



Prodecon

**Acciones colectivas:
Reflexiones en torno a su necesidad
en materia tributaria**

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

Número

XVII



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

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

Acciones colectivas: Reflexiones en torno a su necesidad en materia tributaria



ÍNDICE

I. Introducción	3
II. Concepto, elementos y justificación de la acciones colectivas	7
III. Acciones colectivas en México	17
IV. Acciones colectivas en materia tributaria	27
V. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como legitimada para interponer acciones colectivas	39
VI. Conclusión	52
VII. Bibliografía	54

I. Introducción

La modernización de la sociedad y la consecuente complejidad en las relaciones entre individuos, así como entre éstos y el Estado ha hecho necesario el reconocimiento de la existencia de derechos y/o intereses¹ de grupos en paralelo a los tradicionales derechos individuales.

En este sentido, se han reconocido una serie de derechos e intereses que trascienden las esferas jurídicas de los sujetos unipersonales, y se adscriben a grupos de personas que pueden o no estar determinados, pero que están vinculados entre sí por alguna circunstancia o situación propiciada o no por los mismos agentes del grupo. La doctrina del derecho procesal moderno ha denominado a estos derechos e intereses como supraindividuales, transindividuales o metaindividuales.

El valor jurídico que sustenta estos derechos o intereses es la conciencia conjunta de derechos y obligaciones, que surge de la existencia de necesidades comunes, de similitudes, que preceden a las diferencias sin pretender su allanamiento.²

Por su característica esencial supraindividual, los mecanismos de defensa jurisdiccional tradicionales de carácter individualista son insuficientes para lograr los objetivos de estos intereses colectivos, los cuales requieren de mecanismos más flexibles e incluyentes que tutelen su esencia no individual.

¹ Siguiendo a Tron Petit, la alusión al término “derechos” se justifica cuando hay un reconocimiento legal como tal a favor de un titular y existe la correspondiente obligación o deberes específicos a cargo del destinatario. Por su parte, el término “intereses” tiene cabida cuando, a pesar de que no exista una específica y concreta obligación correlativa exigible, se confiere al afectado un poder de exigencia respecto a un contexto mínimo de legalidad, regularidad o responsabilidad ante la existencia de un daño cualificado o afectación a intereses. Por tanto, se habla de derechos o intereses como un concepto amplio que permite reconocer y hacer valer afectaciones, incluyendo supuestos que se ubiquen en zonas grises. Cfr. Tron Petit, Jean Claude, “Derechos colectivos”, en Ferrer Mac-Gregor Eduardo; Figueroa Mejía, Giovanni; y Martínez Ramírez, Fabiola (coords.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, México, IJ-UNAM, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura, 2014, t. I, A-F, p. 536. Por nuestra parte, para los propósitos de este documento, utilizaremos los términos “derechos” e “intereses” como sinónimos.

² Alpa, Guido, *Tutela del consumatore e controlli sull'Impresa*, Bologna, Il Mulino, 1977.

Al respecto, Roberto Berizonce señala que una tutela efectiva, y no sólo nominal de tales derechos, requiere permitir y hasta estimular el acceso de los representantes (públicos y privados) de aquellos grupos desorganizados, de contornos imprecisos y a menudo difíciles de precisar, admitiendo una suerte de legitimación especial y ampliada para estar en juicio por la totalidad de la clase o categoría del interés que defienden. Además, señala que se requiere articular vías y procedimientos no menos singulares, apropiados para la tutela diferenciada de los derechos en juego, en los que se involucran las responsabilidades de las partes, los poderes y deberes de iniciativa y de control del juez y los efectos mismos de las decisiones por el alcance particular de la cosa juzgada.³

En respuesta, como se muestra en el cuadro⁴, varias jurisdicciones han adoptado diversos instrumentos como las acciones colectivas, para brindar protección jurisdiccional a los derechos e intereses colectivos.⁵

Acciones colectivas	
País	Año
Alemania	2005
Argentina	2009
Brasil	1985
Canadá	1978
Chile	2004
Colombia	1998
Costa Rica	2000
Dinamarca	2008
Ecuador	1992
España	2001
Estados Unidos	1842
Italia	2010
Perú	1993
Portugal	1995
Uruguay	1985

³ Berizonce, Roberto, "Presentación", Gidi, Antonio y Ferrer Mac Gregor, Antonio (coords.), *La tutela de los derechos difusos, colectivos e individuales homogéneos. Hacia un Código Modelo para Iberoamérica*, México, Porrúa, 2003, p. 756.

⁴ De Hoyos Walther, Jorge E. y Alcalá, Juana M., "Acciones Colectivas", México, Anade, 2011, Ensenada, <http://www.anadenet.com/docs/cn11/9%20LIC%20ARTURO%20ALVARADO%20HERNANDEZ.pdf>. Fecha de consulta: 25 de agosto de 2014.

⁵ Para mayor información sobre las acciones colectivas en el derecho comparado: Gidi, Antonio, Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (coords.), *Procesos colectivos. La tutela de los derechos difusos, colectivos e individuales, en una perspectiva comparada*, México, Porrúa, 2003.

México también ha incorporado las acciones colectivas. Mediante “DECRETO por el que se adiciona un párrafo tercero y se recorre el orden de los párrafos subsecuentes del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de julio de 2010, se estableció que: *El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.*

En la exposición de motivos de la propuesta de reforma constitucional, se estableció que la complejidad de las relaciones sociales y el aumento en número de las interrelaciones entre los diversos miembros de la sociedad hacen necesarios el rediseño del enfoque de las instituciones jurídicas para establecer acciones que permitan organizar a los individuos para la mejor defensa de sus intereses y derechos.

Asimismo, se estableció que la principal ventaja de implementar la reforma era que la protección de derechos e intereses sería mucho más vigorosa y efectiva.

Como consecuencia de esta reforma, el 30 de agosto de 2011, también se reformaron las siguientes leyes para regular las Acciones Colectivas:

- Código Federal de Procedimientos Civiles
- Código Civil Federal
- Ley Federal de Competencia Económica
- Ley Federal de Protección al Consumidor
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación
- Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente
- Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros

Si bien ya existían algunos antecedentes de las acciones colectivas en diversas materias (agraria, laboral, del consumidor y medioambiental), con las reformas constitucional y legales antes referidas, aparecen formalmente las acciones colectivas en México.

Este acontecimiento, sin desconocer que pueda haber mejoras al respecto, puede ser tildado de importante y necesario. Sin embargo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como organismo defensor de los derechos de los pagadores de impuestos, no puede dejar de observar que las materias susceptibles de acción colectiva aún son limitadas y que la materia tributaria se ha dejado a un lado.

En materia fiscal también se observa un aumento en la complejidad de las interrelaciones que hace necesario rediseñar el enfoque de las instituciones jurídicas para establecer acciones que permitan organizar a los contribuyentes para la mejor defensa de sus intereses y derechos. También se ve la necesidad de instituciones que permitan la protección de derechos e intereses de manera más vigorosa y efectiva.

Por ello, en esta ocasión se pone en la mesa de discusión la viabilidad de las acciones colectivas en materia tributaria, ya que si bien se ha escrito mucho sobre las acciones colectivas, han sido pocos los trabajos relacionados específicamente a su aplicación en el derecho tributario.

Así, el trabajo inicia abordando de manera general el concepto y justificación de las acciones colectivas para después tratar de manera más específica las acciones colectivas en el derecho mexicano. Posteriormente, se reflexiona sobre las acciones colectivas en materia tributaria, mostrando ejemplos en el derecho comparado en donde estas acciones sirven también para el ámbito tributario. De igual forma, se aborda someramente la propuesta de amparo colectivo en materia tributaria de 2011; y por último, se discurre sobre **PRODECON** como sujeto legitimado para llevar a cabo una defensa colectiva de los pagadores de impuestos vía amparo o acciones colectivas.

II. Concepto, elementos y justificación de la acciones colectivas

Los intereses supraindividuales surgen por la socialización y por la complejidad que han adquirido las relaciones económicas, laborales, culturales, jurídicas, entre otras, en las que se ven inmersos los individuos que componen las sociedades, y en donde se crean vinculaciones grupales.

Estos intereses exceden la esfera privada y se manifiestan como intereses de grupo o colectivos que pueden o no estar determinados o vinculados sus miembros entre sí por alguna circunstancia, pero que exigen del Estado la tutela efectiva de las situaciones no individuales que los generan.

En este sentido, la tutela jurisdiccional efectiva, como derecho humano que tiene cualquier justiciable para hacer valer sus derechos e intereses, es tema de referencia obligatoria.

Este derecho fundamental se encuentra consagrado en diversos instrumentos internacionales, tales como la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, artículo 10; el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos de 1950; la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 2000, artículo 47; la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre de 1948, artículo XVIII; y la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969, artículo 8.1.

En México este derecho se consagra en el artículo 17 de la Constitución, el cual dispone que: *“Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”*.

El contenido del derecho a la tutela judicial efectiva despliega sus efectos en tres momentos:⁶ al acceder a la justicia; durante el desarrollo del proceso; y al tiempo de ejecutarse la sentencia.

Sin embargo, la eficacia de este derecho parece ponerse en entredicho cuando confluyen intereses colectivos, pues se dejan sin mecanismo eficaz de protección jurisdiccional a derechos que trascienden a esa definición individual.⁷ Esto no es menos cierto para el caso de intereses tributarios colectivos, en donde los instrumentos tradicionales no bastan para un efectivo acceso a la tutela judicial.

1. Concepto

En efecto, los intereses colectivos o de grupo en cualquier materia necesitan de mecanismos especiales para que los titulares puedan acceder a la tutela judicial efectiva, pues las tradicionales acciones sólo sirven para reclamar derechos individuales. En respuesta, se han creado instituciones procesales en forma de acciones para proteger estos intereses.

De esta manera, tenemos por ejemplo la *class actions* en Estados Unidos; la *azione collettiva* en Italia; la *ação coletiva* en Brasil y Portugal; la *recours collectif* en Francia; la *Verbandsklage* o acción de asociaciones en Alemania, y la acción colectiva, demanda colectiva, amparo colectivo, entre otros en España y América Latina.

Un primer problema que se advierte es la cuestión terminológica: se utilizan diversas denominaciones, tales como acciones colectivas, procesos colectivos, *class actions*, acción pública, acción popular, *aggregate litigation*, *public litigation*, justicia colectiva, entre otras, lo que ha llevado a que sean calificadas como difusas, profusas y confusas.⁸

6 Cfr. González Pérez, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, España, Civitas, 2000, p. 59.

7 Cfr. Cárdenas Ramírez, Francisco Javier, "Las acciones colectivas frente a las garantías constitucionales en el amparo", *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, México, Instituto de la Judicatura Federal, p. 79, http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/17/r17_6.pdf. Fecha de consulta: 4 de agosto de 2014.

8 Cfr. Gutiérrez de Cabiedes, Pablo, *La tutela jurisdiccional de los intereses supraindividuales: colectivos y difusos*, España, Aranzadi, 1999, p. 30.

Sin embargo, no pretendemos entrar aquí a la discusión. Basta con decir que lo que caracteriza a este tipo de acciones es que en un solo proceso se deciden elementos comunes a una serie de individuos que se incluyen en una clase.

Es decir, al margen de su denominación, se trata de un fenómeno de litigio de grupo, en contraste con las acciones individuales. Esta visión incluye todos los tipos de acciones que protegen los derechos de grupo, sin importar el remedio buscado (imposición de medidas cautelares, la declaración de un derecho, pago de daños) ni el representante del grupo (acciones civiles públicas, acciones de organizaciones, acciones populares, acciones de miembros del grupo) o la naturaleza del derecho a proteger en el tribunal (conflictos privados, litigio de interés público); cuestiones que son solamente incidentales pues lo que distingue a una acción colectiva es el objeto del procedimiento: su aptitud de proteger el derecho de un grupo. Lo anterior sin que signifique que todos los tipos de acciones colectivas deban ser reguladas de forma idéntica.⁹

Por conveniencia de exposición, y debido a que en México las acciones para la protección de intereses supraindividuales se conocen como acciones colectivas, en este trabajo vamos a utilizar dicho término.

Así, siguiendo a Antonio Gidi, la acción colectiva puede definirse como: la acción promovida por un representante (legitimación colectiva), para proteger el derecho que pertenece a un grupo de personas (objeto del litigio), y cuya sentencia obligará al grupo como un todo (cosa juzgada).¹⁰

.....
⁹ Cfr. Gidi, Antonio, *Las acciones colectivas y la tutela de los derechos difusos colectivos e individuales en Brasil. Un modelo para países de derecho civil*, trad. de Lucio Cabrera Acevedo, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, pp. 31-33.

