



**Prodecon**

**II**

**Derechos Humanos  
de los Contribuyentes.  
Personas Jurídicas Colectivas**

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

**Número**

**VI**



## Presentación

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

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

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



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

# II

## Derechos Humanos de los Contribuyentes. Personas Jurídicas Colectivas



**Colaboradores**  
Diana Bernal Ladrón de Guevara  
Alejandra Guerra Juárez  
César Iván de la Torre Flores

### ÍNDICE

Introducción.....	5
Evolución histórica de los derechos humanos.....	7
Las personas jurídicas colectivas.....	11
Reconocimiento de derechos humanos a los contribuyentes en otros sistemas jurídicos (personas jurídicas colectivas).....	13
A. Recurso de amparo 137/1985 ante el Tribunal Constitucional en España.....	13
B. Caso Cantos vs Argentina ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos.....	14
La protección de derechos humanos a los contribuyentes en nuestro país (personas jurídicas colectivas) .....	19
Tutela de derechos humanos de los contribuyentes en México (personas jurídicas colectivas) .....	21
A. Juicio de amparo 782/2011.....	21
B. Amparo directo en revisión 1662/2011.....	22
C. Amparo directo en revisión 2293/2011.....	23



## Introducción

Desde la concepción de los derechos humanos, 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 son los individuos<sup>1</sup>, sin embargo, en la época actual, con la internacionalización de los derechos humanos y la humanización de las normas internacionales han ocurrido diversas modificaciones en la conformación jurídica de los Estados y sus instituciones, lo que ha llevado a preguntarse sobre si efectivamente sólo los individuos o personas físicas, pueden ser titulares de los derechos humanos, incluso algunos Estados y organismos internacionales protectores de éstos, reconocen ya estos derechos a las personas jurídicas colectivas. Los Estados con sus actuaciones también pueden afectar a dichas personas, pues debemos tener presente que éstas son una ficción de derecho, integrada forzosamente por personas físicas, que son en quienes finalmente tendrá efecto la acción del Estado.

<sup>1</sup> Véase, Dovobe, María Isolina. *Personas jurídicas públicas: ¿titulares de derechos humanos?* En: Revista jurídica del Centro, Investigación y docencia, Vol. 27, 1996, Disponible en: <http://www.cartapacio.edu.ar/ojs/index.php/iyd/article/viewFile/770/575>



# Evolución histórica de los Derechos Humanos

La primera civilización en la que se comenzó a hablar de los derechos humanos frente a la organización gubernamental fue en China en donde se referían al “gobierno de las leyes frente al gobierno de los hombres”, y asimismo el filósofo Confucio discurría acerca de la dignidad del individuo y su respeto como deber del buen gobierno.<sup>2</sup>

En la antigua Grecia los derechos giraban alrededor de la naturaleza libre ya que sólo ciertos sujetos tenían dicho estatus, conviviendo hombres libres con esclavos y semi-libres.<sup>3</sup>

No obstante, el concepto de los derechos humanos, como los conocemos en la actualidad, lo encontramos hasta el siglo XVIII con el pensamiento liberal revolucionario, las ideas *ius naturalistas* y las declaraciones de derechos de los individuos en los modelos americano, inglés y francés.<sup>4</sup>

En estas declaraciones encontramos que son derechos anteriores al Poder público y al Derecho positivo, sin embargo adquieren una dimensión jurídica, pues en razón de la naturaleza humana se imponen al poder soberano del Estado, limitándolo.<sup>5</sup>

La protección de lo personalísimo, del humanismo e individualismo se ven impresos en el pensamiento *ius naturalista* y en lo que hoy conocemos como derechos humanos, siempre bajo la idea de la relación entre gobernados y el Estado.<sup>6</sup>

<sup>2</sup> Véase, Bastida Freijedo, Francisco J. El fundamento de los derechos fundamentales. En: Revista electrónica de derecho Universidad de la Rioja, España, num. 3, diciembre 2005, Disponible en: <http://www.unirioja.es/dptos/dd/redur/numero3/bastida.pdf>

<sup>3</sup> Idem

<sup>4</sup> López Fuentes, Rosa Enelda. Fundamentos éticos sociales y políticos de los derechos fundamentales en la teoría jurídica contemporánea. En: Letras jurídicas revista electrónica de derecho del Centro Universitario de la Ciénega, Revista No. 8, primavera marzo-septiembre, 2009. Disponible en: [http://www.letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos8/Fundamentos\\_eticos\\_sociales.pdf](http://www.letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos8/Fundamentos_eticos_sociales.pdf)

<sup>5</sup> Idem.

<sup>6</sup> Rosabal Labrada, Carlos Miguel. *La subjetividad jurídica internacional del individuo en los acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones*. La Habana Cuba, 2010, p. 35.

Algunos doctrinarios clasifican en tres los modelos en que se fundan los derechos humanos: el inglés, el americano y el francés, correspondientes a los modelos historicista, individualista o estatista respectivamente.<sup>7</sup>

El modelo inglés o historicista establece la separación del Poder Ejecutivo respecto del Judicial y del Legislativo; dicha división de poderes trae como consecuencia el acotamiento o límite al poder real, y el reconocimiento de los derechos de los ciudadanos ingleses.<sup>8</sup> Principalmente este reconocimiento se lleva a cabo a través del “*Bill of Rights*” británico de 1689, en el que se reconocen derechos individuales, tales como, el derecho de petición ante el Rey y el derecho de los protestantes a portar un arma según su rango, asimismo “...imponen al gobierno inglés la no suspensión de leyes ni la dispensa de ellas respecto de nadie; el no establecimiento de tribunales de excepción o penas crueles; la organización de juzgados imparciales; la no creación de impuestos sino por ley; la obligatoria organización parlamentaria para organizar y mantener un ejército; la garantía de imparcialidad y libertad para las elecciones parlamentarias y la convocatoria regular al Parlamento”.<sup>9</sup>

En el modelo americano o individualista, con la llegada de los primeros colonos, la Corona concedió derechos y privilegios especiales a los mismos. Con el nacimiento de la nueva nación norteamericana, en el “*Bill of Rights*” del Estado de Virginia del 12 de junio de 1776, se estableció “... que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes que tienen ciertos derechos innatos, en especial la vida, la libertad, la propiedad y la búsqueda y obtención de la felicidad y la seguridad, de los cuales no pueden ser de ninguna manera despojados o

<sup>7</sup> Estos son algunos de los autores que utilizan esa clasificación de modelos: Véase López Fuentes, Rosa Enelda. Op cit supra nota 4 y Bastida Freijedo, Francisco J. Op cit. supra nota 2.

<sup>8</sup> Véase, López Fuentes, Rosa Enelda. Op cit. supra nota 4.

<sup>9</sup> Cfr. Nikken, Pedro. *La protección internacional de los derechos humanos. Su desarrollo progresivo*. Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Cívitas, 1987.

limitados por el hecho de vivir en sociedad”.<sup>10</sup> Asimismo en la declaración de independencia de los Estados Unidos de América del 4 de julio de 1776, ya se establecía “... que todos los hombres son creados iguales; que son dotados por su creador de ciertos derechos inalienables; que entre estos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que para garantizar estos derechos se instituyen entre los hombres los gobiernos, que derivan sus poderes legítimos del consentimiento de los gobernados”.<sup>11</sup>

Una de las diferencias más notables entre los textos norteamericanos y los británicos es el reconocimiento que hacen de los titulares de derechos fundamentales. El primero de ellos señala que todas las personas gozan de derechos humanos por su simple calidad humana, en cambio el “*Bill of Rights*” británico se refiere en todo momento a los derechos del pueblo, reconociendo como titulares de éstos a un conjunto de personas físicas.

