

# Praxis

de la  
Justicia Fiscal y  
Administrativa

Revista de Investigación Jurídica

Julio - Diciembre 2018

24

Ramón Ignacio CABRERA LEÓN  
Juan Ángel ARROYO KALIS  
Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA  
José Raúl CALDERÓN ROCA  
Alfredo SALGADO LOYO  
Magda Zulema MOSRI GUTIÉRREZ  
Gustavo Arturo ESQUIVEL VÁZQUEZ  
Gabriel Coanacoac VÁZQUEZ PÉREZ  
César GARCÍA NOVOA  
Margarita PALOMINO GUERRERO  
José Ramón JIMÉNEZ GUTIÉRREZ  
César ARANDA BONILLA  
Nykolas BERNAL HENAO



**TFJA**  
TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA



---

**Mag. Carlos Chaurand Arzate**

Presidente  
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

---

**JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN**

**Mag. Carlos Chaurand Arzate**

Mag. Juan Ángel Chávez Ramírez  
Mag. Adalberto Gaspar Salgado Borrego  
Mag. Guillermo Valls Esponda  
Mag. María del Consuelo Arce Rodea

---

**COMITÉ EDITORIAL EXTERNO**

**Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa**

Dr. Jorge Albertsen, Dr. Javier Barnés, Dr. Luis José Béjar, Dr. José Antonio Caballero, Dr. José Luis Caballero, Dr. Juan Carlos Cassagne, Dr. Juan Cianciardo, Dr. Oscar Cuadros, Dr. Guillermo Antonio Tenorio, Dr. Pablo Gutiérrez, Dr. Carlos Hakansson, Lic. Fauzi Hamdan, Dr. José Antonio Lozano, Dr. Henry Mejía, Dr. José Antonio Moreno, Dr. Javier Pérez, Dr. Carlos del Piazzo, Dr. Jaime Rodríguez-Arana, Dr. José Roldán, Dr. Javier Saldaña, Dr. Alfonso Santiago, Dr. Jaime Orlando Santofimio, Dr. Rubén Spila, Dr. Fernando Toller, Dr. Rafael Valim

---

**CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES**

**EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO**

**Dr. Carlos Espinosa Berecocha**

Director General

Lic. Mauricio Estrada Avilés  
Director de Difusión  
Lic. Alejandra Abril Mondragón Contreras  
Jefa de Departamento  
LDG Dulce María Castro Robelo  
Subdirectora de Diseño  
Lic. Diana Karen Mendoza García  
Técnico Administrativo  
C. María de los Ángeles González González  
Secretaria

---

**DECRETADORES DE ESTE NÚMERO**

Dr. Juan José Anzures Gurría, Lic. Carmen Arteaga Alvarado, Dr. Carlos Espinosa Berecocha, Mag. Manuel Lucero Espinosa, Dr. Manuel Magaña Rufino, Mtro. Manuel Morante, Mag. Juan Carlos Roa Jacobo, Dr. Marcos del Rosario Rodríguez, Dr. Rodrigo Soto Morales

---

**PORCENTAJE DE TRABAJOS RECHAZADOS**

Para este número fueron rechazados el 15% de los trabajos presentados

---

**2018**

Publicación editada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con domicilio en Insurgentes Sur 881, Torre "O", Col. Nápoles, Del. Benito Juárez, C. P. 03810, Ciudad de México, [www.tfja.mx](http://www.tfja.mx).

Se prohíbe la reproducción parcial o total, la comunicación pública y distribución de los contenidos y/o imágenes de la publicación, incluyendo almacenamiento electrónico, temporal o permanente, sin previa autorización que por escrito expida el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ISSN: 2007-3755



## CONTENIDO

### **Derecho Administrativo**

Retrospectiva y prospectiva de los derechos de propiedad intelectual en la Constitución de 1917 ..... 7  
*Ramón Ignacio Cabrera León*

El derecho de réplica: una aproximación teórica..... 25  
*Juan Ángel Arroyo Kalis*

\*\*\*\*\*

### **Derecho Fiscal**

La justicia fiscal..... 43  
*Sergio Martínez Rosaslanda*

El requisito formal de necesidad en la visita domiciliaria como una vía para proteger el derecho a la inviolabilidad del domicilio..... 57  
*José Raúl Calderón Roca*

\*\*\*\*\*

Notificaciones en materia fiscal a sociedades en liquidación ..... 71  
*Alfredo Salgado Loyo*

Relación de coordinación entre las normas tributarias y contables de México: el concepto de deducciones en la determinación FRL impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida ..... 81  
*Magda Zulema Mosri Gutiérrez*

Reflexiones sobre un domicilio virtual ..... 95  
*Gustavo Arturo Esquivel Vázquez*

La función jurisdiccional y la interpretación jurídica ..... 107  
*Gabriel Coanacoac Vázquez Pérez*