¹⁰ *Ibidem*, p. 31. Otras definiciones de acciones colectivas son: "el derecho que tiene un determinado grupo social para solicitar a una autoridad competente, principalmente jurisdiccional, que resuelva una controversia que afecta sus derechos. Dicho grupo social puede ser de consumidores, de usuarios de servicios, de afectados en cuestiones económicas o ambientales, etcétera". Cfr. Ruíz Munilla, Jesús, *Las acciones colectivas en el Derecho Mexicano, El mundo del Abogado*, <http://elmundodelabogado.com/2011/las-acciones-colectivas-en-el-derecho-mexicano/>, Fecha de consulta, 14 de febrero de 2014; "el derecho que tiene determinado grupo social (consumidores, usuarios de servicios en cuestiones económicas y ambientales, etc. Para solicitar a una autoridad competente, principalmente jurisdiccional, que resuelva una controversia que afecta sus derechos". Cfr. Ruíz Munilla, Jesús, "Las Acciones Colectivas en el Derecho Mexicano", en Xavier Ginebra Serrabou (Coord.) *Las Acciones Colectivas en el derecho Mexicano*, México, Centro de Investigación para el Desarrollo, Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013, p. 33; y "un medio que se establece para reparar un daño o inconveniente, garantizar se cumplan los derechos, pero también la medida correctiva para solucionar la violación a lo que se denomina derechos o intereses colectivos, es la técnica de tutela jurisdiccional *ad hoc*". Cfr. Tron Petit, Jean Claude, "¿Qué hay de los intereses colectivos y su régimen probatorio?", en Xavier Ginebra Serrabou (coord.) *Las acciones colectivas en el derecho mexicano*, México, Centro de Investigación para el Desarrollo, Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013, p. 47.

2. Elementos

De la definición antes transcrita, podemos extraer tres elementos:

- Un representante o legitimado común
- La protección de un interés de grupo
- El efecto *erga omnes* de la resolución

A. Un representante o legitimado común

Cuando hablamos de representante común en acciones colectivas, nos referimos a la persona física o jurídica con legitimación procesal activa. Es decir, aquella que tiene la “potestad legal para acudir al órgano jurisdiccional con la petición de que se inicie la tramitación del juicio o de la instancia”.¹¹

En cuanto al representante común, diversas legislaciones han explorado varias alternativas. Quien ostenta la legitimación en acciones colectivas puede ser:

- *La propia colectividad o un individuo miembro de ella*, en este caso, hay una legitimación formal y también sustancial del representante por ser el que entabla la acción un afectado directo.

Un ejemplo se encuentra en la Regla 23 del Procedimiento Judicial Federal, que regula las *class action* en Estados Unidos y que señala que poseen legitimación para iniciar este tipo de acciones un miembro del grupo o clase afectada.

- *Una asociación privada*, como las asociaciones civiles, fundaciones, ONG’s, etc., en este caso, la legitimación es sólo formal por no ser el sujeto que entabla la acción un afectado directo.

Un ejemplo se encuentra en el artículo 11 de la Ley de Enjuiciamiento Civil española, en donde se legitima a las personas jurídicas, en especial a las asociaciones de consumidores y usuarios.

.....

¹¹ Tesis 2ª./J. 75/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 351, rubro: “LEGITIMACIÓN PROCESAL ACTIVA. CONCEPTO”.

- *Órganos u organismos gubernamentales o estatales*, que velan por los intereses de la comunidad como ministerio público, *Ombudsman*, o que tengan competencia en materias específicas que atañen al interés colectivo; en este caso, la legitimación es formal.¹²

Ejemplo de ello se encuentra en el artículo 82 del Código del Consumidor brasileño que legitima a organismos públicos, gobiernos federal, estatal, municipal y del Distrito Federal, así como a entidades y agencias de la administración pública; aunque también legitima a asociaciones privadas.

Debido a lo anterior, algunos juristas distinguen entre acciones de clase o *class actions*; acciones civiles públicas o *parens patriae civil actione*; y acciones de organizaciones o asociaciones u *organizational actions/associational actions*. Conforme a esta clasificación, las acciones de clase son promovidas por los miembros del grupo, las acciones civiles públicas por agentes del gobierno, y las acciones de organizaciones por asociaciones.¹³

Cabe mencionar que estas opciones no son necesariamente excluyentes, pues todos los mencionados pueden estar legitimados para interponer acciones colectivas.

B. La protección de un interés de grupo

En principio, lo que protege la acción colectiva es un interés supraindividual, o por lo menos un interés de incidencia colectiva. Las doctrinas anglosajona y brasileña, retomadas por la mexicana, hacen una triple clasificación de estos intereses: difusos, colectivos e individuales homogéneos, sin que en esta clasificación se agoten los intereses supraindividuales.

Los intereses difusos son aquellos intereses indivisibles que afectan a una comunidad de sujetos indeterminados e indeterminables, sin vínculos previos, que sólo están relacionados entre sí por un acontecimiento específico. Se trata de intereses que pertenecen a todos en la comunidad, sin pertenecer a alguien en particular, como la protección del medio ambiente.

.....
¹² Gidi, Antonio, *op. cit.*, nota 8, p. 71.

¹³ Gidi, Antonio, "Acciones de Grupo y 'Amparo colectivo' en Brasil. La protección de derechos difusos, colectivos e individuales homogéneos", *La Tutela de los Derechos Difusos, Colectivos e Individuales Homogéneos*, trad. de Lucio Cabrera Acevedo y Eduardo Ferrer Mac-Gregor, México, Porrúa, 2004, p. 897.

Sin embargo, como señala Gidi,¹⁴ esto no impide la protección de los derechos individuales lesionados de los miembros del grupo, por ejemplo debido a la contaminación, quienes aún pueden reclamar daños individuales.

Por su parte, los derechos colectivos son aquellos intereses indivisibles que afectan a una comunidad de sujetos determinados, ligados unos a otros o a la contraparte, por una relación jurídica previa. Esta relación jurídica preexistente hace que los integrantes del grupo estén determinados o puedan ser determinados sin dificultad.

En este caso, nos referimos por ejemplo, cuando un grupo de personas ve vulnerados sus derechos por una fuente común, como puede ser por un contrato de adhesión con una empresa telefónica o con una institución bancaria.

Como se advierte, ambos casos refieren a intereses transindividuales e indivisibles, pero mientras que en los difusos el grupo es indeterminado e indeterminable y la relación de los integrantes del grupo es por un acontecimiento, sin que exista otro vínculo; en los colectivos sí hay un vínculo jurídico previo y los miembros del grupo sí son determinados o determinables.

Por último, los intereses individuales homogéneos¹⁵ son derechos individuales subjetivos tradicionales con un tratamiento unitario por derivar de un origen común de hecho o de derecho. La calificación de *homogéneos* está dada precisamente por su origen común que puede ser por ejemplo, la vulneración de un interés difuso o colectivo. Este interés es de incidencia colectiva y es perfectamente divisible.

C. El efecto erga omnes de la resolución

De manera general, cuando se entabla una acción colectiva se tiene la pretensión de que terminado el proceso, los efectos de la sentencia se

.....
¹⁴ Gidi, Antonio, *op. cit.*, nota 8, p. 57.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 61-62.

extiendan a todos los que conforman el grupo o clase, aunque no hayan sido parte del proceso o no hayan participado efectivamente en él.

Esto quiere decir que la decisión jurisdiccional afecta la esfera jurídica de todos los miembros de la colectividad, protegiendo derechos dondequiera que, por la misma causa, fueron o estén siendo vulnerados.

Sin embargo, esta regla general puede ser menguada para que los efectos de la cosa juzgada no se extiendan a todo el grupo. En las distintas regulaciones se pueden identificar dos mecanismos para este propósito. Estos mecanismos son el *opt-in* y el *opt-out*.

El *opt-in* utilizado de manera preferente en los procedimientos de grupos en Inglaterra¹⁶ se refiere a la posibilidad de que individuos que forman parte de la clase o grupo se apersonen en el procedimiento iniciado por el representante. En este caso, los efectos de la sentencia alcanzarán a todos aquellos que hicieron *opt-in*, excluyendo a los demás.

De esta manera, los efectos de cosa juzgada no alcanzan a todos los miembros de la clase o grupo de manera automática, sino que éstos deben por voluntad propia unirse a la demanda inicial.

El *opt-in* a veces tiene otros alcances. En España¹⁷ no se utiliza para definir a quién afecta la sentencia, sino que responde al derecho que tiene el ciudadano de participar en un proceso jurisdiccional que le será aplicable.

Por su parte, el *opt-out*, utilizado ampliamente en los Estados Unidos, se refiere a la posibilidad de que los miembros de un grupo manifiesten ante el tribunal, mediante mecanismos ágiles, su voluntad de quedar excluidos de la acción iniciada.¹⁸ En este caso, los que hicieron *opt-out* no se verán afectados por la sentencia.

.....

¹⁶ Higgins, Andrew y Zuckerman, Adrian, *Class actions in England? Efficacy, autonomy and proportionality in collective redress*, Inglaterra, Universidad de Oxford, Legal Research Paper Series, Paper no. 93/2013, noviembre 2013, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2350141. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

¹⁷ Ley de Enjuiciamiento Civil, 1/2000, de 7 de enero, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2000-323>. Fecha de consulta: 29 de Agosto de 2014.

¹⁸ La Regla (c) (2) de la Federal Rule no. 23 dispone: "in any class action maintained under subdivision (b) 3, the court shall direct to the members of the class the best notice practicable under circumstances, including individual notice to all members who can be identified through reasonable effort. The notice shall advise each member that (A) the court will exclude all members from the class if the members so requests by a specified date; (B) the judgment, whether favorable or not, will include all members who do not request exclusion; and (C) any member who does not request exclusion may, if the member desires, enter an appearance through counsel".

3. Justificación

Las acciones colectivas (*class action*) tienen su origen en las *Equity Courts* del Reino Unido de la Gran Bretaña. Esta acción era utilizada por las personas que eran afectadas por un decreto cuando su número hacía imposible citarlas simultáneamente a juicio.¹⁹

Las *class action* fueron adoptadas y desarrolladas en Estados Unidos primero a partir de 1938 y más ampliamente a partir de 1966 con la reforma a la regla 23 de las Reglas Federales para el Procedimiento Civil. Desde su inicio en 1938 han sido empleadas en una gran variedad de casos. Consumidores, ambientalistas y defensores de derechos humanos hicieron valer derechos mediante las *class actions*, de lo que se advierte un importante aspecto de estas acciones: pueden ser un mecanismo útil para la defensa de derechos fundamentales.

Como ejemplo podemos citar la famosa sentencia sobre el caso *Brown v. Board of Education* de 1954 que nace de una *class action* y con la que la Corte Suprema de Estados Unidos emitió jurisprudencia contra la discriminación racial en las escuelas del sur del país.²⁰

Brown, el padre de un muchacho que no era admitido en una escuela para blancos, con base en la citada regla 23 se constituyó en representante de la clase formada por todos los estadounidenses de color cuyos hijos eran discriminados en las escuelas de los Estados del sur.

De igual manera, las *class actions* han servido para corregir la legislación fiscal y los reglamentos de bolsa, además de que muchas *institutional injunctions*²¹ con las que se han corregido reglamentos carcelarios o reglamentos de organización de las estructuras sanitarias, provienen de *class actions*.²²

Se advierte entonces un instrumento flexible que se adapta a situaciones diversas para obtener efectos diversos: desde el resarcimiento de daños hasta

.....
¹⁹ Cfr. Cervantes Saavedra, Miguel de, "Prólogo", Gidi, Antonio, *op. cit.*, nota 8, p. XVII.

²⁰ Cfr. The Supreme Court, Landmark Cases. Broun vs. Board of Education (1954), http://www.pbs.org/wnet/supremecourt/rights/landmark_brown.html. Fecha de consulta: 08 de agosto de 2014.

²¹ Órdenes de las cortes para obligar a las instituciones públicas a cumplir con los requisitos constitucionales o estatutarios, buscan remediar las violaciones constitucionales.

²² Tarruffo, Michele, "Modelos de tutela jurisdiccional de los intereses colectivos", *Revista de Derecho Privado*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, núm. 9, 2005, p. 32.

la tutela de derechos, que no sería posible por otras vías jurisdiccionales.²³ Esto en sí mismo, justifica la existencia de las acciones colectivas pues, como medio para hacer efectivos los derechos, se constituye en instrumento de protección de derechos humanos y en garantía para el acceso a la justicia.