En cuanto al modelo francés se debe considerar que en aquella nación europea el Parlamento se convirtió en Asamblea Nacional, decidiendo no disolverse hasta dotar a Francia de una Constitución que otorgara derechos a los ciudadanos y que limitara el poder del soberano.<sup>12</sup>

Algunas características que se encuentran en este modelo son la formulación racionalista y abstracta de los derechos como derechos naturales, igualmente es de destacarse la promulgación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano el 26 de agosto de 1789, en el contexto de la Revolución francesa.<sup>13</sup>

Dicha declaración tiene una significativa influencia liberal, en la cual se consagran derechos de opinión y de expresión y garantías procesales, así como el derecho a la participación política y el derecho a la propiedad.

En las revoluciones independentistas latinoamericanas también se atendió a los derechos fundamentales como eje jurídico de las nuevas naciones independientes.

<sup>10</sup> Jellinek Georg, traducción Posada, Adolfo, Estudio introductorio Carbonell, Miguel, *La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Serie de estudios jurídicos, No. 12, México DF, 2000, p. 169

<sup>11</sup> *La declaración de independencia: la Constitución de los Estados Unidos de América, México*, Servicio Informativo y Cultural de los Estados Unidos, 1983, p. 40.

<sup>12</sup> López Fuentes, Rosa Enelda. Op. Cit. supra nota 4.

<sup>13</sup> Idem

Por ejemplo, el 1 de julio de 1811 el Supremo Congreso venezolano proclamó los Derechos del Pueblo en donde señaló que “...el desprecio de los derechos del pueblo ha sido hasta ahora la causa de los males que éste ha sufrido por tantos años, por ello se ha resuelto declarar, como se declara solemnemente ante el universo, esos mismos derechos inenajenables, a fin de que todos los ciudadanos puedan comparar continuamente los actos del gobierno con los fines de la institución social”.

Es así que tradicionalmente nunca se había puesto en duda quienes eran los titulares de los derechos humanos. Punto claro, tanto en la doctrina como en las declaraciones de principios que los reconocían, era que los titulares no podían ser otros que los individuos.

Sin embargo como lo señalan algunos doctrinarios:

*“...los recientes procesos sufridos en el Derecho Internacional (globalización del concepto de derechos humanos, socialización y humanización del Derecho) dejan para éste y para el Derecho en general, transformaciones en el contenido de sus instituciones, volviéndose una exigencia abordar los nuevos cambios e inclusiones en su contenido competencial. Junto con esta expansión de las competencias del Derecho Internacional, también llegaron los cambios en el reconocimiento de los sujetos titulares de los Derechos Humanos, superando la concepción de titularidad privatista de los derechos fundamentales. [...]*

*El problema de la aceptación de la titularidad de los derechos fundamentales a favor de las personas jurídicas colectivas representa no sólo un conflicto de orden jurídico y de carácter técnico, sino que requiere también una revisión profunda de la noción misma que de éstos derechos se tiene”<sup>14</sup>*

Los derechos humanos son, desde luego, inherentes a la condición humana y por ende universales, son también naturales, previos al Estado y superiores al poder político. Son derechos ligados a la dignidad de la persona humana dentro del Estado y de la sociedad.

Los derechos fundamentales no son creados por el poder político, ni por la Constitución, es decir, la universalidad de estos derechos permite su automática imposición al Estado, independientemente de que en algún cuerpo normativo específico se reconozcan o no.

<sup>14</sup> Idem



Jurídicamente un derecho fundamental tiene la estructura normativa de un derecho subjetivo, es decir que cuenta con tres elementos: el titular del derecho, el objeto del derecho y el destinatario o sujeto pasivo (él que está obligado a hacer o no hacer el imperativo establecido en dicho derecho).

Esta estructura de los derechos fundamentales ha ido ganando complejidad y por ello se distinguen dos momentos en los derechos humanos dentro del Derecho internacional, el momento original, de nacimiento de los derechos fundamentales, y el momento actual.

En el momento original de los derechos fundamentales encontramos que:

- Los sujetos titulares de dichos derechos sólo podían ser las personas humanas como individuos, es decir, las personas morales o jurídicas colectivas del ámbito público o privado no cuentan con la titularidad de esos derechos.
- En cuanto al objeto, lo importante era sobre todo salvaguardar la vida, la libertad, la propiedad, la seguridad, etc., es decir las libertades individuales y privadas de los derechos de primera generación.<sup>15</sup>
- En esta etapa sólo se impone la obligación de respetar los derechos fundamentales al Estado, por lo que sólo los poderes públicos son considerados como sujetos pasivos.

En contraste en el momento actual en el ámbito internacional podemos apreciar lo siguiente:

- Los sujetos titulares de los derechos humanos siguen siendo por antonomasia las personas físicas, sin embargo, esos derechos empiezan a ampliar su esfera y titularidad, por ejemplo, las personas jurídicas colectivas en algunos casos pueden ser titulares de derechos fundamentales así como los poderes públicos de manera limitada.
- Se amplía el objeto de los derechos humanos, ya que se protegen, además de los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales, así como los

derechos de la colectividad (v.gr. participación y solidaridad) y del medio ambiente, entre otros.

- En cuanto a los destinatarios, además de los poderes públicos, también los particulares pueden llegar a ser sujetos pasivos de los derechos fundamentales. Ya que, en algunos casos, los imperativos reconocidos por los derechos fundamentales condicionan también a los particulares. Además, se amplía la esfera de responsabilidad del Estado ya que adicionalmente se le impone un deber de hacer, con el objeto de satisfacer las necesidades de la sociedad de una manera activa.

La progresividad es uno de los elementos característicos de los derechos fundamentales, es por ello que la complejidad de dichos derechos evoluciona 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.

Sin duda alguna la relevancia que se le ha dado a los derechos fundamentales en el ámbito internacional ha contribuido con el principio de progresividad que caracteriza a dichos derechos, ya que, en buena parte, gracias a los organismos internacionales se ha logrado colocar a los derechos humanos por encima de cualquier interés del Estado, de igual forma, se ha instaurado paulatinamente este régimen de protección de derechos en la legislación interna de los países que participan en organismos internacionales como lo son la Comisión Internacional de los Derechos Humanos, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de los Derechos Humanos y la Corte Europea de los Derechos Humanos, entre otros.

En el ámbito internacional se ha incrementado no sólo el número y contenidos de las normas que protegen los derechos humanos sino que además se han implementado mecanismos que los han hecho más eficientes, asegurado con ello su vigencia.

<sup>15</sup> La división de los derechos humanos en tres generaciones fue inicialmente propuesta en 1979 por el jurista checo Karel Vasak en el Instituto Internacional de Derechos Humanos en Estrasburgo, Francia. Al respecto véase, Vasak Karel, A. The International dimensions of human rights. Las dimensiones internacionales de los derechos humanos, 2 v., 1982.



# 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.

Los ordenamientos jurídicos establecen la personalidad de estos entes formados por varias personas asociadas como si fueran un solo individuo, reconociéndoles la capacidad de ostentar derechos y ser sujetos de obligaciones.

