alguna de nacionalidad, lugar de residencia, sexo, origen, color, religión, lengua, o cualquier condición. Los derechos fundamentales son aquellos derechos humanos atribuidos directamente por las normas jurídicas, es decir son aquellos derechos humanos consagrados en los tratados o la Constitución. Se entiende por garantías aquellos medios y procedimientos para proteger los derechos humanos.

Segundo. Los contribuyentes son titulares de los derechos fundamentales, ya que al contribuir para subsanar el gasto público de acuerdo a lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, ellos adquieren derechos, como lo son; equidad tributaria, proporcionalidad, legalidad, generalidad, y vinculación al gasto público derivado de este artículo, de igual forma son titulares de los derechos formales o de procedimiento establecidos en nuestra Constitución, como son: el derecho a la seguridad, el derecho de audiencia, el derecho a la exacta aplicación de la ley, entre otros. Además se le reconocen aquellos derechos fundamentales consagrados en tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, se refiera o no específicamente el tratado en materia de derechos humanos.

Tercero. En consecuencia de la reforma constitucional en materia de derechos humanos publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de junio de 2011, se amplía la tutela de los derechos fundamentales, ya que no sólo se reconocen aquellos consagrados en la Constitución, sino que además se reconocen los establecidos en tratados internacionales.

Se incorpora el principio pro persona, donde las autoridades tienen que aplicar a los gobernados la disposición que le sea más favorable para la protección de sus derechos fundamentales independientemente cual sea ordenamiento que le brinde la protección, y se la da la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos conforme a los principios de

universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los cuales pasan a ser los principios rectores de los derechos fundamentales tributarios.

Cuarto. El Ombudsman figura que nació en 1809 para evitar las practicas arbitrarias y abusos de la autoridad, se fue adoptando en diferentes países del mundo, brindándole a las personas protección a sus derechos fundamentales, ya que aunque es un organismo que no tiene fuerza coactiva, posee de *auctoritas*, y apoyándose en la opinión pública, se ven obligadas las autoridades a acatar sus recomendaciones.

Quinta. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo especializado en la defensa de los derechos humanos de los contribuyentes, y analizando su estructura, su naturaleza, sus funciones, y sus principales características las cuales son: es autónoma, la designación de su titular es a cargo del poder ejecutivo y legislativo, sus recomendaciones no poseen carácter vinculatorio o coactivo, ausencia de solemnidad y formalismo en el desarrollo de sus trámites y procedimientos, rendición de informes periódicos sobre los resultados de trabajo y responsabilidades, publicidad en sus actuaciones, posee fuerza moral, su naturaleza es técnica y no política, es un medio no jurisdiccional de protección de derechos humanos, sus determinaciones no constituyen instancia, posee legitimación procesal, tiene facultad de investigación, se puede observar que esas características, estructura y naturaleza son las mismas que requiere para ser Ombudsman.

Además la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estuvo inspirada en otros modelos de Ombudsman, y la propia Procuraduría se ha calificado como Ombudsman, por lo tanto se concluye que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un Ombudsman en materia tributaria.

Sexta. La persona jurídica colectiva fue producto de un proceso mental en el cual se le atribuyeron ideales, actualmente se entiende que es un ente ficticio creado por el derecho, con la capacidad de tener un patrimonio y ser titular de derechos y obligaciones.

La persona jurídica colectiva se clasifica en públicas y privadas. Son públicas aquellas reguladas por ramas del derecho público y privadas aquellas reguladas por ramas del derecho privado.

Séptima. Sobre el cuestionamiento relativo a si estas personas son titulares o no de los derechos fundamentales, ha habido diversas soluciones, en algunos países se encuentra expreso en el texto de sus constituciones que gozarán de protección estos entes, como en Alemania, Portugal y Ecuador.

En otros países se ha desarrollado por vía jurisprudencia y han resuelto que gozarán de la protección de ellos de acuerdo a su naturaleza o que se le protegerán los derechos humanos en virtud de las personas naturales asociadas, como se ha dado en países como España y Colombia

De igual forma se ha resuelto por Cortes Internacionales, como es el caso de la Corte Europea de Derechos Humanos y la Corte IDH, donde han resuelto que los derechos y obligaciones atribuidos a las personas jurídicas colectivas se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen.