Por otra parte, un efecto transversal de las acciones colectivas, aunque no claramente perceptible, es que crean incentivos para que todo tipo de empresas y proveedores de servicios públicos y privados se esfuercen por ser mejores, por ser responsables, por invertir en mejores bienes y servicios, y por desarrollar mejores prácticas comerciales para no enfrentarse a estas acciones.²⁴

Debemos reconocer, siguiendo a Tamayo Salmorán, que el mundo moderno se ha hecho selectivo el acceso a la justicia. Existen grupos de población que no tienen posibilidad de reclamar jurisdiccionalmente de manera efectiva sus derechos. Entre otros factores (ignorancia, temor, falta de confianza), el costo que en tiempo y dinero exige el proceso jurisdiccional hace que un número elevado de individuos no pueda acudir al ámbito jurisdiccional para defenderse.²⁵

En materia tributaria, esto se observa en las labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente quien ha instado a los órganos jurisdiccionales para atender casos de sectores de contribuyentes vulnerables que, sin el patrocinio gratuito de la Procuraduría, difícilmente podrían tener acceso a los órganos jurisdiccionales.²⁶

Volviendo a las acciones colectivas, éstas traen aparejadas un beneficio económico para la administración de justicia, pues con una sola demanda quedan comprendidos todos los sujetos que estén dentro de los parámetros de la clase, lo que reduce la cantidad de causas a decidir por los jueces,

.....

²³ *Idem.*

²⁴ Labardini Inzunza, Adriana, "Acciones Colectivas en la Sociedad de Consumo", México, *Consumidores por los derechos del consumidor y contra los monopolios*, 2010, p. 6, http://oxfamMexico.org/oxfam/descargas/Estudio_Accionescolectivas.pdf. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2014.

²⁵ Tamayo y Salmorán, Rolando, "Class Action. Una solución al problema de acceso a la justicia", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, no. 58, enero-abril de 1987, p. 149.

²⁶ Un buen ejemplo es la sentencia de inconstitucionalidad dictada por la Segunda Sala de la SCJN, en la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 160, segundo párrafo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a 2013, por transgredir los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, pues establecía que las personas físicas que con intereses que no rebasen los \$100,00, debían considerar la retención provisional como pago definitivo del impuesto.

disminuyendo los costos jurisdiccionales.²⁷ Es más eficiente litigar la misma cuestión en un sólo foro que en muchos, a través de diversas demandas individuales pequeñas, aunque se trate de un número importante de actores.

Así pues, existen economías de escala tanto del lado de los demandantes como del lado de los demandados. Las acciones colectivas permiten que un grupo de demandantes en la misma situación consoliden sus reclamaciones individuales en un grupo grande.²⁸

.....
²⁷ Dobrovitzky, Leila, "Acción de clase y su aplicación al derecho tributario argentino", *Impuestos*, Argentina, núm. 1, enero de 2011, pp. 47-62.

²⁸ González de Cossío, Francisco, "Acciones Colectivas y competencia económica", pp. 5 y 6. <http://www.gdca.com.mx/PDF/competencia/Acciones%20Colectivas%20y%20Competencia%20Economic.pdf>. Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014.

III. Acciones colectivas en México

En México, los antecedentes de las acciones colectivas pueden encontrarse en el Derecho Laboral que desde la publicación de la primera Ley Federal del Trabajo en 1970, reconoce las relaciones colectivas de trabajo para la defensa de sus intereses comunes, permitiendo presentar en una sola queja o demanda el interés común de la colectividad.

También se puede mencionar el amparo social que desde 1963 permite la representación legal para interponer juicio de amparo en materia agraria a nombre de los núcleos de población ejidal o comunal. Ello, a pesar de que tradicionalmente se había considerado al juicio de amparo como un mecanismo suficiente a favor de los ciudadanos considerados en lo individual para protegerlos contra abusos de autoridad.

La realidad social y las relaciones cada vez más complejas entre gobernados, y de éstos con las autoridades, han rebasado los instrumentos de protección tradicionales, manifestándose su insuficiencia especialmente en el caso de intereses colectivos.

Es en este contexto que en 2010 se reformó el artículo 17 constitucional para establecer las acciones colectivas, y posteriormente diversas leyes. Asimismo, cabe mencionar que en 2011 se reformó el artículo 107 constitucional para establecer la procedencia del juicio de amparo por intereses colectivos, así como la declaratoria general de inconstitucionalidad, aunque en este último caso se dejó fuera la materia tributaria. Si bien estas dos figuras no constituyen acciones colectivas atienden, de alguna manera, a intereses colectivos.

Para entender las acciones colectivas en México, el Libro Quinto del Código Federal de Procedimientos Civiles es de obligada referencia pues es ahí donde se regula el procedimiento de sustanciación de las acciones colectivas.

En tanto las leyes: Federal de Competencia Económica, Federal de Protección al Consumidor, Orgánica del Poder Judicial de la Federación, General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, y de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros, remiten al Código de Procedimientos Civiles para el caso de acciones colectivas en materias específicas.

En el referido Código se establece la competencia y procedencia de las acciones colectivas, así como aspectos teóricos de los derechos de grupo. Se define el concepto de: derechos e intereses difusos, derechos e intereses colectivos y derechos e intereses individuales de incidencia colectiva.

Asimismo, establece los extremos de las tres acciones: acción difusa, acción colectiva en sentido estricto y acción individual homogénea.

También prevé sobre la integración de la clase, el procedimiento, la sentencia y sus efectos, las medidas precautorias, el fondeo de administración de honorarios y los gastos de los juicios.

Competencia

Los Tribunales de la Federación son competentes para conocer de las acciones colectivas en materias de relaciones de consumo de bienes o servicios, públicos o privados y de medio ambiente, lo que incluye a las materias de protección al consumidor y protección a los usuarios de servicios financieros, medio ambiente y competencia económica. No hay competencia concurrente de las entidades federativas. Como se ha mencionado, la materia tributaria ha sido relegada de las acciones colectivas.

Procedencia

Las acciones colectivas son procedentes para tutelar derechos o intereses transindividuales, es decir, cuya titularidad corresponde a una colectividad de personas o para el ejercicio de prestaciones individuales de un grupo de personas. Más específicamente, proceden cuando existan derechos o intereses difusos, colectivos e individuales de incidencia colectiva.

Intereses protegidos

Los intereses que se protegen en las acciones colectivas son los difusos, colectivos e individuales de incidencia colectiva relacionados con el consumo de bienes o servicios (públicos o privados) inclusive los servicios financieros y los que dañen al consumidor por concentraciones indebidas o prácticas monopólicas, y con el medio ambiente.

El Código define estos intereses. Establece que los derechos e intereses difusos y colectivos son aquéllos de naturaleza indivisible cuya titularidad corresponde a una colectividad de personas, indeterminada o determinable, relacionadas por circunstancias de hecho o de derecho comunes.

Por otra parte, establece que los derechos e intereses individuales de incidencia colectiva, son aquéllos de naturaleza divisible cuya titularidad corresponde a los individuos integrantes de una colectividad determinable de personas, relacionadas por circunstancias de derecho.

Tipos

Los tipos de acción para la protección de los derechos colectivos en México son: la acción difusa, la acción colectiva en sentido estricto y la acción individual homogénea.

Conforme al Código Federal de Procedimientos Civiles, la *acción difusa* es aquella de naturaleza indivisible que se ejerce para tutelar los derechos e intereses difusos, cuyo titular es una colectividad indeterminada, que tiene por objeto reclamar judicialmente del demandado la reparación del daño causado a la colectividad, consistente en la restitución de las cosas al estado que guardaban antes de la afectación, o en su caso, al cumplimiento sustituto de acuerdo a la afectación de los derechos o intereses de la colectividad, sin que necesariamente exista vínculo jurídico alguno entre dicha colectividad y el demandado.

Por su parte, la *acción colectiva en sentido estricto* es aquella de naturaleza indivisible que se ejerce para tutelar los derechos e intereses colectivos, cuyo titular es una colectividad determinada o determinable con base en circunstancias comunes, cuyo objeto es reclamar judicialmente del demandado, la reparación del daño causado consistente en la realización de una o más acciones o abstenerse de realizarlas, así como a cubrir los daños en forma individual a los miembros del grupo y que deriva de un vínculo jurídico común existente por mandato de ley entre colectividad y demandado.

Por último, la *acción individual homogénea* es aquella de naturaleza divisible, que se ejerce para tutelar derechos e intereses individuales de incidencia colectiva, cuyos titulares son individuos agrupados con base en circunstancias comunes, cuyo objeto es reclamar judicialmente de un tercero el cumplimiento forzoso de un contrato o su rescisión con sus consecuencias y efectos según la legislación aplicable.

Prescripción

Las acciones colectivas prescriben en 3 años a partir de que se produzca la afectación.

Integración de clase

La clase para efectos de la acción difusa se integra por todos los individuos que resientan la vulneración de un interés o derecho, ya sea por circunstancias de hecho o de derecho, en consecuencia, los miembros del grupo no tienen que pedir su inclusión por la propia naturaleza de la indeterminación de la colectividad.

En las acciones colectivas e individuales homogéneas, la ley prevé un sistema de inclusión opcional (*opt-in*) pues cada uno de los individuos que se considere afectado, debe tomar pasos específicos para sumarse a la acción colectiva manifestando su voluntad de adherirse a la colectividad.

Tratándose de acciones colectivas en sentido estricto e individuales homogéneas, los miembros de la colectividad afectada pueden adherirse a la acción a través de comunicación expresa dirigida al legitimado o al representante legal de la parte actora, durante la substanciación del proceso y hasta 18 meses posteriores a que la sentencia haya causado estado o en su caso, el convenio judicial constituya cosa juzgada.

Dentro de este plazo, el interesado hará llegar su consentimiento expreso y simple al representante, quien a su vez lo presentará al juez. Por su parte, el juez resolverá sobre la adhesión y, en su caso, ordenará el inicio del incidente de liquidación que corresponda.

Cuando la sentencia dictada en el juicio colectivo ordene la reparación del daño a los afectados, cada persona tendrá que comparecer en la etapa de ejecución para acreditar su derecho a la misma.

Legitimación procesal

En cuanto a la legitimación, la tienen:

- Entidades de derecho público Federal: Procuraduría Federal de Protección al Consumidor, Procuraduría Federal de Protección al Ambiente, Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros y la Comisión Federal de Competencia Económica.
- Asociaciones civiles sin fines de lucro, éstas deben estar legalmente constituidas al menos 1 año previo al momento de presentar la acción, cuyo objeto social incluya la promoción o defensa de los derechos e intereses de la materia de que se trate.
- El representante común de la colectividad conformada por al menos 30 miembros.
- El Procurador General de la República.

La sentencia y sus efectos

En las acciones difusas, el juez sólo puede condenar al demandado a la reparación del daño causado, consistente en la restitución de las cosas al estado que guardaban antes de la afectación.

Esta restitución puede consistir en una acción o en una abstención. En los casos en que no sea posible la restitución, el juez debe condenar al demandado al pago de una indemnización en forma sustituta.

Para fijar el monto del pago sustituto, se toma en cuenta el tipo de derechos que hayan sido afectados. Determinada la cantidad, ésta se destina a un fondo especial creado para tales efectos; es decir, no se entrega al actor del juicio, ni a los miembros del grupo.

En las acciones colectivas, el juez ordena al demandado la reparación del daño causado, consistente en una acción o abstención. Asimismo, condena al demandado a pagar los daños en forma individual a cada uno de los miembros del grupo. Este pago se hace en un incidente de liquidación en el que debe comparecer cada uno de los miembros para acreditar su derecho.

Medidas precautorias

La ley autoriza al juez para ordenar medidas precautorias en cualquier etapa del juicio y proteger los intereses de la colectividad. Estas medidas pueden consistir, entre otras, en:

- Ordenar se detengan los actos que estén causando o puedan causar daño irreparable a la colectividad.
- Ordenar se realicen actos cuya omisión hayan causado o necesariamente hayan de causar un daño inminente e irreparable a la colectividad.
- Ordenar el retiro del mercado o el aseguramiento de bienes y/o productos relacionados con la acción, que puedan causar daño o hayan causado daño a la colectividad.

No obstante, esta facultad del juez no es absoluta, pues está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos:

- Asegurarse de que las medidas no causen más daños que los que se causarían con los actos, hechos u omisiones objeto de la medida.
- Valorar que con el otorgamiento de la medida no se cause una afectación ruinosa al demandado.
- Dar al demandado la oportunidad de exponer sus argumentos al respecto.