La antigua Roma fue la primera civilización en establecer normas jurídicas para otorgar personalidad a los entes colectivos, constituidos por personas asociadas que aportan parte de su patrimonio para formar uno en común, con la finalidad de alcanzar el objeto que motivó su constitución. La ley concede a estos entes, denominados personas jurídicas colectivas o morales, la titularidad de derechos y obligaciones.<sup>16</sup>

No obstante lo anterior, la expresión de “persona jurídica”, no proviene del derecho romano ya que en aquella época se referían a dicha ficción jurídica como “*collegium*”, “*copora*”, “*universitas*”, “*sodalitas*” y “*societas*”.<sup>17</sup>

Antiguamente en Roma el único sujeto de derecho propiamente dicho era el “*pater familias*”, individuo que además de ser libre y ciudadano tenía independencia familiar.<sup>18</sup>

El concepto de “sujeto no humano de derecho” tiene su origen a fines de la época republicana en Roma (509 a.C hasta el 27 a.C) y comienzo del Imperio Romano cuando los juristas hacen referencia a los miembros de los “municipios”, es decir a los integrantes de una ficción jurídica colectiva.<sup>19</sup>

De los registros históricos algunos estudiosos afirman que las asociaciones privadas eran muy pocas y que la mayoría de ellas eran de carácter oficial, como las “*societates publicorum*”.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> Véase, 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>

<sup>17</sup> Idem.

<sup>18</sup> Idem.

<sup>19</sup> Idem.

<sup>20</sup> Las *societates publicorum* eran una especie de empresa de participación estatal, estaban destinadas a la explotación minera. Roma creó estas empresas públicas administradas por publicanos (recaudadores de impuestos para el imperio) pues la propiedad de las minas era estatal.

En la lógica de los pensadores jurídicos romanos había cierto impacto de la idea de persona natural al concepto corporativo, ya que había que aplicar a las asociaciones e instituciones los principios que rigen al ser humano, atribuyéndoles capacidad jurídica a personas no físicas, es decir, que personas ficticias podrían comprar, vender, tener patrimonio y recibir donaciones.<sup>21</sup>

Este conflicto sobre las personas jurídicas en Roma dio pie a diversas interpretaciones, un caso que conviene destacar es el referente al “Fisco”.

La palabra “Fisco” se refiere al erario o tesoro público. En el Derecho romano algunos autores sostienen que “tenía el carácter de sujeto de derecho no humano, ya que por tratarse de un patrimonio afectado al cumplimiento de un fin, el ordenamiento jurídico le reconocía la facultad de adquirir derechos y contraer obligaciones”<sup>22</sup>, tales como el derecho de enajenación o la capacidad de heredar.

Este tipo de interpretación, responde a la “teoría realista” en la que se ha llegado a sostener que las personas jurídicas colectivas no sólo son un conjunto de personas físicas, pues pueden estar compuestas por otras entidades (incluso inanimadas) a las que el derecho destina como soporte de derechos y obligaciones, como es el caso del “Fisco”.

En los documentos justinianos, las sociedades eran clasificadas como “*universitatem personarum*” y “*universitatem rerum*”, entendiéndose a las primeras como asociaciones y agrupaciones y a las segundas como fundaciones y herencias.<sup>23</sup>

Pero quien acuña por primera vez el término de “persona ficticia” es Bartolo de Sassoferrato, en la Edad Media, cuando complementa la teoría de las personas jurídicas pensando en la Iglesia católica.<sup>24</sup>

Así, en la actualidad entendemos por persona jurídica colectiva a “ciertas entidades (normalmente grupos de individuos) a las cuales el Derecho considera como una sola entidad para que actúe como tal en la vida jurídica”.<sup>25</sup>

<sup>21</sup> Guiñazu Mariani, María Antonieta. Op. Cit supra nota 16.

<sup>22</sup> Idem.

<sup>23</sup> Idem.

<sup>24</sup> Idem.

<sup>25</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Enciclopedia Jurídica Mexicana, Voz: Personas colectivas*. Editorial Porrúa. Segunda edición. Tomo V, México, 2004.



# Reconocimiento de Derechos Humanos a los Contribuyentes en otros sistemas jurídicos (personas jurídicas colectivas)

Como lo hemos señalado los derechos humanos se originan con el objeto de ser un contrapeso del poder del Estado, un límite a su actuación. Así aunque los derechos humanos son inalienables, imprescriptibles e inherentes a las personas, no deja de ser necesario su reconocimiento en las leyes vigentes.

Luego de concluida la Segunda Guerra Mundial, surgió, en algunos países de Europa y América, el movimiento constitucionalista, por el cual sitúan a los derechos fundamentales en el centro de la Constitución y por lo tanto de la doctrina y la jurisprudencia.

Ahora bien, aunque muchos de los derechos fundamentales se reconocen en diversos cuerpos normativos, son pocos en los que hemos localizado que de manera expresa reconozcan como titular de derechos fundamentales a la ficción jurídica denominada “persona jurídica colectiva” o “persona moral”.

En el ámbito internacional encontramos los siguientes instrumentos jurídicos en los cuales se reconocen expresamente, con sus limitaciones, derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas:<sup>26</sup>

- La Ley Fundamental de Bonn, Alemania, en su artículo 19, apartado 3, señala que “los derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas<sup>27</sup> nacionales, en la medida en que, según su esencia, sean aplicables”.
- La Constitución de Portugal, en su artículo 12, apartado 2, establece que “las personas colectivas gozan de los derechos y están sujetas a los deberes compatibles con su naturaleza”.
- La Convención Europea de los Derechos Humanos, en el artículo 1, del protocolo no. 1, señala que en materia de propiedad toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes.

<sup>26</sup> Tron Petit, Jean Claude. *Personas jurídicas DH*. 23 febrero 2012, disponible en: [http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com\\_docman&task=cat\\_view&gid=137&Itemid=40](http://jeanclaude.tronp.com/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=137&Itemid=40)

<sup>27</sup> Debe entenderse que la referida constitución utiliza el término de personas jurídicas como sinónimo de personas jurídicas colectivas.

Como se advierte, el reconocimiento que se hace a las personas jurídicas colectivas como titulares de derechos fundamentales se encuentra limitado a la particularidad de su naturaleza, por ejemplo, de ninguna manera puede considerarse que estas personas sean sujetos activos del derecho a la vida o del derecho a la libertad de creencias, ya que como sujeto colectivo no es posible reconocerles dichos derechos. Sin embargo es posible asegurar que sí son sujetos de derechos fundamentales tales como el derecho a la propiedad, a la libre asociación o bien a la protección de su identidad.

Son pocos los documentos normativos en los que puede encontrarse el reconocimiento expreso a las personas jurídicas colectivas como titulares de derechos fundamentales, ante ese vacío en las constituciones, los órganos jurisdiccionales han sido quienes se han tenido que pronunciar respecto de dichos planteamientos.

## A. Recurso de Amparo 137/1985 ante el Tribunal Constitucional de España

En España, al igual que en nuestro país, carecen de una legislación en la que expresamente se reconozcan derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas, sin embargo no son pocas las ocasiones en que los órganos de justicia han tenido que pronunciarse acerca de ese tema, reconociendo derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas.

Una de las sentencias relevantes en aquel país relacionadas con este tema es la dictada bajo el número 137/1985 por el Tribunal Constitucional con motivo del “recurso”<sup>28</sup> de amparo 124/1985, interpuesto por la persona jurídica colectiva “Derivados de Hojalata, Sociedad Anónima”, en el cual al final, si bien, la Segunda Sala del Tribunal Constitucional español decidió denegar el recurso de amparo interpuesto, vale la pena observar el análisis que hizo para llegar a dicha conclusión.

<sup>28</sup> En España el amparo es considerado un “recurso” regulado entre otras normas en el artículo 53.2 de la Constitución Española.

El recurso de amparo se interpuso por la posible transgresión al derecho de inviolabilidad del domicilio ya que la autoridad recaudadora con el fin de dar inicio al procedimiento de apremio y hacer efectivo el cobro de créditos aduanales y tributarios pendientes de pago, ingresó al domicilio de “Derivados de Hojalata, Sociedad Anónima”, sin tomar en consideración que la empresa se encontraba en suspensión de pagos.