En México a pesar de que no se encuentra expreso en la CPEUM se reconoce la protección de los derechos de estos entes, dándole legitimidad de acudir al juicio de amparo y en diversas ocasiones el poder judicial ha resuelto en favor de la titularidad de estos entes.

Sin embargo que se tenga la protección por parte del Estado de los derechos fundamentales eso no quiere decir que sean titulares, los titulares lo son las personas físicas, los humanos a los cuales se les reconocen derechos para salvaguardar su dignidad, y se le da legitimación a este ente jurídico porque lo que en realidad se busca es la protección de estas personas físicas que están detrás de ellas.

Séptima. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como defensor de los derechos fundamentales de los contribuyentes por excelencia, tiene la obligación de proteger a las personas jurídicas colectivas que soliciten sus

servicios, ya que en verdad se está protegiendo a aquellos humanos que las conforman y que contribuyen una parte de su patrimonio para sufragar el gasto público.

BIBLIOGRAFÍA.

Fuentes bibliográficas.

ALESSANDRI, ARTURO, et al., *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general*, t. I, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1998.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 15ª. ed., México, Themis, 2000.

_____, "Principios constitucionales en materia fiscal", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, t. I y II, núm. 13, 1981.

ÁVILA LÓPEZ, María Eugenia, *El Ombudsman local: antecedentes, evolución y realidades*, México, Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM, 2007.

BIRDART CAMPOS, Germán J, *Teoría general de los derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de investigaciones jurídicas, 1989.

BLANC ALTEMIR, Antonio, *Universalidad, indivisibilidad e interdependencia de los derechos humanos a los cincuenta años de la declaración universal, La protección internacional de los derechos humanos a los cincuenta años de la declaración Universal*, Universitat de Lleida- Tecnos- ANUE, 2001.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*, 4ª ed., México, Porrúa, 1996.

CARBONELL, Miguel, *Igualdad y libertad*, México, UNAM, 2007.

_____, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.

CARMONA TINOCO, Jorge Ulises, La reforma y las normas de derechos humanos previstas en tratados internacionales, en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro (Coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.

- CARPIZO, Jorge, *Derechos Humanos y Ombudsman*, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1993.
- CHAGOYÁN CELIS, Karen Beatriz, *Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizado*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, febrero 2007.
- EDGAR CARPIO, Marcos, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Lima, Palestra, 2004.
- FAIREN GUILLÉN, Víctor, *El Defensor del Pueblo: Ombudsman*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, t. I, 1982.
- FAYA BIESCA, Jacinto, *Finanzas públicas*, Porrúa, México, 1998.
- FERRAJOLI, Luigi, *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*, México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 2006.
- FITZ, Neumark. *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- GARCÍA, Luis, *Derechos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000.
- GUERRA JUÁREZ, Alejandra y VELÁZQUEZ, Moscosa, *Estado de los derechos de los contribuyentes en México*, México, PRODECON, 2012.
- JOAQUÍN BRAGE, Camazano, “La legitimación procesal activa del Defensor del Pueblo Español en el control normativo abstracto ante el Tribunal Constitucional”, en ASTUDILLO Cesar y CARBONELL Miguel (coord.), *Las comisiones de derechos humanos y la acción de inconstitucionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.
- LADRÓN, Diana, et al., *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, PRODECON, 2012.
- _____, et al., *Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas*, México, PRODECON, 2012.

- _____, et al., *El Ombudsman y la opinión pública*, México, PRODECON, 2012.
- _____, y BERLANGA, Erika, *Inmovilización de cuentas bancarias a la luz de las recomendaciones de la PRODECON*, México, PRODECON, 2012.
- _____, et al., *Los derechos fundamentales y la condonación de multas fiscales*, México, PRODECON, 2012.
- NILSSON, Per-Erik, *El Ombudsman, defensor del pueblo ¿o qué?*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1986.
- OSORNIO CORRES, Francisco Javier, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1993.
- PÉREZ LUÑO, Antonio E., *Los derechos fundamentales*, 4ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991.
- PINTO, Mónica, “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, en Abregú Martín y Courtis Christian (comps.), *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*, Buenos Aires, Centro de Estudios Legales y Sociales/Editores del Puerto, 1997.
- QUINZIO, Jorge Mario, *El Ombudsman el defensor del pueblo*, Chile, Jurídica de Chile, 1992.
- RAMÍREZ, Gloria, *El Ombudsman al alcance de todos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2009.
- RAMÍREZ, Sergio, “Los Derechos humanos y la jurisdicción interamericana”, México, UNAM, Instituto de investigaciones jurídicas, 2002.
- SERRANO, Sandra y VÁZQUEZ, Daniel, *El enfoque de derechos humanos*, México, Flacso-México (col. Guías de estudio de la Maestría en Derechos Humanos y Democracia), Mimeo, 2012.