Además, el solicitante de la medida debe manifestar claramente cuáles son los actos, hechos o abstenciones que están causando un daño o vulneración al colectivo o lo puedan llegar a causar, y debe existir urgencia en el otorgamiento de la medida en virtud del riesgo de que se cause o continúe causando un daño de difícil o imposible reparación.

Fondo de administración

El Código dispone la creación de un fondo de acciones colectivas administrado por el Consejo de la Judicatura Federal, que concentra los recursos provenientes de las sentencias de acciones colectivas y difusas.

Los recursos de este fondo pueden ser utilizados para el pago de los gastos de los procesos colectivos, el pago de honorarios de los representantes de la parte actora, las notificaciones a los miembros de la colectividad, la preparación de pruebas y también para el fomento de la investigación y difusión de las acciones y derechos colectivos.

Honorarios y gastos de juicio

Cada parte es responsable de pagar los honorarios de sus abogados. De llegar a un convenio, forzosamente deberá incluirse la forma de pagar los honorarios de los abogados del demandante.

Las tarifas de honorarios autorizadas van del 11% al 20%. En algunos casos el juez puede autorizar el pago de los honorarios con cargo al fondo que maneja el Consejo de la Judicatura Federal.

Comparación de acciones para proteger derechos e intereses colectivos

Después de este breve repaso de los aspectos más importantes de las acciones colectivas en México, el siguiente cuadro hace una comparación entre las distintas acciones para proteger derechos colectivos, tomando en cuenta los derechos tutelados, el titular de la acción, el objeto y la sentencia.²⁹

ACCIONES COLECTIVAS EN MÉXICO				
ACCIÓN	DERECHOS TUTELADOS	TITULAR	OBJETO	SENTENCIA
Difusa	Derechos e intereses difusos	Colectividad indeterminada	Reclamar la reparación del daño, sin que necesariamente exista un vínculo entre quienes la promueven.	Restituir las cosas al estado que guardaban antes de que se generara el daño, o cumplimiento sustituto.
Colectiva	Derechos e intereses colectivos	Colectividad determinada con base en circunstancias comunes	Reclamar la reparación del daño y cubrir los daños en forma individual a los miembros del grupo, derivado de un vínculo jurídico.	Cubrir los daños en forma individual a los miembros del grupo. Los miembros de la colectividad podrán promover el incidente de liquidación en el que deberán probar el daño sufrido.
Individual homogénea	Derechos e intereses individuales de incidencia colectiva	Individuos agrupados con base en circunstancias comunes	Reclamar de un tercero el cumplimiento forzoso o rescisión de un contrato con sus consecuencias y efectos según las leyes aplicables.	

.....

²⁹ Centro de Investigación para el Desarrollo A.C., Acciones Colectivas. Manual de Acciones Colectivas, México, CIDAC-Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013, p. 8, <http://www.cidac.org>. Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014.

Procedimiento

En el procedimiento de acciones colectivas, recibida la demanda se emplaza al demandado, quien tiene la oportunidad de manifestarse sobre la procedencia de la acción. El juez, tomando cuenta las razones del demandado, certifica la procedencia de la acción colectiva y decide si admite o desecha la demanda.

En caso de ser admitida, se notifica personalmente al representante legal de la colectividad para que ratifique la demanda. De igual forma, el juez ordena que se notifique a la población en general.

El demandado debe contestar la demanda señalando si los hechos que se le atribuyen son ciertos o no, expresar sus argumentos de defensa y proporcionar pruebas.

Después, se realiza una audiencia previa de conciliación para intentar resolver el problema de forma amistosa. En esta audiencia, las partes pueden llegar a un convenio para dar fin al procedimiento.

En caso de que no se llegue a un convenio, se abre el juicio a prueba. En esta etapa, se presentan, admiten y desahogan las pruebas de ambas partes. Hecho lo anterior, las partes tienen la oportunidad de formular alegatos.

El procedimiento termina con la sentencia que dicta el juez y que resuelve la acción colectiva. Si la sentencia no es favorable, existen recursos que se pueden interponer.³⁰

.....

30 En cuanto al recurso de amparo, el Poder Judicial de la Federación ha señalado que “todos los miembros de un grupo cuentan con interés legítimo para promover el juicio de garantías indirecto, en tanto que se hace valer un interés común y la decisión del conflicto se traducirá en un beneficio o, en su caso, en un perjuicio para todos y no sólo para quienes impugnaron el acto”. *Cfr.* Tesis XI.1o.A.T.50 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2136, de rubro: “INTERESES DIFUSOS O COLECTIVOS. SU TUTELA MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO”.

PROCEDIMIENTO DE ACCIONES COLECTIVAS			
PASO	QUIÉN REALIZA	ACCIÓN	PLAZO
1	Legitimado procesal o representante legal	Presenta la demanda ante el Juez de Distrito	Hasta 3 años y 6 meses después de producido el daño
2	Juez de Distrito	Emplaza al demandado	3 días
3	Demandado	Contesta señalando si considera que la acción es procedente	5 días
4	Juez	Certifica y admite la demanda: notifica personalmente al representante de la colectividad; notifica al resto del grupo; notifica al demandado	10 días
5	Demandante	Contesta la demanda	15 días
6	Legitimado procesal o representante legal, demandado y juez	Llevar a cabo audiencia previa de conciliación, en donde las partes pueden o no llegar a un acuerdo o solución amistosa para poner fin al procedimiento. De no alcanzarse acuerdo, el procedimiento continúa.	10 días
7	Legitimado procesal o representante legal	Si las partes alcanzan un convenio total o parcial, realizan observaciones	10 días
8	Juez	Alcanzado el convenio, revisa su procedencia legal y la debida protección de los intereses colectivos	
9	Juez	De no alcanzarse convenio, abre periodo para presentación de pruebas	60 días con posibilidad de prórroga de 20 días
10	Juez	Admitidas las pruebas, señala fecha para celebración de audiencia final (desahogo de pruebas)	Hasta 40 días con posibilidad de prórroga
11	Legitimado procesal o representante legal, y demandado	Concluido el desahogo de pruebas, formulan alegatos	10 días
12	Juez	Dicta sentencia	30 días posteriores a la audiencia final

IV. Acciones colectivas en materia tributaria

Generalmente, las acciones colectivas o procedimientos de clase se asocian con la protección del consumidor y del medio ambiente y, en menor medida, con la protección de otros derechos. Esto, por un lado porque la protección al consumidor y al ambiente son las que más utilizan estos medios; y por otro, porque la literatura sobre las acciones colectivas refiere en su mayoría a estas materias.

No obstante, las acciones colectivas, por lo menos en otras jurisdicciones, se han revelado altamente eficientes también en otros campos. Particularmente significativa es su función en el litigio contra la Administración Pública.³¹

En México, el artículo 17, párrafo 3º, constitucional no establece las materias susceptibles de acciones colectivas, pues se limita a señalar que será el Congreso de la Unión quien expida las leyes que las regulen y que determinen las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño.

Como se observa, el constituyente permanente facultó al legislador para determinar las materias de acciones colectivas, mismas que se circunscriben a la materia medioambiental y del consumidor. Esto es, no se regulan acciones colectivas, por ejemplo en materia sindical, en materia político-electoral, o en materia de protección de derechos humanos como puede ser a la educación, a la vivienda y a la salud;³² ni tampoco se establecen acciones colectivas en materia fiscal.

³¹ Chayes, Abram, "The role of the judge in public litigation", *Harvard Law Review*, vol. LXXXIX, núm. 7, mayo 1976, pp. 1281-1316.

³² Ruiz Munilla, Jesús, *op. cit.*, nota 10.

Se reconoce la relevancia de los procesos colectivos en la defensa del ambiente, de la competencia económica, del usuario de servicios financieros y del consumidor; sin embargo, no se justifica su falta de regulación en materia tributaria y de derechos humanos; especialmente porque en estas áreas también se advierten intereses transindividuales.³³ De contar con medios aptos para hacerlos valer, se robustecería el acceso a la tutela judicial efectiva. Esto es, al no permitir el acceso a la justicia para la protección de intereses de grupo, se deja sin mecanismo eficaz de protección jurisdiccional a derechos que trascienden a los individuos como tales.

Además, se debe tomar en cuenta que en los Estados de Derecho modernos la potestad tributaria se enmarca dentro de un sistema constitucional equilibrado que debe ser cumplido y preservado.

En este sentido, la norma tributaria no puede ser vista como norma de excepción, pues tal postura es totalmente inaceptable en un Estado moderno. Esto se justifica plenamente, pues el acto de contribuir no puede entenderse como un acto de sometimiento al poder público, sino como un ejercicio efectivo de ciudadanía.

Por tanto, todo Estado democrático de Derecho debe reconocer la existencia de derechos de los contribuyentes y tutelarlos con medios idóneos para evitar el abuso y ejercicio arbitrario de las autoridades fiscales, inclusive con procedimientos de grupo.

Así, respecto de la materia tributaria, para Dobrovitzky³⁴ lo único que está afuera de las acciones de clase es la obligación jurídico tributaria *per se*, es decir el hecho imponible y los supuestos de extinción. Excluidos estos dos aspectos, pueden ser objeto de una acción colectiva los demás que forman parte de la relación jurídico-tributaria.

.....

³³ Como ha señalado el Tribunal Constitucional colombiano: "Los derechos colectivos se caracterizan por ser derechos de solidaridad, participativos y no excluyentes, de alto espectro, en cuanto no constituyen un sistema cerrado a la evolución social y política que pertenecen a todos y cada uno de los individuos". *Cfr.* Sentencia C-622/07, de 14 de agosto de 2007, p. 15.

³⁴ Dobrovitzky, Leila, *op. cit.*, nota 27.

De acuerdo con la doctrina, los casos que pueden dar lugar a las acciones colectivas en materia tributaria pueden ser, entre otros, cuando:³⁵

- El Estado persigue el cobro de tributos sin respetar los principios constitucionales tributarios plasmados en la Constitución.
- La relación tributaria deja de ser una relación de derecho para convertirse en una relación de poder.
- Se emiten normas que restringen o desconocen los principios constitucionales del derecho penal aplicables al derecho tributario.
- Se disponen deberes formales arbitrarios y discriminatorios a contribuyentes y responsables.
- Se limita o restringe la tutela judicial efectiva, ya sea por acción u omisión de las leyes o disposiciones, actos o hechos administrativos.

1. Las acciones colectivas en materia tributaria: ejemplos en el derecho comparado

No obstante las acciones colectivas son más comunes en litigios para proteger al consumidor y al medio ambiente, en el derecho comparado se pueden encontrar casos de defensa de derechos en materia tributaria que han sido litigados a través de acciones colectivas.

A continuación se tratan algunas jurisdicciones que permiten el uso de procedimientos colectivos en cuestiones fiscales. Asimismo, se mencionan algunos casos, con la aclaración de que no es nuestro objetivo explicar de forma pormenorizada cada caso, sino simplemente ilustrar la procedencia de las acciones colectivas en materia tributaria.

.....
³⁵ Espeche, Sebastian, "Procesos Colectivos en el Derecho Financiero a partir de 'Halabi'", *La Ley Noreste*, Argentina, febrero 2004.

Argentina

En Argentina se ha presentado la discusión respecto a la viabilidad de las acciones colectivas en materia tributaria y, en general, en materia financiera. Al respecto, Sebastian Espeche establece que “la preparación, aprobación ejecución, modificación y control del Presupuesto Estatal, como así también el poder tributario, se enmarca en un equilibrado sistema constitucional, donde los principios, derechos y garantías de los ciudadanos deben respetarse y asegurarse de forma tal que se cumpla con la Constitución Nacional”.³⁶

El autor continúa diciendo que:

Si bien no cualquier “caso” financiero o tributario, reúne los requisitos de admisibilidad de un proceso colectivo, también es cierto, que el art. 43 segundo párrafo de la Constitución Nacional, tiene un criterio amplio y no restrictivo en cuanto a las materias que pueden ser objeto de “acciones colectivas”, incluyendo a las cuestiones financieras y tributarias. Entonces, cuando el remedio legal apto para hacer valer los principios, derechos y garantías constitucionales, como consecuencia de la actividad financiera del estado, sea el proceso colectivo, su admisibilidad está sujeto a los mismos requisitos procesales que para la protección de los derechos que protegen el ambiente, la competencia, al consumidor, porque “cualquier forma de discriminación” o “los derechos de incidencia colectiva en general” (art. 43 segundo párrafo de la Constitución Nacional) no es excluyente, sino inclusiva del derecho financiero y tributario.³⁷

En efecto, el artículo 43, párrafo 2º, de la Constitución Argentina dispone que: *“Podrán interponer esta acción [colectiva] contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general”*.