Ante los argumentos esgrimidos por la demandante, la autoridad demandada del Estado español argumentó que el derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio no es atribuible a las personas jurídicas invocando, en apoyo a su dicho, diversos criterios sustentados en sentencias de amparo, tales como la contenida en el recurso de amparo 139/1985 en la que se establece que: “el derecho a la intimidad que reconoce el artículo 18.1 de la Constitución Española (C.E) por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las Sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva, constitucionalmente decretada”.

Por su parte el Tribunal Constitucional Español consideró lo siguiente:<sup>29</sup>

“Ausente de nuestro ordenamiento constitucional un precepto similar al que integra el art. 19.3 de la Ley Fundamental de Bonn, según el cual los **derechos fundamentales rigen también para las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, por su naturaleza, les resulten aplicables**, lo que ha permitido que la jurisprudencia aplicativa de tal norma entienda que el derecho a la inviolabilidad del domicilio conviene también a las Entidades mercantiles, parece claro que nuestro texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamen-

<sup>29</sup> Sentencia 137/1985 del 17 de octubre emitida por la Segunda Sala del Constitucional español en el recurso de amparo 124/1985, ponente: Don Francisco Pera Verdaguer.

tales, como pueden ser los fijados en el artículo 24 de la misma C.E., sobre prestación de tutela efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas.”

Bajo estas manifestaciones dicho Tribunal Constitucional *reconoce la ausencia de un precepto legal que rijan al Estado Español* y en el cual *expresamente* se reconozca como titulares de derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas, sin embargo ello no le impide para que dentro de sus atribuciones, como órgano interprete de las leyes, concluya que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sea extensivo también a las personas jurídicas, haciendo referencia en su sentencia al artículo correspondiente de la Ley Fundamental de Bonn (antes referido), en el cual de manera expresa se tutelan derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas.

El Tribunal Constitucional Español concluyó que “...el derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas, y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas, las que...también pueden ser titulares legítimos de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea uno u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades”.<sup>30</sup>

Uno de los casos más relevantes en este tema el cual además es frecuentemente invocado por diversos doctrinarios para señalar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha afirmado que las personas morales o jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos, es el caso del que conoció dicha Corte, Cantos vs Argentina, emitido con sustento en la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual, por cierto, no reconoce expresamente a las personas jurídicas colectivas como sujetos de dichos derechos.

## B. Caso Cantos vs Argentina<sup>31</sup> ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos

En el año de 1999 la Corte Interamericana de Derechos Humanos conoció de uno de los casos que ha causado más revuelo en el tema, nos referimos al caso Cantos vs Argen-

<sup>30</sup> Idem.

<sup>31</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia de 7 de septiembre de 2007 (excepciones preliminares), Caso Cantos vs Argentina.

tina, ya que diversos doctrinarios se han dado a la tarea de sostener que a través de la sentencia de excepciones preliminares, dicha Corte ha afirmado que las personas morales o jurídicas colectivas son titulares de derechos humanos. Existen, no obstante, diversas voces que sostienen que no es del todo correcto hablar de un reconocimiento de derechos humanos a las personas morales, ya que, en primer lugar, la denuncia fue presentada por una persona física y no en representación de una persona moral, en segundo lugar, las pretensiones de administración de justicia fueron basadas en los derechos humanos de José María Cantos y, finalmente, la forma en que la Corte resuelve abordar su competencia para conocer del caso se refiere a la protección de los derechos humanos del individuo, como se verá más adelante. Pese a tales objeciones, lo cierto es que la resolución de la Corte Interamericana contiene conceptos interesantes de protección de derechos a la persona física, a partir de actos en contra de personas jurídicas colectivas, por lo que su análisis resulta de importancia vital en el tema.

Se trata del caso de un ciudadano argentino, José María Cantos, dueño de un importante grupo empresarial en la provincia de Santiago del Estero (Citrícola del Norte, Canroz S.A., José María Cantos S.R.L., Rumbo S.A., José María Cantos S.A., Miguel Ángel Cantos S.A. y Marta Inés S.A.). Asimismo, Cantos era accionista principal de la Radiodifusora Santiago del Estero S.A.C. y del Nuevo Banco de Santiago del Estero y titular de bienes inmuebles urbanos y rurales en dicha provincia. Sus empresas eran fuente de empleo para más de 700 personas.

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 (ley relativa al pago de derechos de registro y similar a la ley del timbre inglesa). Dicha autoridad fiscal, incautó, sin inventariar, toda la documentación contable, libros y registros de comercio, así como comprobantes y recibos de pago de dichas empresas, terceros y firmas proveedoras, así como títulos valor y acciones mercantiles.

El Sr. Cantos consideró que a partir de dicho acto de autoridad se le produjo un perjuicio económico en sus empresas ya que al haberle secuestrado documentación de trascendental importancia (de la cual además no quedó constancia) le impidió continuar con la operación normal de sus empresas por la falta de los títulos valor y la imposibilidad de poder hacer valer excepciones ante autoridades judiciales

en las demandas interpuestas en su contra por acreedores que exigen el pago de obligaciones canceladas.

Ahora bien, al haber considerado vulnerados sus derechos, Cantos interpuso diversas defensas judiciales:

- En marzo de 1972, interpuso una denuncia penal en contra del Director de la autoridad fiscal provincial,
- En mayo de ese mismo año interpuso un recurso de amparo, el cual se resolvió en forma desfavorable para su causa,
- Asimismo promovió una demanda judicial ante el Interventor Federal de la Policía para obtener el reconocimiento de los daños y perjuicios por los ilegales allanamientos y secuestro de documentos,
- Posteriormente, el 10 de septiembre de 1973, presentó una reclamación administrativa.
- 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).
- El 15 de julio de 1982, a la par que los medios jurisdiccionales seguían su curso, Cantos firmó un acuerdo con el Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero, en el cual la provincia reconoció un adeudo con el grupo de empresas de Cantos fijando un monto indemnizatorio y una fecha para que se cumpla con la obligación.

A raíz de las acciones judiciales intentadas por Cantos, fue objeto de diversas acciones de persecución y hostigamiento por parte de agentes del Estado.

- Cantos fue detenido e incomunicado en más de treinta ocasiones por agentes policiales.
- Los hijos de Cantos, menores de edad en aquella época, fueron detenidos en varias ocasiones.
- La casa de la familia Cantos tuvo agentes de policía vigilantes de forma permanente que impedían la entrada o salida de cualquier persona.
- Acorde con los registros de antecedentes diligenciados por la policía de la Provincia de Santiago del Estero, entre 1972 y 1985 se abrieron 17 causas diferentes por de-

litos de estafa, defraudación y falsificación en contra de Cantos, todos los casos fueron sobreseídos.

- Finalmente, el 3 de septiembre de 1996, la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió su sentencia rechazando la demanda interpuesta por Cantos, declaró inoponible a la provincia el convenio suscrito en 1982 considerándolo como prescrito, por apreciar que la obligación contraída era de naturaleza extracontractual; y además le impuso a Cantos un pago por las costas generadas.

Una vez agotados todos 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 Interamericana de Derechos Humanos a presentar su denuncia por las diversas violaciones a sus derechos, las que consideró que sufrió directamente y a través de las empresas de las cuales es dueño.