SCHAWABE, Jorgen, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes compiladas por Jürgen Schawabe*, México, Editorial Konrad, Stiftug, 2009.

VANNEY, María Alejandra, *Potestas, auctoritas y Estado moderno*, España, Instituto Empresa y Humanismo. Universidad de Navarra, 2009.

VÁZQUEZ, Daniel, y SERRANO, Sandra, *Principios y obligaciones de los derechos humanos: los derechos de acción*, México, Coedición: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión De Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013.

_____, “Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”. Apuntes para su aplicación práctica, en CARBONELL, Miguel y SALAZAR, Pedro (Coord.), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Origen y devenir del Ombudsman ¿Una institución encomiable?*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1988.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Los derechos humanos y su protección jurídica y procesal en Latinoamérica*, en VALADÉS, Diego y GUTIÉRREZ RIVAS, Rodrigo (coord.), *Derechos Humanos, Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional III*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001.

Fuentes Hemerográficas.

ARENAS HERNÁNDEZ, Jorge L. “El Ombudsman y la administración pública moderna”, *Revista de Administración Pública*, México, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002.

- BARROSO FIGUEROA, José, "Del concepto de persona jurídica", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, t. X, no. 60, octubre-diciembre de 2007.
- CASTILLA, Karlos. "El control de convencionalidad: un nuevo debate en México a partir de la sentencia del caso Radilla Pacheco", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, México, Vol. XI, núm. 105, 2011.
- ELIZONDO, Carlos y PÉREZ, Luis Manuel, "Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes", *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 14, enero-junio de 2006.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, "Personas Jurídicas de Derecho Público en México", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie año XXX, núm. 89, mayo-agosto, 1997.
- FLORES GARCÍA, Ignacio, "Algunas consideraciones sobre la persona jurídica", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, t. VII, núm. 25-26, enero-junio, 1957.
- GÓMEZ MONTORO, Ángel J., "La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas: un intento de fundamentación", en *La Democracia Constitucional. Estudios en Homenaje al Profesor Francisco Rubio Llorente*, Madrid, año 22, núm. 65, mayo- agosto de 2002.
- _____, Ángel. J., "La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas (Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España)", *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 2, 2000.
- GONZALES AMAUCHÁSTEGUI, Jesús, "Las teorías de los derechos humanos", *Revista de Administración Pública*, México, 2000, Vol. 7, núm. 105, agosto de 2002.
- LANDA, César, "Dignidad de la persona humana", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 7, julio-diciembre, 2002.

- LLANOS MENDOZA, Armando, "El control de los derechos humanos de carácter fiscal", *Revista Prontuario de Actualización Fiscal*, núm. 555, diciembre de 2012.
- ORTIZ, Serafín, "Los principios del Ombudsman", *Revista Derecho y Cultura, Derechos Humanos y Derechos Culturales*, núm. 7, 2002.
- PADILLA, David, "Comparación esquemática de los sistemas regionales de derechos humanos: una actualización", *Revista Internacional de Derechos Humanos*, núm. 4, Vol. 3, 2006.
- PARDO REBOLLEDO, Jorge Mario, "El caso Rosendo Radilla Pacheco contra los Estados Unidos Mexicanos", *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Colombia, año XVIII, año 2012.
- SOBERANES FERNÁNDEZ, José Luis. Conferencia Magistral "La Figura del Ombudsman", *Gaceta de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, año 15, núm. 177, México, abril de 2005.
- RAMÍREZ MORENO, Aguirre Samuel. "El Ombudsman fiscal, antecedentes, creación de la figura, crítica y su conveniencia de adoptarla en la legislación mexicana", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, año VII, núm. 18, 2004.
- ROCATTI, Mireille, "El Ombudsman. Su impacto en los países latinoamericanos", *Revista Razón y Palabra*, núm. 22, mayo- julio de 2009.
- TAMAYO DÍAZ, Enrique Alfredo, "Trascendencia de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al servicio de la asesoría jurídica regulado por la Ley Federal de Defensoría Pública". *Revista de Instituto Federal de Defensoría Pública*, México, Año 2, no. 3, jun. 2007.
- VALLADARES, Leo, "El Ombudsman como canal de acceso a la justicia", *Revista Instituto Interamericano de Derechos Humanos*, Vol. 7, núm. 32 y 33, 2002.