Como se advierte, la lista de materias que se menciona sólo es ejemplificativa, pues las acciones colectivas son procedentes para cualquier derecho de incidencia colectiva.

.....
³⁶ *Ibidem*, p. 3.

³⁷ *Idem*.

Brasil

En Brasil, la acción colectiva fue regulada de manera específica por primera vez en 1985, mediante la Ley de Acción Civil Pública destinada a proteger al ambiente, al consumidor y las propiedades y derechos de valor artístico, estético histórico, turístico y escénico. Sin embargo, posteriormente esta protección se extendió a cualquier derecho difuso o colectivo.³⁸

De igual manera, el Código de Protección al Consumidor de 1990 de ese país, aunque dedicado a la protección de los consumidores ante los tribunales (derechos individuales homogéneos), estableció que las acciones colectivas reguladas en esa legislación tienen carácter transubstantivo, y por ende, son aplicables a cualquier derecho de grupo en el litigio colectivo.

El legislador aclaró que dichas reglas de acción colectiva para la protección de derechos individuales homogéneos sirven para resolver controversias sobre el ambiente, el combate al monopolio, daños, impuestos y cualquier otra rama del derecho.³⁹

Es así que en Brasil, la acción colectiva se ha utilizado también contra impuestos ilegales en los municipios.⁴⁰

Canadá

En Canadá, después de una breve búsqueda de las bases de datos de las *class actions*, se advierte que la materia tributaria no se excluye pues se pueden encontrar acciones colectivas en materia de contribuciones.

Un ejemplo es *Eduard Sorbara and Marisa Sorbara v. Her Majesty the Queen*,⁴¹ en donde los demandantes alegaron, en nombre de sí mismos y de otras personas que estaban en situación similar, que la imposición del GTS (*Goods and Services Tax*) sobre las *discretionary accounts* (cuentas de inversión administradas a su nombre por un gerente de inversiones profesional sobre una base totalmente

.....
³⁸ Cfr. Gidi Antonio, *op. cit.*, nota 9, pp. 893 y 894.

³⁹ *Idem*.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 898.

⁴¹ Cfr. Edward Sorbara and Marisa Sorbara and Her Majesty the Queen, Court File no. CU-08-353782, <http://www.cbaapp.org/ClassAction/Search.aspx>. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2014.

discrecional)⁴² vulneraba la sección s. 53 de la *Constitution Act* de 1867; y la exención prevista por la sección s. 1, *Part VII, Schedule V*, del *Tax Act*, y por tanto, tenían derecho al reembolso de lo pagado por concepto de ese impuesto en los años fiscales de 2002 a la fecha.

Asimismo, en *Andrée Rhodes vs. Her Majesty the Queen in Right of the Province of British Columbia*,⁴³ la demandante interpuso en junio de 2012 una acción colectiva o *class action* a nombre propio y a nombre de todas las personas a quienes la Provincia de Columbia Británica cobró derechos de audiencia en la Suprema Corte de Columbia desde 1998, en virtud de que los derechos de audiencia judicial fueron declarados inconstitucionales conforme a las secciones ss. 92 y 96 del *Constitution Act, RSBC 1996, c 66*.

Podemos concluir entonces, que la materia tributaria no se considera especial y, por tanto, al igual que en otras materias, también le son aplicables los procedimientos de clase. La única condición para la procedencia de las *class actions* en materia tributaria en Canadá, como en cualquier otra materia, es la certificación de la clase.⁴⁴

Estados Unidos

Al igual que en Canadá, en Estados Unidos se pueden encontrar *class actions* para solucionar cuestiones en materia de contribuciones. Así por ejemplo, en 2013, la Corte Suprema de California estableció en el procedimiento de *class action Ardon v. Los Angeles*⁴⁵ que en determinadas circunstancias, los contribuyentes pueden utilizar las acciones de clase para reclamar devoluciones de impuestos de los gobiernos locales.

.....

⁴² De conformidad con las disposiciones del Part IX, Excise Tax Act, R.S.C. c. E-15, en su versión modificada The "Tax Act".

⁴³ Cfr. *Andrée Rhodes vs. Her Majesty the Queen in right of the Province of British Columbia*, Victoria Registry no. 12 2075, <http://www.cbaapp.org/ClassAction/Search.aspx>. Fecha de Consulta: 29 de agosto de 2014.

⁴⁴ A manera de ejemplo, mencionamos las reglas de certificación de clase dispuestas en la *Class Proceedings Act* de 1992 de Ontario, Canadá: a) la solicitud debe describir una causa de acción; b) debe existir una clase identificable de dos o más personas que sean representados por el representante del actor o del demandante; c) las reclamaciones o defensas de los miembros de la clase deben plantear cuestiones comunes; d) el procedimiento de la clase debe ser el procedimiento preferible para la resolución de los problemas comunes; y e) debe haber un representante del demandante o del demandado que (i) represente de manera justa y adecuada los intereses de la clase, (ii) haya elaborado un plan para el procedimiento que establezca un método viable de avanzar en el proceso en nombre de la clase y de notificar a los miembros de la clase, y (iii) no venga, en los temas comunes de la clase, un interés en conflicto con los intereses de otros miembros de la clase.

⁴⁵ Cfr. *Ardon vs. Los Angeles*, en Stanford Law School's Supreme Court of California Resources, <http://scocal.stanford.edu/opinion/ardon-v-city-la-33996>. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

Esta decisión unánime resolvió una larga disputa entre contribuyentes y gobiernos locales, pues anteriormente se requería que los contribuyentes presentaran peticiones de devoluciones individuales, incluso cuando las ordenanzas locales no las exigían.

En la acción colectiva se argumentó que el impuesto TUT (*Los Angeles Users' Tax*) era inconstitucional y que los pagadores de impuestos tenían el derecho de utilizar la acción colectiva para buscar reembolsos cuando el cobro de impuestos era inapropiado.

De manera similar, en el Estado de Texas, la Sección 112.055 del *Texas Tax Code* relativo a las *Class Actions* establece explícitamente en la subsección (b), la posibilidad de interponer acciones colectivas en materia tributaria. Así, dispone que en una demanda colectiva, todos los contribuyentes que estén dentro de la misma clase que las personas que interpusieron la demanda y que hayan pagado impuestos bajo protesta, no están obligados a presentar acciones por separado (aunque pueden hacerlo), rigiéndose por la resolución que se dicte.⁴⁶

Resulta también interesante mencionar el caso de *NorCal Tea Party Patriots, et. al. v. IRS, et. al., S.D. Ohio, Case No. 1:13-cv-0034*,⁴⁷ en el cual grupos del *Tea Party* afirmaron que el IRS particularizó a sus organizaciones cuando solicitaron la exención de impuestos de conformidad con la Sección 501 (c) (4) del Código de Rentas Internas, que permite a esos grupos evitar la doble tributación sobre las aportaciones hechas para el desarrollo de sus actividades.

Los grupos del *Tea Party* afirmaron que el IRS hizo de sus organizaciones un blanco de escrutinio excesivo, lo que ocasionó demoras, gastos, y además, violó la Ley de Privacidad de 1974, así como la Primera y Quinta Enmienda de los derechos de grupos.

.....

⁴⁶ Cfr. Texas Tax Code – Section 112.055. Class Actions (b) In a Class action, all taxpayers who are within the same class as the persons bringing the suit, who are represented in the Class action, and who have paid taxes under protest as required by Section 112.051 of this code, are not required to file separate suits, but are entitled to and are governed by the decision rendered in the class action.

⁴⁷ Cfr. *NorCal Tea Party Patriots, et. al. vs. IRS, et. al., S.D. Ohio, Case no. 1:13-cv-00341*, <http://www.actrightlegal.org/wp-content/uploads/2013/07/NorCal-Complaint.pdf>. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

Mediante *class action*, los grupos buscaron el resarcimiento de daños y perjuicios por violación a la privacidad, gastos incurridos por cumplimiento de solicitudes de información ilegal, pérdida de donaciones, cuotas de socios, así como por el aumento de cargas fiscales.

Italia

En Italia, podemos encontrar el caso de la acción colectiva contra ocho empresas municipales interpuesta por *Altroconsumo*,⁴⁸ en donde se argumentó que la *Tariffa Igiene Ambientale* (TIA) que los consumidores pagaban por servicios de residuos era un impuesto y, por tanto, no era susceptible de IVA.⁴⁹ Es de señalar que en 2009 la Corte Constitucional italiana estableció que la TIA sí era un impuesto, lo cual fue confirmado por la Corte de Casación en 2012.

Como podemos observar de los ejemplos en otras jurisdicciones, las acciones colectivas no son ajenas a la materia tributaria. Por el contrario, hay una enorme variedad de supuestos que pueden dar lugar a acciones colectivas en virtud de intereses difusos, colectivos o individuales homogéneos. En tales supuestos, las acciones colectivas pueden ser más eficientes para proteger a los contribuyentes.

2. Tutela colectiva en materia tributaria: aproximaciones en México

Como hemos señalado, en nuestro país los derechos del contribuyente aún no pueden exigirse a través de acciones colectivas. No obstante, la tutela colectiva de estos derechos ha llevado a algunos acercamientos que a continuación se mencionan.

A. Acción colectiva en amparo: propuesta de 2009

Es importante señalar que en 2009 se propuso una especie de acción colectiva en materia de amparo fiscal en México, misma que no prosperó. En dicha ocasión, diputados de los tres principales partidos políticos, realizaron una *Iniciativa de reforma de amparo en materia tributaria*, mediante la cual

.....
⁴⁸ Organización de consumidores establecida en Milán en 1973.

⁴⁹ Pierani, Marco, "Practical experiences of consumer organizations in collective redress: Italy", presentación PPT dentro del *Seminar on Collective Redress*, celebrado el 24 de Octubre en Belgrado, [www.zapotrosace.rs/.../Practical-experiences-of-consumer-organizations-in-collective-redress-Italy-Pierani\(2\).ppt](http://www.zapotrosace.rs/.../Practical-experiences-of-consumer-organizations-in-collective-redress-Italy-Pierani(2).ppt). Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

plantearon crear un procedimiento “particularmente para aquellos amparos contra leyes fiscales que se promuevan de forma masiva o cuyo contenido sea de suma importancia y trascendencia para el país”.⁵⁰

Así, se estableció en dicha iniciativa que “el juicio de amparo contra los elementos esenciales de las contribuciones, esto es, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa previstos en una ley fiscal, se iniciaría de manera tradicional ante el Juez de Distrito. No obstante, una vez que el Poder Judicial haya detectado la existencia de un número considerable de demandas en el mismo sentido, se decretaría el trámite de amparo con efectos generales designando uno o varios jueces instructores.”⁵¹

Sin embargo, una crítica a esta propuesta era que la declaración general de inconstitucionalidad no iba a tener efectos retroactivos, es decir, los ingresos recaudados por el Fisco en virtud de leyes declaradas inconstitucionales no iban a ser restituidas.

B. *Declaratoria general de inconstitucionalidad*

Aunque no se trata específicamente de acciones colectivas, pero con implicaciones en intereses colectivos, está la declaratoria general de inconstitucionalidad, establecida en el artículo 107 constitucional por reforma de 6 de junio de 2011, mediante la cual bajo ciertas circunstancias, una ley declarada inconstitucional extiende sus efectos no sólo a los demandantes, sino a todos los que se encuentren en la misma situación. No obstante, de manera explícita dicho artículo excluye a la materia tributaria.⁵²

Lo anterior muestra, una reticencia a considerar a grupos de contribuyentes aunque compartan intereses, lo que va en contra del efectivo acceso a la

.....
⁵⁰ Cfr. Exposición de Motivos de la Iniciativa de reforma de amparo en materia fiscal presentada ante la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, el 10 de marzo de 2009, por los Diputados Héctor Larios Córdova, Javier González Garza, Emilio Gamboa Patrón, Dora A. Martínez Valero, José Gildardo Guerrero Torres y Juan Nicasio Guerra Ochoa.

⁵¹ *Idem.*

⁵² Artículo 107, fracción II, párrafos tercero y cuarto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria. Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.”

justicia de este grupo y de la mejor protección (en ciertos casos) de sus derechos fundamentales.