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

- Que ordene al Estado argentino el restablecimiento de sus derechos y se le repare e indemnice por las violaciones sufridas, dicha indemnización deberá incluir el daño material, psicológico y moral actualizado.
- Que ordene al Estado argentino el pago de las costas de la instancia internacional, los gastos que se generen por llevar el caso ante la Comisión Interamericana, los que se ocasionen por llevarlo ante la Corte Interamericana, los correspondientes a los honorarios de los profesionales que le asistan en la tramitación del caso ante la Comisión y en su momento se abra el incidente especial para que la Comisión pueda detallar los gastos que la tramitación del caso generó a Cantos y fije honorarios razonables a los profesionales que intervinieron con el objeto de que el Estado argentino se los rembolsé.
- Que declare que el Estado argentino debe reparar e indemnizar todos los efectos perjudiciales de la sentencia dictada, en caso de ser violatoria de una norma internacional.

La defensa de Cantos alegó que el Estado argentino había actuado en contravención de los siguientes artículos consagrados en el Pacto de San José:

- Artículo 5: Derecho a la integridad personal
- Artículo 8: Garantías judiciales
- Artículo 11: Protección de la honra y la dignidad
- Artículo 17: Protección a la familia
- Artículo 21: Derecho a la propiedad privada
- Artículo 25: Protección judicial
- Todos en conexión con el artículo 1, relativo a la obligación de respetar los derechos humanos consagrados en el referido Pacto.

Instaurada la denuncia, el Estado argentino hizo valer diversas excepciones, una de ellas de especial interés para el tema que estudiamos, es el argumento de que la Corte Interamericana no es competente para pronunciarse respecto del fondo del asunto, ya que si bien tiene como una de sus atribuciones vigilar que los Estados firmantes garanticen y respeten los derechos humanos de las personas sujetas a su jurisdicción, el artículo 1, apartado 2, del Pacto de San José (Convención Americana de Derechos Humanos), *establece que por persona debe entenderse todo ser humano*, mientras que en el caso denunciado por Cantos, los entes a los cuales se dirigieron los actos son una figura ficticia del derecho, es decir, personas jurídicas colectivas y no seres humanos, por lo que dichos entes no deben considerarse incluidos en la señalada Convención Americana y por lo tanto no les resulta aplicable el pacto protector de derechos; solicitando en consecuencia a la Corte que se declare incompetente para pronunciarse respecto del fondo del asunto.

En virtud de tal excepción hecha valer por el Estado demandado, la Corte Interamericana tuvo que pronunciarse de forma especial y, previo a la emisión de la sentencia de fondo, mediante “sentencia de excepciones preliminares” de 7 de septiembre de 2001 resolvió, entre otras cuestiones, su competencia para conocer de la demanda instaurada por el Sr. Cantos.

La Corte determinó que los derechos y las obligaciones de las personas jurídicas colectivas **finalmente se traducen en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o actúan en su representación por lo que no es dable negar el acceso a la protección de los**



**derechos humanos a los individuos, por el sólo hecho de realizar sus actividades económicas, sociales o de cualquier otro tipo, a través de personas morales.** Lo anterior, lo ilustró la Corte a través del siguiente ejemplo:

*“...si un hacendado adquiere una máquina cosechadora para trabajar su campo y el gobierno se la confisca, tendrá el amparo del artículo 21 (de la Convención Americana de Derechos Humanos). Pero, si en lugar de un hacendado, se trata de dos agricultores de escasos recursos que forman una sociedad para comprar la misma cosechadora, y el gobierno se la confisca, ellos no podrían invocar la Convención Americana porque la cosechadora en cuestión sería propiedad de una sociedad”.*<sup>32</sup>

La Corte concluye su brillante análisis señalando que, si bien la figura de las personas jurídicas no se encuentra reconocida en la Convención Americana, ello no constituye una limitante para que en ciertos casos las personas físicas puedan acceder al sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, incluso cuando estén cubiertos por una figura o ficción jurídica del Derecho.

En este mismo sentido, el ex-juez integrante de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sergio García Ramírez, en su obra: “Los derechos humanos y la jurisdicción Interamericana” señala que:

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

*De ahí que no sea pertinente rechazar, sin más, las pretensiones que se formulen a propósito de personas morales sin examinar previamente, para resolver lo que proceda, 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”.*<sup>33</sup>

Una vez resuelta la competencia de la Corte Interamericana, procedió al estudio de fondo del asunto. Así, el 28 de noviembre de 2002, emitió sentencia en la cual decretó que el Estado argentino violó el derecho fundamental de acceso a la justicia, consagrado en los artículos 8.1 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en relación con el artículo 1.1, en perjuicio de Cantos.

La Corte condenó al Estado argentino en sus resolutivos específicos a lo siguiente:

- Primero: Abstenerse de cobrar a Cantos la “tasa de justicia”<sup>34</sup> (US\$83’400,459.00) y la multa (US\$41’700,229.50) por falta de pago oportuno.
- Segundo: Fijar en monto razonable los honorarios regulados en el caso.
- Tercero: Asumir el pago de los honorarios y costas por los servicios de los peritos y abogados del Estado argentino y de la provincia de Santiago del Estero.
- Cuarto: Levantar los embargos, la inhibición general y demás medidas decretadas sobre los bienes y actividades comerciales de Cantos para garantizar el pago de la tasa de justicia y de los honorarios regulados.
- Quinto: Pagar a los representantes de Cantos la cantidad de quince mil dólares americanos por concepto de gastos causados en el proceso internacional ante el sistema interamericano de protección de los derechos humanos.
- Sexto: La Corte desestimó las demás pretensiones de la demanda por considerarlas improcedentes.
- Séptimo: Rendir a la Corte un informe sobre las medidas tomadas para dar cumplimiento a la sentencia cada seis meses desde su notificación
- Octavo: Finalmente estipuló que la Corte supervisaría el cumplimiento de la sentencia y daría por concluido

<sup>33</sup> García Ramírez, Sergio. *Los derechos humanos y la jurisdicción interamericana*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, p. 93.

<sup>34</sup> La tasa de justicia es un impuesto que se cobra en Argentina por la impartición de justicia.

<sup>32</sup> Idem.

el caso hasta que el Estado argentino hubiera cumplido cabalmente con lo ordenado.

En acatamiento a su función como supervisora, la Corte emitió las resoluciones de fechas 28 de noviembre de 2005, 12 de julio de 2007, 6 de julio de 2009 y 26 de agosto de 2010, en las cuales señala los puntos de la sentencia del 28 de noviembre de 2002 que el Estado Argentino ha ido cumpliendo, asimismo requiere al Estado argentino respecto de los puntos incumplidos y puntos parcialmente cumplidos.

De lo contenido en dichas resoluciones, hasta la del 26 de agosto de 2010, se advierte que la Corte ha reconocido el cumplimiento a los siguientes puntos:

- Pago en cantidad de quince mil dólares por gastos causados por el proceso internacional ante el sistema interamericano de los derechos humanos (quinto punto resolutive).
- Abstenerse de cobrar a Cantos la “tasa de justicia” y multa por falta de pago oportuno (punto primero resolutive).
- Levantamiento de embargos y demás medidas decretadas en contra de bienes de Cantos instaurados para garantizar el pago de la tasa de justicia y honorarios regulados (punto cuarto resolutive).

Ha dado cumplimiento parcialmente al punto consistente en:

- Asumir el pago de honorarios y costas de los peritos del Estado argentino y de la Provincia de Santiago del Estero (punto tercero resolutive).

Y está pendiente por cumplir los siguientes:

- Fijar razonablemente el monto que corresponda a los honorarios regulados en el caso de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina (punto segundo resolutive), y
- Asumir el pago de honorarios y costas de los abogados del Estado argentino y de la Provincia de Santiago del Estero (punto tercero resolutive).