VELA PEÓN, Antonio Alberto, “Derechos humanos y tributación en México”, *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, año III, núm., 11, septiembre de 2012.

Obras de consulta.

Diccionario Iberoamericano de derechos humanos y fundamentales, Albán, Walter. España, 2011

Diccionario universal de términos parlamentarios, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Segunda Edición, México, 1998.

Enciclopedia jurídica Española, Barcelona, Maluquer de Motes, Carlos, Francisco Seix, t. XIX, 1989.

Diccionario Iberoamericano de derechos humanos y fundamentales, González García, Jesús María. España, 2011.

Diccionario de Derecho, De Pina Vara, Rafael, 33a. Ed., México, Porrúa, 2004.

Documentos parlamentarios.

Iniciativa que adiciona un segundo párrafo a la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de Adiciones al Código Fiscal de la Federación, publicada en la *Gaceta Parlamentaria*, año IV, número 924, miércoles 23 de enero de 2012.

Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una nueva cultura tributaria, publicado en la *Gaceta Parlamentaria* de la Cámara de Diputados, año VII, número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de derechos humanos, suscrita por diputados de los grupos parlamentarios del PRD, del PRI, del PT, de Convergencia, y de Nueva Alianza publicada en la *Gaceta de la Cámara de Diputados* No. 2492-II, de fecha 24 de abril de 2008.

Leyes nacionales.

Código Fiscal de la Federación

Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1957, promulgada el 5 de septiembre de 1857

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 promulgada el 5 de septiembre de 1917.

Ley de Amparo, Reglamentaría de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Documentos del Poder Judicial de la Federación.

Acción de inconstitucionalidad A. I 38/2006, promovente: Procurador General de la República, ministro ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, secretario: Eduardo Delgado Duran, sentencia de 26 de febrero de 2008.

Amparo directo, D. A 782/2011, quejosa: Radiomóvil Dipsa, S. A. de C. V., ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla, secretaria: Indira Martínez Fernández, Sentencia de 1 de marzo de 2012.

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, “Personas jurídicas. Son titulares de los derechos humanos compatibles con su naturaleza”, tesis aislada I.4o. A. 2 k (10a.) en materia constitucional, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, agosto de 2012, p. 1875.

Pleno, "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los", tesis de jurisprudencia en materia constitucional y administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, primera parte, p. 144.

Pleno, "Impuestos", tesis aislada en materia constitucional y administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XVII, p. 1014.

Primera Sala, "Interés legítimo en el amparo. Su diferencia con el interés simple", tesis aislada en materia común 1a. XLIII/2013, publicada en *Semanaria Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, febrero de 2013, p. 822.

Quinto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, "Personas morales o jurídicas. Deben gozar no sólo de los derechos fundamentales constituidos por los derechos humanos reconocidos en la constitución y en los tratados internacionales, y de las garantías para su protección, siempre y cuando estén encaminados a proteger su objeto social, sino también de aquellos que aparezcan como medio o instrumento para la consecución de la finalidad que persiguen", tesis aislada XXVI.5o. (V Región) 2 k (10a.) en materia constitucional y común, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, agosto de 2012, p. 1876.

Segunda Sala, "Impuestos, proporcionalidad y equidad en los", *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXI, p. 2923.

Segunda Sala, "Personas morales de orden público", tesis aislada en materia administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XXVII, p. 2049.

Segunda Sala, "Personas morales oficiales, su capacidad para pedir amparo", tesis aislada en materia común, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLII, p. 3193.

Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, "Control de convencionalidad ex officio. Debe orientarse a la tutela de las personas jurídicas, cuando se protejan los derechos y libertades de acceso a la justicia,

seguridad jurídica y legalidad de sus socios, integrantes o accionistas.”, tesis de jurisprudencia VI. 3o. (II Región) en materia común, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, mayo de 2013, p. 1092.

Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, “Derecho a la dignidad humana. Es connatural a las personas físicas y no a las morales”, tesis aislada VI. 3o. A.1k (10a.) en materia constitucional, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, t. II, febrero de 2013, p. 1344.

Leyes extranjeras e Instrumentos internacionales.

Convención Americana de Derechos Humanos firmada el 22 de noviembre de 1969 en San José Costa Rica.

Convención Europea de Derechos Humanos firmada el 4 de noviembre de 1950 en Italia.

Constitución de Alemania de promulgada el 23 de mayo 1949

Constitución de la República de Ecuador promulgada el 20 de octubre de 2008

Constitución de la República Portuguesa aprobada y decretada el 2 de abril de 1976.

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada el 26 de agosto de 1789.

Jurisprudencia internacional y extranjera

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Usón Ramírez vs Venezuela (Excepciones Preliminares, Reparaciones y Costas)*, Sentencia de 20 de noviembre de 2009, serie C núm. 207.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Herrera Ulloa vs Costa Rica (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas)*, sentencia de 2 de julio de 2004, serie C, núm. 107.

Corte Internacional de Derechos Humanos, Caso de los hermanos Gómez Paquiyauri vs Perú, sentencia del 8 de julio de 2004, serie C, núm. 110, párr. 166.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Ivcher Bronstein vs Perú (Excepciones Preliminares)*, Sentencia de 6 de febrero de 2001, serie C, núm. 84.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Cantos vs Argentina (Excepciones Preliminares)*, Sentencia de 7 de septiembre de 2001, serie C, núm. 85.

Corte Europea de Derechos Humanos, Caso Pine Valley Developments Ltd and Others vs Ireland. Sentencia de 29 de noviembre de 1991.

Sentencia 23/1989 del 2 de febrero, emitida por Segunda Sala del Tribunal Constitucional de España, ponente: Gloria Begué Cantón.

Sentencia 37/1985 del 15 de febrero emitida por la Primera Sala del Tribunal Constitucional español, ponente: Don Francisco Rubio LLorente.

Sentencia C-1011/08 del 16 de octubre, emitida por Pleno de la Corte Constitucional colombiana, ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño.

Sentencia T-462/97 del 24 de septiembre, emitida por Sala Novena de Revisión de la Corte Constitucional colombiana, ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

Sentencia T-396/93 del 16 de septiembre de 1993 emitida por la Sala Novena de Revisión de la Corte Constitucional Colombiana, ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

Informes.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe No 39/99, Caso MEVOPAL vs Argentina, 11 de marzo de 1999.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe No 47/97, Tabacalera Boquerón S. A. vs Paraguay, 18 de octubre de 1997.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Caso 10.169. Banco de Lima vs Perú, 22 de febrero de 1999.

Páginas web.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos,
<http://www.cidh.oas.org/basicos/Basicos11.htm>

Glosario del Banco de México, <http://www.banxico.org.mx/divulgacion/glosario/>

Internal Revenue Service, disponible en: <http://www.irs.gov>

Góngora Mera, Manuel Eduardo, “El bloque de constitucionalidad en Argentina y su relevancia en la lucha contra la impunidad” Centro de Derechos Humanos de Nuremberg, 2007, disponible en:
http://www.nmrz.de/wpcontent/uploads/2009/11/Bloque_Constitucionalidad_Argentina_impunidad.pdf.

Guiñazu Mariani, María Antonieta. Las personas jurídicas en el derecho romano, <http://www.edictum.com.ar/miWeb/Docs/Maria%20Antonietta%20Guinazu%20Maria%20ni.pdf>

Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos. Naciones Unidas. Disponible en: <http://www.ohchr.org/SP/Pages/WelcomePage.aspx>

Organización de los Estados Americanos,
<http://www.oas.org/es/cidh/mandato/que.asp>

Secretaría de la Función Pública,
<http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/conoce-la-sfp.html>

Tron, Jean Claude, ¿Son las personas jurídicas titulares de derechos humanos?, http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=381