C. El “amparo colectivo” del artículo 5º de la Ley de Amparo

También con repercusiones en intereses colectivos, tenemos el denominado “amparo colectivo” regulado en el artículo 5º, fracción I, de la Ley de Amparo, el cual dispone:

Artículo 5º. Son partes en el juicio de amparo:

I. El quejoso, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el artículo 1º de la presente Ley y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

El interés simple, en ningún caso, podrá invocarse como interés legítimo. La autoridad pública no podrá invocar interés legítimo.

El juicio de amparo podrá promoverse conjuntamente por dos o más quejosos cuando resientan una afectación común en sus derechos o intereses, aun en el supuesto de que dicha afectación derive de actos distintos, si éstos les causan un perjuicio análogo y provienen de las mismas autoridades.

(...)

Como se observa, el supuesto contenido en el párrafo tercero de la fracción I del artículo 5º refiere a un litisconsorcio;⁵³ es decir, de la pluralidad de partes que se constituyen como actor o demandado para ejercitar o serles reclamada una pretensión, que afecta directa o indirectamente a todas las partes de un proceso.

En este caso, se trata de un proceso de amparo con pluralidad de actores que pueden ser representados por una sola persona. En nuestra consideración, este “amparo colectivo” puede ser utilizado por **PRODECON** para defender los derechos e intereses colectivos de un grupo o sector de contribuyentes.

.....
⁵³ Diana Bernal señala que: “la definición que da el citado artículo sobre quiénes estarán legitimados para promoverlo, más bien parece una referencia a lo que tradicionalmente se conoce por *litis consorcio*, que a lo que debería ser una especie de acción general o “class action”. Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, “Nueva regulación del juicio de amparo. El papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, *Puntos Finos*, México, Dofiscal, no. 215, junio de 2013, p. 15.

Cada integrante del grupo tendría que autorizar a la Procuraduría para que funja como su representante. Aquí lo interesante sería que un representante (la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) esté legitimado para interponer juicio de amparo a nombre de un grupo de contribuyentes, sin necesidad de que éstos se constituyan en un consorcio para litigar.

No obstante, el párrafo primero de la fracción I del artículo 5º, permite que el titular de un interés legítimo individual o colectivo pueda interponer amparo, cuando una norma, acto u omisión viole derechos fundamentales y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico; es decir, si se es titular de un interés legítimo colectivo, se puede interponer el amparo sin necesidad de acudir al litisconsorcio mencionado en el párrafo tercero.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Defensor de derechos de los pagadores de impuestos tiene interés legítimo colectivo para promover juicio de amparo ante la vulneración de derechos tributarios colectivos con motivo de actos de las autoridades fiscales, sin necesidad de que los contribuyentes afectados se constituyan en un consorcio, legitimando a **PRODECON** como su representante. Sobre ello abundaremos más adelante.

3. ¿Por qué acciones colectivas en materia tributaria?

Son varias las razones que apoyan la procedencia de las acciones colectivas en materia tributaria. Una de ellas, es que ayudarían a disuadir y evitar conductas abusivas reiteradas de autoridades tributarias, pues por el menor costo en tiempo y dinero, más contribuyentes tendrían oportunidad de hacer valer sus derechos y ser recompensados por actos ilegales en su contra.

También se eficientaría el trámite procesal que realizan las autoridades que resuelvan, pues un sólo procedimiento serviría para tutelar los derechos e intereses de grupo de personas.

Al respecto debemos insistir que la recaudación en un Estado Democrático de Derecho no debe obrar en detrimento de los derechos del contribuyente, quienes deben contribuir equitativamente y de acuerdo a sus capacidades contributivas.

Por otra parte, las acciones colectivas en materia tributaria no deben agotarse únicamente como medio para proteger a los contribuyentes contra leyes inconstitucionales, aunque ello sí sea muy importante (un amparo colectivo tributario). Hay un gran espectro de cuestiones fiscales de donde pueden surgir intereses colectivos de todo tipo (difusos, colectivos e individuales homogéneos) que pueden protegerse mediante acciones colectivas, con categorías funcionales a la materia.

Así por ejemplo, podemos mencionar cuestiones de cartas invitación que en los primeros 2 años de vida de **PRODECON** fueron muy recurrentes; de devoluciones de saldos a favor, de inmovilización de cuentas bancarias y de deducibilidad de gastos indispensables.

La referencia al derecho comparado muestra la viabilidad de las acciones colectivas en materia tributaria. Además, el artículo 17 constitucional no las prohíbe. Corresponde al legislador ordinario ver las ventajas de estas acciones en cuestión de contribuciones bajo el prisma de un Estado Democrático que busca garantizar el acceso a la justicia de todos los gobernados, y el respeto irrestricto a los derechos.

V. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como legitimada para interponer acciones colectivas

La procedencia de las acciones colectivas hace necesario reflexionar sobre un elemento de especial interés: el representante⁵⁴ adecuado; es decir, el legitimado para comparecer a nombre del grupo o colectividad. Quien tiene la legitimidad procesal debe ser apto e idóneo para la defensa de los intereses que representa.

Como hemos visto, la colectividad se ve beneficiada por la sentencias con efectos *erga omnes* en un procedimiento colectivo, aunque de manera individual no hayan participado en el proceso.

Por ello, cuanto mayor sea la certeza sobre la capacidad del representante para hablar por aquellos que no intervienen directamente en el proceso, mayor será la legitimidad de la sentencia que se pronuncie.⁵⁵

Esto es especialmente cierto en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales presentan en muchos casos un alto grado de complejidad; además de que los órganos jurisdiccionales continuamente emiten numerosos criterios de interpretación que requieren ser conocidos y analizados con cuidado a efecto de proveer una defensa eficaz. El litigio fiscal es sumamente técnico y requiere de abogados capacitados.

La exigencia de una adecuada representación persigue dos objetivos: tener una visión exacta de los intereses del grupo, e incentivar la actuación del representante de esos intereses, asegurando de esta forma que el resultado que se obtenga en el proceso colectivo sea similar al que pudo haberse obtenido en procesos iniciados individualmente.⁵⁶

⁵⁴ Entendido como el legitimado por el derecho positivo para entablar un litigio colectivo en beneficio de un grupo titular de derechos o intereses difusos, colectivos o individuales homogéneos.

⁵⁵ Cfr. Aguirrezabal Grünstein, Maite, "El control de la representatividad adecuada de las asociaciones de consumidores en el ejercicio de las acciones colectivas", *Revista de Derecho*, Chile, vol. XXIII, núm. 2, diciembre 2010, p. 176.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 180.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica y de gestión, cuya Ley Orgánica establece expresamente que su función esencial es la de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, ello a través del ejercicio de diversas facultades, entre ellas, la representación y defensa legal (artículo 1º).

Es decir, cubriéndose ciertos requisitos,⁵⁷ **PRODECON** ya tiene legitimación para ser representante del contribuyente tratándose de derechos e intereses individuales, tanto en sede administrativa como jurisdiccional. Pero además, se prevé en su Ley Orgánica que el patrocinio legal comprenderá el ejercicio de “las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución”,⁵⁸ reiterándose posteriormente que la defensa legal deberá ser lo más amplia posible que proceda conforme a derecho y que resulte necesario para una defensa eficaz.

Se advierte entonces que la Procuraduría ha sido investida con las más amplias facultades para cumplir con la finalidad de procurar la justicia fiscal en el orden federal, cuando se trata de derechos o intereses individuales.

Por otra parte, **PRODECON** está suficientemente calificada para representar a los pagadores de impuestos respecto de cualquiera de sus intereses o derechos, individuales y colectivos, pues es un órgano técnico en materia tributaria, que inclusive, desde su nacimiento, el legislador la dotó de facultades para proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna y emitir opiniones técnicas a petición de éste, para mejorar la defensa del contribuyente.

Se trata de un ente cuyos funcionarios tienen un alto grado de especialización en materia fiscal, por lo que se encuentra preparado para actuar diligentemente en representación de los contribuyentes.

Asimismo, es un ente público diferente a las autoridades administrativas, pues además de tener personalidad jurídica propia, es un organismo descentralizado,

.....

⁵⁷ Que el monto del asunto no exceda de 30 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año; y que la defensa del interesado no resulte legalmente improcedente por no existir bases ni fundamentos para su ejercicio.

⁵⁸ Artículo 5º, fracción II, Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

no sectorizado, lo que garantiza su independencia de los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, así como de los órganos administrativos y jurisdiccionales encargados de resolver controversias.

La creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente obedece a la necesidad de proteger a los gobernados actos de las autoridades fiscales que lesionen sus derechos como contribuyentes, por lo que todas las actividades que realiza el organismo giran alrededor de la protección y defensa de los contribuyentes.

Por último, pero no menos importante, durante sus cuatro años de vida, **PRODECON** ha forjado una autoridad moral y fe pública, que se verifica con la confianza de los pagadores de impuestos, para actuar a favor de ellos en las dificultades y problemáticas que enfrentan día a día.

En su labor como representante del contribuyente en la defensa de derechos e intereses individuales, **PRODECON** ha procurado la protección efectiva de los derechos del pagador de impuestos, obteniendo un porcentaje de resoluciones favorables de aproximadamente 70%.

Además, continuamente ha buscado proponer ante los órganos jurisdiccionales y judiciales argumentos novedosos y garantistas que coinciden con la visión moderna de tutela de derechos fundamentales. De la buena técnica argumentativa y defensa de **PRODECON** han derivado numerosos criterios administrativos y jurisdiccionales de contenido vanguardista a favor de los pagadores de impuestos.

Los más notables de estos Criterios Administrativos y Jurisdiccionales obtenidos por la Procuraduría en su carácter de abogada defensora de los contribuyentes, pueden encontrarse en una recopilación,⁵⁹ que contiene una gran variedad de temas.

Sin duda, los resultados son elocuentes, pero puede argumentarse que son en defensa de intereses individuales, no colectivos. Lo que no podemos olvidar es

.....

⁵⁹ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente realiza una recopilación de los criterios administrativos y jurisdiccionales obtenidos en su carácter de abogada defensora de los contribuyentes, en el ejercicio de la atribución que le confiere el artículo 5º, fracción II de su Ley Orgánica, y que trascienden en beneficio de los derechos de los contribuyentes. Dichos criterios son aprobados en sesiones del Comité Técnico de Normatividad, y pueden consultarse en: <http://www.PRODECON.gob.mx/index.php/home/hb/buscador-de-criterios>.

que **PRODECON** actúa con legitimación procesal activa o legitimación formal; esto es, comparece en representación de uno u otro contribuyente. En este sentido, continuaría haciendo lo mismo: acudir ante la instancia administrativa o jurisdiccional en representación de los contribuyentes para defender sus derechos, con la diferencia de que con las acciones colectivas, estaría en la posibilidad de defender a más contribuyentes a la vez.

Además, el Defensor del contribuyente ya tiene experiencia en la protección y defensa de derechos e intereses de grupo o colectivos, aunque no ante instancias jurisdiccionales. El Artículo 5º, fracción X, de su Ley Orgánica, le otorga la atribución para identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes.

Es decir, con esta atribución **PRODECON** distingue los problemas que derivan de la estructura misma del sistema tributario y que se traducen en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad, grupo o categoría de los mismos; y realiza recomendaciones para que cesen los perjuicios.

Al desarrollar esta atribución, actúa a favor de los intereses y derechos de grupos o colectividades; entonces, la protección de derechos e intereses colectivos no es ajena al Defensor del contribuyente.

Sin embargo, como se observa, en materia fiscal no existen acciones colectivas, pues los procedimientos regulados en el Código Federal de Procedimientos Civiles son aplicables únicamente a las materias medioambiental y del consumidor.

Esto naturalmente impide que la Procuraduría pueda defender con mayor eficacia los derechos de los contribuyentes, garantizando al pagador de impuestos el acceso a la justicia tributaria.

No obstante, queda claro que de haber acciones colectivas, tanto en amparo como en procedimientos ordinarios, **PRODECON** como organismo autónomo

y defensor no jurisdiccional de derechos, puede y debe ser por antonomasia, el organismo legitimado para, en este cambio paradigmático de modelo de protección de derechos, promover acciones colectivas en defensa de los derechos tributarios de los gobernados, pues reúne las características adecuadas para llevar a cabo una encomienda de esta naturaleza.

La representación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente garantizaría a todos los titulares del derecho colectivo que su defensa se lleve a cabo tal como si ellos hubieran estado presentes en el litigio; y que, de haber promovido los ausentes la acción colectiva por sí mismos, no lo hubieran hecho de una mejor manera que su representante.