En la resolución de 26 de agosto de 2010, última resolución de seguimiento emitida hasta la fecha por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, se requirió al Estado argentino para que dé cumplimiento a los puntos pendientes.

Ahora bien, una vez analizado el sentido de la anterior resolución es oportuno observar la trascendencia que podría tener en el ámbito interno de nuestro país y en específico en la materia tributaria.

## La Protección de Derechos Humanos a los Contribuyentes en nuestro País (personas jurídicas colectivas)

En la legislación mexicana, como ya se ha dicho, no existe norma constitucional o de algún otro tipo que reconozca de manera expresa derechos fundamentales a las personas jurídicas colectivas, sin embargo ello no ha sido obstáculo para que tengan acceso al mecanismo de protección de éstos derechos por antonomasia, el juicio Amparo.

El artículo 8, de la Ley de Amparo, estipula que “las personas morales privadas podrán pedir amparo por medio de sus legítimos representantes”, desde luego aunque este precepto de ninguna manera significa el reconocimiento de derechos fundamentales a estas personas, ya que tiene el carácter de norma de legitimación procesal y no de atribución de derechos, se traduce en la posibilidad que otorga esa Ley a las personas jurídicas colectivas para acceder al juicio de amparo, reconociéndoles interés legítimo, así “...mientras que la titularidad del derecho si implica la facultad para interponer, no cabe afirmar lo contrario...”<sup>35</sup>

Ahora bien, como ya se ha comentado en otros documentos de la serie de Cuadernos de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente<sup>36</sup>, una de las reformas más trascendentales que ha experimentado nuestra Constitución Política en los últimos años, es la publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, a través de la cual se modificó, entre otros, el artículo 1 de nuestra Carta Magna.

En el segundo párrafo de dicho numeral se establece que “las normas relativas a 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”. Con dicha disposición el Constituyente permanente, ha incorporado a la protección constitucional los convenios internacionales en materia de derechos humanos.

En esa tesitura, el propio artículo 1 en su primer párrafo señala: “En los Estados Unidos Mexicanos todas las **personas** gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales en 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”.

<sup>35</sup> Gómez Montoro, Ángel J. *La titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas*. En: e-journal revistas especializadas de prestigio en formato electrónico, Cuestiones constitucionales, Numero 2, enero–junio 2000. Disponible en: <http://www.ejournal.unam.mx/cuc/cconst02/CUC00202.pdf>

<sup>36</sup> Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Derechos humanos de los contribuyentes, Número IV, 2011.

Es evidente, que el artículo 1 de nuestra Constitución federal es una norma relativa a derechos humanos, por la cual se protegen y garantizan los derechos humanos de las personas, pero ¿de qué personas? De conformidad con lo señalado en el propio artículo 1, segundo párrafo, antes transcrito, éste artículo se deberá interpretar de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Pues bien, la Convención Americana de Derechos Humanos es uno de los tratados internacionales firmados y ratificados por el Estado mexicano, en el cual según se señala en su artículo 1: “Los Estados parte en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que este sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

Si bien es cierto que en el propio artículo 1, segundo párrafo, de la Convención se precisa que “para los efectos de esta Convención persona es, todo ser humano” y con ello podemos entender, de forma preliminar que se refiere a las personas físicas, sin que se incluya a las personas jurídicas colectivas, lo cierto es que el organismo facultado para interpretar las normas de dicha Convención, según se estipula en el propio documento y con lo que los Estados firmantes estuvieron conforme, es la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Pues bien, como ha quedado analizado esa Corte, en la resolución recaída al caso Cantos vs Argentina, señaló que no obstante el texto del artículo primero, párrafo segundo de la Convención, bajo ciertas reservas, las personas físicas podrán solicitar la protección de sus derechos humanos, no obstante que la afectación directa la hayan sufrido a través de un ente de ficción de derecho creado por las normas jurídicas.

Es factible transpolar dicho criterio a nuestro orden constitucional. De esta manera cuando el artículo 1, primer párrafo, de nuestra Carta Magna establece que “... todas las personas gozarán de los derechos humanos...”, debe entenderse que no se refiere únicamente a las personas físicas, sino que esa afectación al individuo también puede darse a través de actos de autoridad dirigidos a las personas jurídicas colectivas, por lo que también deberá protegerse a esta ficción jurídica.

# Tutela de Derechos Humanos a los Contribuyentes en México (personas jurídicas colectivas)

Sin lugar a dudas la reforma ya comentada a nuestra Constitución política publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 significa un parte aguas en la administración e impartición de justicia en nuestro país y en la protección de los derechos humanos. En el ámbito fiscal implica un cambio de mentalidad, principalmente para los funcionarios que integran el sistema tributario, así como en los Jueces, Magistrados y Ministros encargados de resolver las controversias que se susciten.

En este sentido, es de destacarse que los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, de forma diligente, hayan comenzado ya a emitir pronunciamientos en este sentido, es decir, bajo el marco de buscar siempre la mayor protección de los derechos fundamentales del particular, pues "...ya no basta que una particular disposición legal no lesione un derecho de los gobernados, sino que resulta indispensable buscar la mayor protección posible al mismo".<sup>37</sup>

Al respecto, destaca la sentencia emitida en el juicio de amparo directo 782/2011 y las emitidas en los amparos directos en revisión 1662/2011 y 2293/2011, así como las tesis aisladas que derivaron de éste último.

## A. Juicio de amparo 782/2011

Previo a tratar el fondo de lo resuelto en el juicio de amparo 782/2011 interpuesto por Juan Pablo Estrada Michel del cual tuvo conocimiento el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resulta conveniente narrar, de manera sucinta, los antecedentes del caso:

- Mediante resoluciones de 2 de mayo y 25 de septiembre de 2002, el Pleno de la Comisión Federal de Competencia (COFECO) entre otras cuestiones declaró a Radiomóvil DIPSA, S.A. de C.V. y Centro de Telefonía celular, S.A de C.V., responsables de incurrir en prácticas monopólicas, ordenando suprimir dichas prácticas e imponiéndoles una multa a la primera de las mencionadas en cantidad de \$3,372,000.00 y a la segunda en cantidad de \$2,529,000.00.

<sup>37</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos. *Primeras aproximaciones de la SCJN en materia tributaria, con la reforma constitucional en derechos humanos*. En: Puntos Finos, No. 197, Editorial Dofiscal, diciembre de 2011.

- Luego de haber interpuesto recurso de reconsideración ante la propia autoridad en contra de dichas resoluciones y toda vez que la Comisión Federal de Competencia los consideró infundados, los días 19 y 25 de febrero de 2003 la Octava Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) admitió a trámite los juicios de nulidad interpuestos por las personas jurídicas en contra de las resoluciones a los recursos de reconsideración emitidos por COFECO.

- Tras diversos actos procedimentales, entre los que se incluyen la acumulación de juicios y diversas remisiones y devoluciones del expediente entre la Octava Sala Regional Metropolitana del TFJFA y la Segunda Sala Superior con motivo del ejercicio de la facultad de atracción de esta última, finalmente el 3 de noviembre de 2010 la Sala Superior resolvió el juicio de nulidad, declarando el sobreseimiento.

La Sala Superior del referido Tribunal determinó que se actualizaba la causal de improcedencia contenida en el artículo 202, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, fundando su actuación en la jurisprudencia por contradicción 2ª./J.30/2008 aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 27 de febrero de 2008 y publicada en el Semanario Oficial de la Federación y su Gaceta en Marzo de 2008, la que en su rubro señala: "RECONSIDERACIÓN. LA RESOLUCIÓN DICTADA EN EL RECURSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY FEDERAL DE COMPETENCIA ECONÓMICA, NO ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA"

Bajo esas circunstancias Radiomóvil DIPSA, S.A. de C.V. acude al juicio de garantías alegando entre otras cuestiones que la Segunda Sala Superior del TFJFA había violado en su perjuicio **el derecho fundamental de acceso a la justicia y a las garantías contenidas en el artículo 17 constitucional** así como lo dispuesto en el artículo 14, primer párrafo, respecto de la aplicación retroactiva de la norma en perjuicio de las personas.<sup>38</sup>

<sup>38</sup> El juicio de nulidad fue interpuesto y admitido en el 2003, año en el que no existía la jurisprudencia por contradicción 2ª./J.30/2008, con base en la cual se resolvió el sobreseimiento del juicio.

Con fecha 1 de marzo de 2012, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió sentencia definitiva, en la cual se concede el amparo y protección de la justicia a la persona jurídica demandante, ya que se consideró que efectivamente la Sala responsable violó en su perjuicio el derecho fundamental de acceso a la justicia, consagrado en el artículo 17 constitucional y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Lo trascendental de dicha sentencia, radica en que el Tribunal Colegiado no sólo se limitó a conceder el amparo a la persona jurídica colectiva, sino que además realizó un profundo análisis a partir de la pregunta: “¿las personas jurídicas son titulares de los derechos humanos reconocidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos?”

El Tribunal concluyó que algunos de los derechos que se consagran en dicho instrumento internacional son también aplicables a las personas jurídicas siempre que “...estos resulten idóneos para tutelar sus intereses, especialmente en lo concerniente a ser un contrapeso o freno al poder estatal”<sup>39</sup>, así en dicha sentencia colocan a las personas jurídicas colectivas como objeto de protección de derechos fundamentales, bajo el razonamiento de que siempre detrás de los derechos y obligaciones de las personas jurídicas colectivas habrá finalmente personas físicas.

### Amparo directo en revisión 1662/2011

De igual forma en el juicio de amparo directo 1662/2011 encontramos un criterio de protección a los derechos humanos de las personas físicas que actúan a través de personas jurídicas colectivas, estos son los antecedentes del caso:

- La persona jurídica, Minera Peñasquito, S.A. de C.V., presentó ante la autoridad fiscal (Administración Local de Servicios al Contribuyente de Zacatecas) solicitud de devolución de saldos por el Impuesto al Valor Agregado por los meses de abril, mayo, junio y julio del año 2008.
- La autoridad fiscal consideró parcialmente procedentes las solicitudes de devolución en virtud de que se encontraron con algunos errores en el RFC de algunas de las facturas presentadas.

- Una vez corregidos los errores en sus facturas, la persona moral presentó nuevamente solicitud de devolución, esta vez únicamente por las cantidades correspondientes a las facturas ahora corregidas. Sin embargo la autoridad fiscal (Administradora de Fiscalización a Empresas que consolidan Fiscalmente “4”) resolvió que eran improcedentes las cantidades de devolución que solicitaba ya que con fundamento en el artículo 22, del Código Fiscal de la Federación (CFF), las cantidades no devueltas debían entenderse negadas y ante esa situación la contribuyente debió, en todo caso, impugnar la resolución de negativa de devolución ya sea a través del recurso de revocación o en su caso del juicio de nulidad. Al no haber interpuesto ninguno de estos medios dentro del plazo legal dichas resoluciones fueron consentidas y por lo tanto adquirieron la calidad de firmes.

- Inconforme con dicha resolución Minera Peñasquito, S.A. de C.V. acudió al TFJFA a impugnarla. El TFJFA concedió la razón a la demandante declarando la nulidad de esa resolución, sin embargo la autoridad fiscal interpuso recurso de revisión fiscal en contra de dicha decisión jurisdiccional.

- El Tribunal Colegiado que conoció del asunto resolvió la revisión fiscal en el sentido de declararlo fundado y ordenó al TFJFA emitiera una nueva resolución.

- En la nueva resolución el TFJFA declaró la validez de la resolución impugnada, la que nuevamente fue controvertida por la persona moral a través del juicio de amparo. La empresa argumentó que la aplicación del artículo 22, séptimo párrafo, del CFF viola el principio de proporcionalidad tributaria y lo dispuesto por el artículo 17 constitucional. El Tribunal Colegiado que conoció del amparo decidió negarlo.

- En consecuencia, la contribuyente interpuso recurso de revisión. Por su parte, la autoridad fiscal presentó recurso de revisión adhesiva. De ambos correspondió conocer a la Primera Sala de nuestro máximo órgano juzgador.

- La contribuyente hizo valer como agravios, entre otros, que:

- El artículo 22 del CFF viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues niega el derecho a obtener la devolución de un saldo a favor provocando la obligación de pagar lo indebido.

<sup>39</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, amparo directo D.A. 782/2011.

- Que el referido artículo también viola el derecho fundamental establecido en el artículo 17 constitucional, pues obliga a los contribuyentes a impugnar las resoluciones que niegan la devolución aún y cuando dichas resoluciones estén correctamente fundadas.
- Que el citado artículo 22, además limita a los contribuyentes para acudir ante las autoridades competentes a solicitar la devolución que les fue negada cuando las causas que motivaron esa negación han desaparecido.

Ante tal panorama la Primera Sala dictaminó, de forma ejemplar, que los formalismos y requisitos para el ejercicio de los derechos por ningún motivo pueden estar sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes ya que, como se señala en el actual artículo 1 constitucional, los derechos humanos y garantías para su protección siempre deben interpretarse de la forma más favorable para las personas, asimismo establece que las autoridades del Estado mexicano tendrán la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos; por lo que consideró que lo contenido en el artículo 22, séptimo párrafo, del CFF, es violatorio del artículo 17 de la Constitución federal y en consecuencia violatorio de un derecho humano, derecho tutelado a favor de las personas físicas que conforman la moral actora.

De ese modo, la SCJN concedió el amparo a la empresa quejosa para el efecto de que la Sala Fiscal dictara una nueva resolución, en la que revise la contabilidad de la empresa, reconociendo el hecho de que ésta corrigió las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, sin que en ningún momento se infringiera que el efecto del amparo consistía en la devolución de las cantidades solicitadas.

#### **Amparo directo en revisión 2293/2011**

Un asunto muy similar, del que recientemente conoció la Corte, es el amparo en revisión 2293/2011. En el referido caso Volkswagen de México, S.A. de C.V. solicitó la devolución de un saldo a favor a la autoridad fiscal, la que le depositó la cantidad solicitada, pero sin incluir en ella actualizaciones e intereses.

En razón de lo anterior, el 6 de junio de 2006, la empresa contribuyente solicitó nuevamente una devolución, esta vez por lo tocante a las cantidades que no le fueron incluidas en el primer pago, es decir, por las actualizaciones e intereses.

La autoridad fiscal (Administración Local de Grandes Contribuyentes de Puebla), con fecha 8 de noviembre de 2007, emitió una resolución en la que declaraba improcedente la solicitud de devolución, señalando que si la contribuyente no estuvo de acuerdo con las cantidades que originalmente le devolvieron vía depósito en su cuenta bancaria ésta debió interponer alguno de los medios de defensa que establecía el CFF, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se efectuó la entrega material de las devoluciones primigeniamente solicitadas, por lo que al no haberlo hecho así debe entenderse que la contribuyente consintió las cantidades devueltas, tal y como lo establecen los artículos 22 y 135 del CFF.