1. Legitimación de PRODECON para promover amparo colectivo

Como hemos mencionado, en el caso del amparo colectivo que se desprende del artículo 107, fracción I, constitucional, en relación con el 5º, fracción I, primer párrafo, de la Ley de Amparo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es titular del interés legítimo colectivo, por lo que puede promover dicho medio de defensa para defender los derechos de los contribuyentes que se vean afectados por actos de las autoridades fiscales federales.

El artículo 107, fracción I, de la Constitución establece que el juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduzca la titularidad de un derecho, siempre que se alegue que el acto reclamado viola los derechos tutelados por la Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica de manera directa, o bien, cuente con interés legítimo.

PRODECON cuenta con interés legítimo en caso de violación a derechos tributarios colectivos, pues es por antonomasia el organismo protector de los derechos de los contribuyentes, como lo dispone el artículo 1º de su Ley Orgánica, por tanto, cuando los actos de autoridad afectan los derechos de un grupo de contribuyentes el Defensor de derechos puede comparecer como titular de un interés legítimo colectivo de los gobernados contribuyentes.

Además, el artículo 5, fracción I, de la Ley de Amparo establece que son partes en el juicio de amparo, entre otros, el quejoso quien aduce ser titular de un interés legítimo individual o colectivo cuando se alegue que el acto o resolución reclamados viola derechos fundamentales y con ello produce una afectación real y actual en su esfera jurídica.

Así, dicha disposición establece la legitimación para acudir al juicio de amparo por quien tenga la titularidad del derecho que se estime violado, esto es, que la acción sea ejercida, en el caso del interés legítimo, por la persona que resienta la afectación real y actual en su esfera jurídica por virtud de su especial situación frente al orden jurídico, de manera individual o colectiva.

Cuando algún acto de autoridad vulnera los derechos fundamentales de un grupo de contribuyentes, además de afectar a los contribuyentes, también afecta de manera real y actual la esfera jurídica del *Ombudsman* fiscal al tener éste último, el objetivo, según su Ley Orgánica, de: “garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en material fiscal en el orden federal a través de la prestación de sus servicios”.

En la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación este tipo de agravio se conoce como *agravio diferenciado*:

DERECHO A LA EDUCACIÓN. LA EXISTENCIA DEL AGRAVIO DIFERENCIADO EN UNA SOCIEDAD CIVIL FRENTE A LOS CIUDADANOS, SE ACREDITA CON LA TRASCENDENCIA DE LA AFECTACIÓN A SU ESFERA JURÍDICA CONFORME A LA NATURALEZA DEL DERECHO CUESTIONADO.

Atento a la naturaleza del derecho a la educación, existe un agravio diferenciado en una asociación civil respecto del resto de los integrantes de la sociedad, cuando su objeto social consiste en la protección de ese derecho, al no tratarse de una defensa abstracta de él, sino de una defensa específica relacionada estrechamente con el objeto para el cual fue constituida, por lo que obstruir su acceso al juicio de amparo, a su vez impediría que la asociación cumpliera con uno de los fines para los que fue creada. Ahora, si bien es cierto que el interés de cualquier ciudadano y el de una asociación pudieran coincidir en algún punto, ya que ambos tendrían un interés simple para verificar que las autoridades

cumplan con sus obligaciones, también lo es que el agravio diferenciado se actualiza en virtud de la naturaleza del derecho a la educación y la protección del objeto social de la asociación; aunado a ello, el hecho de permitir a una persona jurídica, vinculada específicamente a la efectividad del derecho a la educación, cuestionar los actos de las autoridades en el juicio de amparo, implica el cumplimiento de lo impuesto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativo a no obstaculizar el acceso al ejercicio del derecho. Además, una eventual concesión de la protección federal generaría un beneficio específico a dicha asociación, pues podría ejercer libremente su objeto social, con la finalidad de investigar y evaluar las condiciones del derecho a la educación; de ahí que pueda considerarse que tiene un interés propio distinto del de cualquier otro gobernado, pues además de defender el derecho a la educación acude en defensa de su esfera jurídica, al considerar que los actos de las autoridades impiden el cumplimiento de su objeto social.⁶⁰

Como se observa, existe agravio diferenciado de un órgano u organismo respecto del resto de los integrantes de la sociedad cuando su objeto consiste en la protección de un derecho, que está siendo vulnerado. En tales casos, se trata de una defensa específica relacionada estrechamente con el objeto para el cual fue constituido y obstruir su acceso a la justicia de amparo impediría el cumplimiento de los fines para la cual fue creado.

En el caso de **PRODECON**, impedir su acceso al amparo cuando exista una violación a un derecho tributario colectivo impediría que cumpliera su fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal.

Apoya nuestro argumento la jurisprudencia P./J.50/2014 en donde se establece que quien comparece a juicio debe ser titular de un derecho subjetivo (tener interés jurídico) y:

en el caso de que no se cuente con tal interés, la Constitución ahora establece la posibilidad de solamente aducir un interés legítimo, que será suficiente para comparecer en el juicio. Dicho interés legítimo se refiere a la existencia de un

.....

⁶⁰ Tesis: 1ª. CLXXII/2015, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, viernes 22 de mayo de 2015.

vínculo entre ciertos derechos fundamentales y una persona que comparece en el proceso, sin que dicha persona requiera de una facultad otorgada expresamente por el jurídico, esto es, la persona que cuenta con ese interés se encuentra en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real, y jurídicamente relevante, de tal forma que la anulación del acto que se reclama produce un beneficio o efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro pero cierto”.⁶¹

De la anterior jurisprudencia se advierte que quien comparece al juicio se encuentra en aptitud de comparecer en virtud de un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual y real y jurídicamente relevante, como es el que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuando se vulnera algún derecho tributario de un colectivo.

Como ejemplo del interés legítimo de **PRODECON** para interponer amparo colectivo, podemos mencionar el caso contra una resolución del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), que resolvió que el Defensor de derechos debía entregar a un particular el nombre de las personas físicas o morales que hubieran formalizado Acuerdos Conclusivos y derivado de ello se les hubiera condonado alguna multa en 2014.

PRODECON advirtió que dicha resolución constituía un agravio al interés colectivo del que es titular como protector y defensor de los derechos de los contribuyentes, pues la resolución no consideró que el nombre de las personas físicas y morales que solicitaron Acuerdo Conclusivo, es un dato personal en términos de los artículos 3º, fracción II, y 21, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Por ello, como *Ombudsman* Fiscal, acudió en juicio de amparo por virtud de un interés legítimo colectivo para solicitar la defensa y protección del derecho fundamental a la protección de los datos personales de los contribuyentes

.....
⁶¹ Tesis: P/J.50/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 14, t. I, enero de 2015, p. 134, de rubro: “INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”.

quienes acudieron al primer Medio Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal (Acuerdo Conclusivo), que se lleva a cabo ante **PRODECON**.

La referida resolución claramente incide en los derechos fundamentales de los contribuyentes que se ubican en los supuestos señalados cuya defensa es la prioridad de **PRODECON**, pues fue creada como organismo protector de los derechos de los contribuyentes.

En este caso, la juez federal reconoció el interés legítimo colectivo de **PRODECON** y, al momento de la elaboración de este cuaderno, ya había otorgado la suspensión definitiva del acto reclamado.

Como se observa, este caso confirma la titularidad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de un interés legítimo colectivo diferenciado, que le permite acudir en vía de amparo colectivo para la protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

2. Hacia las acciones colectivas en materia tributaria. Notas para su implementación

De las anteriores consideraciones, queda claro que **PRODECON** cuenta con interés legítimo para promover el juicio de garantías para la protección de intereses colectivos. Sin embargo, la defensa colectiva de los pagadores de impuestos no puede agotarse en la vía de amparo, sino que necesariamente debe abarcar las vías de defensa ordinaria, en específico nos referimos al juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad; es decir, a un juicio colectivo de nulidad.

Como hemos establecido, las reglas relativas a las acciones colectivas, todavía no contemplan la posibilidad de acciones colectivas en materia fiscal.

Instrumento normativo	Disposición
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 17)	El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.
Código Federal de Procedimientos Civiles (artículo 578)	La defensa y protección de los derechos e intereses colectivos será ejercida ante los Tribunales de la Federación con las modalidades que se señalen en este Título, y sólo podrán promoverse en materia de relaciones de consumo de bienes o servicios, públicos o privados y medio ambiente.
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (artículo 8, fracción I)	Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes: I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante, salvo en los casos de legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen al acto impugnado.

Como se observa, nuestra ley fundamental establece la posibilidad de acciones colectivas, disponiendo que sea el legislador ordinario quien determine, mediante ley, las materias en que procederán las acciones colectivas.

El legislador ordinario, en el Libro Quinto del Código Federal de Procedimientos Civiles, estableció que las acciones colectivas sólo pueden promoverse en materia de relaciones de consumo de bienes o servicios, públicos o privados y medio ambiente.

Así, nuestra Constitución no prohíbe las acciones colectivas en materia fiscal, por lo que no se necesita de una reforma constitucional para implementarlas. Lo que sí es necesario, es que el legislador ordinario las regule, tal y como lo permite en materia de consumo y de medio ambiente.

Ahora bien, el artículo 8º, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo acepta que se ventilen causas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos en que se cuente

con legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen el acto impugnado; es decir, este precepto abre la posibilidad de que el Tribunal conozca de acciones colectivas siempre y cuando quien acuda en defensa del interés colectivo cuente con legitimación otorgada por la ley que rige la materia del acto reclamado, lo que sucede, por ejemplo, en materia medioambiental.⁶²

Lo que se necesita entonces para la procedencia de acciones colectivas en materia tributaria es que la ley de la materia, el Código Fiscal de la Federación, reconozca la legitimación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para promover ante el TFJFA juicio de nulidad en defensa de intereses colectivos y/o que el Libro Quinto del Código Federal de Procedimientos Civiles establezca la procedencia de acciones colectivas en materia tributaria.

También sería necesario una reforma al artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación para reconocer al Defensor de derechos como sujeto legitimado para interponer acciones colectivas conforme al Libro Quinto del Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien, juicios de nulidad colectiva ante el TFJFA para reclamar la nulidad de actos de autoridades fiscales que puedan vulnerar los derechos colectivos de los pagadores de impuestos.

Instrumento normativo	
Instrumento normativo	Disposición
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 17)	El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.

.....

62 Artículo 180 de la Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente.- Tratándose de obras o actividades que contravengan las disposiciones de esta Ley y de aquéllas a las cuales se aplica de manera supletoria, así como de los reglamentos y normas oficiales mexicanas derivadas de las mismas, los programas de ordenamiento ecológico, las declaratorias de áreas naturales protegidas o los reglamentos y normas oficiales mexicanas derivadas de la misma, **las personas físicas y morales que tengan interés legítimo tendrán derecho a impugnar los actos administrativos correspondientes**, así como a exigir que se lleven a cabo las acciones necesarias para que sean observadas las disposiciones jurídicas aplicables, siempre que demuestren en el procedimiento que dichas obras o actividades originan o pueden originar un daño al medio ambiente, los recursos naturales, la vida silvestre o la salud pública.
Para tal efecto, de manera optativa **podrán** interponer el recurso administrativo de revisión a que se refiere este Capítulo, o acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
Para los efectos del presente artículo, tendrán interés legítimo las personas físicas o morales de las comunidades posiblemente afectadas por dichas obras o actividades.

Código Fiscal Federal, artículo 18-B	
Texto actual	Propuesta de texto para incluir acciones colectivas
<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>La protección y defensa de los derechos e intereses individuales y colectivos 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. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente tendrá legitimación para la defensa colectiva de los intereses de los contribuyentes ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.</p> <p>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.</p>

Además, también sería conveniente establecer en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, su legitimación procesal en juicios de nulidad.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente , artículo 5, Fracción II	
Texto actual	Propuesta de texto para incluir acciones colectivas
<p>Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:</p> <p>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;</p>	<p>Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:</p> <p>Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo los recursos administrativos procedentes y en su caso las acciones individuales o colectivas a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados hasta su total resolución.</p> <p>En el caso de acciones de nulidad colectiva, siempre que no se trate de intereses difusos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitirá las reglas para un sistema de inclusión opcional al juicio de nulidad;</p>

El objetivo de la legitimación de **PRODECON** sería la nulidad de un acto de autoridad, o de varios actos de autoridad en un mismo sentido, que lesione los derechos o intereses de un grupo de contribuyentes. Por ejemplo, serviría para reclamar la ilegalidad de ciertos elementos de las cartas invitación, la interpretación errónea de un precepto legal, una disposición reglamentaria, disposiciones procedimentales ilegales, etc.