Así las cosas, la contribuyente impugnó la resolución de negativa de devolución, primero ante el TFJFA y después a través del juicio de amparo directo, sin embargo en ninguno de ellos obtuvo resolución favorable por lo que mediante escrito de fecha 20 de septiembre de 2011, interpuso recurso de revisión de amparo. A su vez, la autoridad fiscal interpuso revisión adhesiva, ambos fueron turnados a la Primera Sala de la SCJN.

La Primera Sala de la SCJN, con fecha 5 de marzo de 2012, emitió la sentencia de mérito, en la cual determinó que la autoridad fiscal está obligada a pagar las devoluciones solicitadas con las actualizaciones que correspondan, conforme al artículo 17 A del CFF (vigente en aquel año).

Asimismo señaló que del artículo 22 del CFF se desprende que la autoridad está obligada a emitir resolución fundada y motivada en caso de negativa parcial (como fue el presente caso) o total, por lo que el simple depósito que efectuó la autoridad en la cuenta de la contribuyente, correspondiente a la devolución solicitada, no puede considerarse una resolución impugnada.

La autoridad tiene la obligación de comunicar por escrito, de manera fundada y motivada, las razones por las que consideró que no era procedente la devolución de las actualizaciones e intereses generados respecto de la cantidad devuelta.

La SCJN señaló que aunque pudiera llegarse a interpretar que el artículo 22 del CFF permite entender que el depósito bancario que efectuó la autoridad en la cuenta de la contribuyente es un acto administrativo impugnado, dicha interpretación sería la más desfavorable para la contribuyente y por lo tanto se estaría contraviniendo

lo dispuesto en el artículo 1 constitucional, *en cuanto a que todas las autoridades tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*

Finalmente también determinó que los formalismos y requisitos que se establecen en las normas para que los gobernados ejerzan sus derechos, no pueden estar por encima del derecho fundamental que les asiste, máxime si se atiende al referido principio *pro homine*.

La Sala de la SCJN concedió el amparo y protección a la persona jurídica quejosa para el efecto de que la autoridad responsable dejara insubsistente la resolución que constituye el acto reclamado y emitiera una nueva, atendiendo a la interpretación que mandata el artículo 1 constitucional, es decir, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas.

Es oportuno señalar que esta última sentencia fue origen de cuatro tesis aisladas, de las cuales particularmente interesan para el tema que estudiamos las siguientes dos:

***“DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE DEL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005.***

*El hecho de que se pretenda obligar al contribuyente a interponer los medios de defensa correspondientes contra un depósito bancario que no haya sido acompañado de una resolución escrita, fundada y motivada en caso de negativa parcial a la devolución solicitada, incluyendo los casos en que la autoridad devuelva los montos históricos, pero omita la devolución de la actualización correspondiente, sujeto a la preclusión del derecho a impugnar o solicitar las cantidades faltantes, es la interpretación menos favorable del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2005 y, por tanto, contraria al artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a partir del 11 de junio de 2011, que prevé que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, ya que además de sujetar el derecho del contribuyente a eventualidades, como la falta de recepción del estado de cuenta bancario a tiempo,*

*se le obliga a impugnar una devolución sin contar con todos los elementos necesarios para su defensa, pues si el contribuyente tiene dos o más solicitudes de devolución pendientes, no puede tener certeza de la solicitud a la que corresponde el depósito, máxime si la autoridad actualiza las cantidades parcialmente. Así, el fin de la emisión de una resolución escrita, fundada y motivada es que el contribuyente conozca el procedimiento utilizado para hacer la actualización, el periodo que incluye y, en su caso, si se le están pagando intereses, en qué monto y por qué periodos, información esencial para poder impugnar cualquier determinación de la autoridad. Aún más, aquel que recibió una negativa total, al cual la autoridad no le hizo depósito alguno, ni le emitió resolución alguna, pasados tres meses de la fecha en que presentó su solicitud, tiene la posibilidad de impugnar la negativa ficta, sin que la ley le imponga un plazo límite para interponer los medios de defensa correspondientes.”<sup>40</sup>*

***“DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. INTERPRETACIÓN CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN DEL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO SEXTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2005), EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL DE EMITIR UNA RESOLUCIÓN ESCRITA, FUNDADA Y MOTIVADA EN CASO DE NEGATIVA PARCIAL.***

*La autoridad fiscal no está obligada a emitir una resolución fundada y motivada cuando la devolución de las cantidades solicitadas sea “plenamente favorable” al contribuyente, porque en esos casos no hay nada que motivar, dado que el contribuyente no ha sufrido perjuicio alguno. Sin embargo, no puede considerarse que la devolución es “plenamente favorable” si se omitió la actualización, o en su caso, los intereses a que el contribuyente tenga derecho, porque ello le causa un perjuicio y, por ende, constituye un acto de molestia que se traduce en una negativa parcial que requiere de una resolución escrita, fundada y motivada. Así, la devolución de las cantidades solicitadas debidamente actualizadas no es una cuestión optativa sujeta a que el contribuyente haya solicitado la devolución actualizada expresamente, esto es, tal omisión no puede atribuirse al contribuyente, pues se le obligaría a interponer medios de defensa sin contar con los elementos necesarios para una defensa adecuada, lo cual vulneraría la garantía de seguridad jurídica*

<sup>40</sup> Tesis 1ª. LXXV/2012 (10ª.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1, Décima Época, p. 869, tesis aislada.



*contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el numeral 1o. constitucional, en cuanto obliga a las autoridades a otorgar la protección más amplia al gobernado. De acuerdo con la interpretación conforme que antecede, el artículo 22, párrafo sexto, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, no vulnera la garantía de seguridad jurídica, puesto que establece expresamente la obligación de la autoridad fiscal de emitir una resolución fundada y motivada cuando resuelva negar, ya sea total o parcialmente, la devolución al contribuyente, lo cual incluye la omisión en la actualización o pago de intereses, y no deja a su arbitrio la notificación de las resoluciones, porque aunque la norma no regule expresamente la obligación de aquélla de notificar dicha resolución al contribuyente, dicha obligación deriva de otras disposiciones del mismo código”<sup>41</sup>*

Tanto en la sentencia emitida en el amparo en revisión 1662/2011 como en el diverso 2293/2011, no se cuestiona, ni se considera necesario hacer un análisis previo a resolver sobre el fondo del asunto, sobre si las personas morales son titulares de los derechos humanos que se alegan violados. Por el contrario, los Ministros no distinguen respecto a la naturaleza de la persona (física o moral) que fue afectada directamente a través de las negativas de devolución, si no que se avoca a juzgar la indebida aplicación del artículo 22 del CFF a la luz de lo que se señala en el artículo 1 constitucional, por lo que en ambos casos se concluye que la actuación de las autoridades fiscales y jurisdiccionales debe verificarse a la luz de lo que se señala el referido artículo constitucional, en cuanto a que las obliga a otorgar la protección más amplia al gobernado.

A manera de conclusión, 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 físicas. Debemos entender que las personas jurídicas colectivas son una ficción jurídica compuesta por individuos, por lo que las afectaciones que se realicen a las personas jurídicas colectivas pueden transgredir directamente los derechos humanos de los individuos que la integran, 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, deben ejercerse con independencia de que los actos de las autoridades fiscales sean dirigidos a las personas físicas, o bien a éstas mismas pero a través de personas jurídicas colectivas o también llamadas personas morales, garantizando su efectivo acceso a la justicia fiscal.

<sup>41</sup> Tesis 1a. LXXV/2012 (10ª.), Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril de 2012, Tomo1, Décima Época, p. 869, tesis aislada.





# Prodecon

## Compromisos éticos del contribuyente

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

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



## Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

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