El grupo se constituiría, en el caso de derechos difusos, por el conjunto indeterminado de contribuyentes que pudieran verse afectados, mientras que en las demás acciones de nulidad colectiva, se constituiría por quienes manifiesten su deseo de formar parte en el juicio, conforme a las reglas de inclusión opcional que emita la Procuraduría, quien además estaría a cargo de difundir la presentación del medio de defensa para que los contribuyentes afectados se puedan unir, y de formalizar la integración del grupo ante el TFJFA.

La sentencia surtiría sus efectos en la totalidad de los miembros del grupo, resultando en una defensa más eficaz y en un ahorro de recursos para el órgano jurisdiccional que resuelve, pues en una sola resolución se estarían dirimiendo controversias de muchos contribuyentes.

Así, se advierte que, para optimizar el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva de los pagadores de impuestos, debe reconocerse la legitimación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para interponer un recurso de nulidad colectiva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y poder combatir aquellos actos o actuaciones de las autoridades fiscales que causen o puedan causar lesiones a los derechos tributarios colectivos.

No se puede limitar las acciones de protección y defensa del organismo creado precisamente para proteger y defender a los contribuyentes, pues eso impide a los pagadores de impuestos tener un acceso efectivo a la justicia fiscal.

VI. Conclusión

Problemas colectivos requieren soluciones colectivas. Por tanto, la complejidad de las relaciones ha llevado al reconocimiento de derechos e intereses transindividuales, para los cuales los mecanismos de defensa jurisdiccional tradicionales son insuficientes.

La necesidad de mecanismos para la protección de derechos de grupo está vinculada con el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. Para materializar este derecho, el Estado debe poner al alcance de los gobernados mecanismos aptos para hacer valer sus derechos e intereses como grupo.

Las acciones colectivas, caracterizadas por permitir que en un sólo proceso se decidan elementos comunes a una serie de individuos que se incluyen en una clase o categoría, han sido el instrumento utilizado en diversas jurisdicciones para lograr el acceso a la justicia respecto de derechos o intereses transindividuales.

Estas acciones, aunque pueden llevar nombres diversos, presentan tres elementos: un representante común al grupo; el objetivo de proteger un interés de grupo; y los efectos *erga omnes* de la resolución.

Siguiendo la tendencia de protección de intereses de grupo, en México existen tres tipos de acciones colectivas: acciones difusas, acciones colectivas en estricto sentido, y acciones individuales homogéneas que protegen igual número de intereses: difusos, colectivos e individuales de incidencia colectiva, relacionados con el consumo de bienes o servicios y ambientales.

No obstante, las acciones colectivas no son extrañas a la materia tributaria. Pese a existir una variedad de supuestos de donde pueden nacer intereses

colectivos, en México no hay acciones colectivas que protejan derechos o intereses colectivos tributarios, salvo el caso del amparo colectivo que estudiamos en el último apartado, en donde la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sí cuenta con legitimación para interponer amparo cuando se afecte su derecho legítimo diferenciado, en virtud de vulneraciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

De ahí que sea necesario contar mecanismos que permitan la defensa de intereses o derechos colectivos, tales como acciones colectivas conforme al Libro Quinto del Código Federal de Procedimientos Civiles y juicios de nulidad colectiva ante el TFJFA, que **PRODECON**, como Defensor por excelencia de los pagadores de impuestos, pueda interponer para combatir actos de autoridades fiscales que vulneren derechos tributarios colectivos.

VII. Bibliografía

- AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite, "El control de la representatividad adecuada de las asociaciones de consumidores en el ejercicio de las acciones colectiva", *Revista de Derecho*, Chile, vol. XXIII, núm. 2, diciembre 2010.
- ALPA, Guido, *Tutela del consumatore e controlli sull'Impresa*, Italia, Il Mulino, 1977.
- BERIZONCE, Roberto, "Presentación", Gidi, Antonio y Ferrer Mac Gregor, Antonio (Coords.), *La tutela de los derechos difusos, colectivos e individuales homogéneos. Hacia un Código Modelo para Iberoamérica*, México, Porrúa, 2003.
- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, "Nueva regulación del juicio de amparo. El papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente", *Puntos Finos*, México, Dofiscal, núm. 215, junio de 2013.
- CÁRDENAS RAMÍREZ, Francisco Javier, "Las acciones colectivas frente a las garantías constitucionales en el amparo", *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, México, Instituto de la Judicatura Federal.
- CENTRO DE INVESTIGACIÓN PARA EL DESARROLLO A.C., Acciones Colectivas. Manual de Acciones Colectivas, México, CIDAC-Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013, <http://www.cidac.org>. Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014.
- CERVANTES SAAVEDRA, Miguel de, "Prologo", Gidi, Antonio, *Las acciones colectivas y la tutela de los derechos difusos colectivos e individuales en Brasil. Un modelo para países de derecho civil* (trad. de Lucio Cabrera Acevedo), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.
- CHAYES, Abram, "The role of the judge in public litigation", *Harvard Law Review*, vol. LXXXIX, núm. 7, mayo 1976.
- DE HOYOS Walther, Jorge E. y Alcalá, Juana M., "Acciones Colectivas", México, Anade, 2011, Ensenada, <http://www.anadenet.com/docs/cn11/9%20LIC%20ARTURO%20ALVARADO%20HERNANDEZ.pdf>. Fecha de consulta: 25 de agosto de 2014.
- DOBROVITZKY, Leila, "Acción de clase y su aplicación al derecho tributario argentino", *Impuestos*, Argentina, núm. 1, enero de 2011.
- ESPECHE, Sebastian, "Procesos Colectivos en el Derecho Financiero a partir de 'Halabi' ", *Revista La Ley Noreste*, Argentina, febrero 2004.
- GIDI, Antonio (Trad. Lucio Cabrera Acevedo y Eduardo Ferrer Mac-Gregor), "Acciones de grupo y 'Amparo Colectivo' en Brasil. La protección de derechos difusos, colectivos e individuales homogéneos", Ponencia presentada en el simposio patrocinado por las Universidades de Duke y Geneva, que se celebró en Suiza bajo el nombre: *Debates Over Litigation in Comparative Perspective: What Can We Learn from Each Other?*
- , "Acciones de Grupo y 'Amparo colectivo' en Brasil. La protección de derechos difusos, colectivos e individuales homogéneos", *La Tutela de los Derechos Difusos, Colectivos e Individuales Homogéneos*, trad. de Lucio Cabrera Acevedo y Eduardo Ferrer Mac-Gregor, México, Porrúa, 2004.

- , FERRER MAC-GREGOR, Eduardo (coords.), *Procesos colectivos. La tutela de los derechos difusos, colectivos e individuales, en una perspectiva comparada*, México, Porrúa, 2003.
- , *Las acciones colectivas y la tutela de los derechos difusos colectivos e individuales en Brasil. Un modelo para países de derecho civil*, (trad. de Lucio Cabrera Acevedo), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.
- GONZÁLEZ DE COSSÍO, Francisco, "Acciones Colectivas y competencia económica", <http://www.gdca.com.mx/PDF/competencia/Acciones%20Colectivas%20y%20Competencia%20Economica.pdf>. Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, España, Civitas, 2000.
- GUTIÉRREZ DE CABIEDES, Pablo, *La tutela jurisdiccional de los intereses supraindividuales: colectivos y difusos*, España, Aranzadi, 1999.
- HIGGINS, Andrew y ZUCKERMAN, Adrian, "Class actions in England? Efficacy, autonomy and proportionality in collective redress", Inglaterra, Universidad de Oxford, Legal Research Paper Series, Paper No. 93/2013, noviembre 2013, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2350141. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.
- LABARDINI INZUNZA, Adriana, *Acciones Colectivas en la Sociedad de Consumo*, México, Consumidores por los derechos del consumidor y contra los monopolios, 2010, http://oxfam_mexico.org/oxfam/descargas/Estudio_Accionescolectivas.pdf. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2014.
- PIERANI, Marco, "Practical experiences of consumer organizations in collective redress: Italy", presentación PPT dentro del Seminar on Collective Redress, celebrado el 24 de Octubre en Belgrado, [www.zapotrosace.rs/.../Practical-experiences-of-consumer-organizations-in-collective-redress-Italy-Pierani\(2\).ppt](http://www.zapotrosace.rs/.../Practical-experiences-of-consumer-organizations-in-collective-redress-Italy-Pierani(2).ppt). Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.
- RUIZ MUNILLA, Jesús, "Las acciones colectivas en el derecho mexicano", *El mundo del abogado*, México, 1 de julio de 2011, <http://elmundodelabogado.com/2011/las-acciones-colectivas-en-el-derecho-mexicano/>. Fecha de consulta 14 de febrero de 2014.
- , "Las Acciones Colectivas en el Derecho Mexicano", en Xavier Ginebra Serrabou (Coord.) *Las Acciones Colectivas en el derecho Mexicano*, México, Centro de Investigación para el Desarrollo, Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013.
- TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando, "Class Action. Una solución al problema de acceso a la justicia", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, núm. 58, enero-abril de 1987.
- TARRUFFO, Michele, "Modelos de tutela jurisdiccional de los intereses colectivos" *Revista de Derecho Privado*, Colombia, Universidad Externada de Colombia, núm. 9, 2005.
- TRON PETIT, "Derechos colectivos", en Ferrer Mac-Gregor Eduardo; Figueroa Mejía, Giovanni; y Martínez Ramírez, Fabiola (coords.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*, México, IJ-UNAM, Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura, 2014, t. I, A-F.

-----, “¿Qué hay de los intereses colectivos y su régimen probatorio?”, en Xavier Ginebra Serrabou (Coord.) *Las Acciones Colectivas en el derecho Mexicano*, México, Centro de Investigación para el Desarrollo, Red Mexicana de Competencia y Regulación, 2013.

Jurisprudencia

Tesis 2ª./J. 75/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 351, rubro: “LEGITIMACIÓN PROCESAL ACTIVA. CONCEPTO”.

Tesis XI.1o.A.T.50 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2136, de rubro: “INTERESES DIFUSOS O COLECTIVOS. SU TUTELA MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO”.

Tesis: 1ª. CLXXII/2015, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, viernes 22 de mayo de 2015, de rubro: “DERECHO A LA EDUCACIÓN. LA EXISTENCIA DEL AGRAVIO DIFERENCIADO EN UNA SOCIEDAD CIVIL FRENTE A LOS CIUDADANOS, SE ACREDITA CON LA TRASCENDENCIA DE LA AFECTACIÓN A SU ESFERA JURÍDICA CONFORME A LA NATURALEZA DEL DERECHO CUESTIONADO”.

Tesis: P./J.50/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 14, t. I, enero de 2015, p. 134, de rubro: “INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”.

Jurisprudencia Extranjera

Andrée. Rhodes vs. Her Majesty the Queen in right of the Province of British Columbia, Victoria Registry no. 12 2075, <http://www.cbaapp.org/ClassAction/Search.aspx>. Fecha de Consulta: 29 de agosto de 2014.

Ardon vs. Los Angeles, en Stanford Law School’s Supreme Court of California Resources, <http://scocal.stanford.edu/opinion/ardon-v-city-la-33996>. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

Edward Sorbara and Marisa Sorbara and Her Majesty the Queen, Court File no. CU-08-353782, <http://www.cbaapp.org/ClassAction/Search.aspx>. Fecha de consulta: 28 de agosto de 2014.

NorCal Tea Party Patriots, et. al. vs. IRS, et. al., S.D. Ohio, Case no. 1:13-cv-00341, <http://www.actrightlegal.org/wpcontent/uploads/2013/07/NorCal-Complaint.pdf>. Fecha de consulta: 26 de agosto de 2014.

The Supreme Court, Landmark Cases. Broun vs. Board of Education (1954), http://www.pbs.org/wnet/supremecourt/rights/landmark_brown.html. Fecha de consulta: 08 de agosto de 2014.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero

Subprocurador General

Verónica Nava Ramírez

Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Francisco Javier Ceballos Alba

Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

Rafael Gómez Garfias

Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Guillermo Ignacio González Ávila

Secretario General

Elaboración y Diseño:

Dirección General de Cultura Contributiva

Diciembre • 2015

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000



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
www.prodecon.gob.mx



**Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente**

PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA

Visita nuestra página
www.prodecon.gob.mx
y conoce todos nuestros documentos