## **Artículos de Opinión**

Sintomatología de un sistema fiscal enfermo.....	115
<i>César García Novoa</i>	
La obligación tributaria.....	119
<i>Margarita Palomino Guerrero</i>	
<i>Consecuencias jurídicas del no acatamiento del beneficio establecido en el Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación .....</i>	141
<i>José Ramón Jiménez Gutiérrez</i>	
Aspectos relevantes sobre la caducidad y la cancelación de registros marcarios.....	151
<i>César Aranda Bonilla</i>	
Los MOOC como elementos importantes en la educación a distancia.....	165
<i>Nykolas Bernal Henao</i>	

## RETROSPECTIVA Y PROSPECTIVA DE LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL EN LA CONSTITUCIÓN DE 1917

Ramón Ignacio CABRERA LEÓN<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Fundamentos de la propiedad intelectual en México y defectos de la regulación constitucional.* III. *Propuesta de reforma al Artículo 28 constitucional.* IV. *Conclusiones.* V. *Fuentes de información.*

### RESUMEN

Actualmente los *derechos de propiedad intelectual* son reconocidos como *derechos humanos*, sin embargo, solo algunos de ellos encuentran fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que data de 1917.

Ello se debe a la evolución más bien reciente de estos derechos, sin embargo, es necesario incorporarlos en el texto constitucional a fin de generar certeza en torno a todas las figuras que estarían incluidas en el monopolio que autoriza el Artículo 28 Constitucional, pues ello daría certeza de qué derechos son los que efectivamente pueden restringir otros derechos humanos como el de libre competencia, vinculado con el de libertad de trabajo.

### PALABRAS CLAVE

Derechos fundamentales. Propiedad intelectual. Monopolio. Restricción de derechos.

### ABSTRACT

Currently *intellectual property rights* are recognized as *human rights*, however, only some of them are based on the Political Constitution of the United Mexican States dating from 1917.

This is due to the rather recent evolution of these rights, however, it is necessary to incorporate them in the constitutional text in order to generate certainty around all the figures that would be included in the monopoly authorized by Article 28 of the Constitution, as this would give certainty of what rights are those that can effectively restrict other human rights such as free competition, linked to the freedom of work.

### KEY WORDS

Fundamental rights. Intellectual property. Monopoly. Restriction of rights.

---

<sup>1</sup> Profesor de Derecho Administrativo I y II en el ITESM y Magistrado de la Sala Especializada en Materia de Propiedad Intelectual del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien contó con la colaboración de la M. en D. Berenice Hernández Deleyja.

## I. INTRODUCCIÓN

Los derechos de propiedad intelectual son derechos humanos. Su fundamento constitucional es el Artículo 28 de nuestra Carta Magna<sup>2</sup>, el cual, en lo conducente, establece que: "... Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora".

Quienes conocen la materia de la propiedad intelectual podrán observar que el citado texto constitucional resulta muy limitado y no abarca a muchas de las figuras e instituciones del Derecho de la Propiedad Intelectual, la mayoría de ellas están reconocidas, actualmente, en diversos tratados internacionales y leyes ordinarias.

Ahora bien, los avances y retos que se presentan en los diversos ámbitos de la vida política, social y económica mexicana, en un entorno global, hacen oportuna y necesaria una actualización a la redacción del citado precepto, para dar el debido sustento constitucional a tales instituciones, que México ha reconocido en diversos instrumentos normativos, ya sean internacionales como locales.

## II. FUNDAMENTOS DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL EN MÉXICO Y DEFECTOS DE LA REGULACIÓN CONSTITUCIONAL

### 1. *El defecto del párrafo décimo del Artículo 28 constitucional*

Formular una prospectiva de los derechos de propiedad intelectual en México, de cara a nuevos retos, requiere un ejercicio retrospectivo e introspectivo de la protección y reconocimiento constitucional de dichos derechos.

La evolución de nuestra sociedad, de la forma de hacer negocios y de los avances mismos del conocimiento y la tecnología, han dado saltos enormes desde 1917 a la fecha. Lo anterior, ha ocasionado que los conceptos, cuando menos sociales y económicos, que estuvieron regulados en los textos originales de la Constitución de 1917 hayan quedado muy rebasados.

Inclusive, el propio modelo jurídico que nos había venido rigiendo en materia de derechos fundamentales también ha sufrido cambios drásticos, como lo es el hecho de haber pasado de un modelo de otorgamiento de *garantías individuales* a uno de reconocimiento de *derechos humanos*, a partir de 2011; en el que incluso se reposicionó el valor de los tratados internacionales en materia de derechos humanos dentro de la estructura normativa de nuestro sistema, al reconocérseles como parte integrante de nuestro bloque constitucional.

---

<sup>2</sup> El estatus de *derecho del hombre*, posteriormente *garantía individual* y ahora, *derecho humano*, con el que se ha protegido a los generadores de *propiedad intelectual* en México hasta nuestros días, se ha recogido desde cuando menos la Constitución de 1857 (Artículo 28); aunque la protección y potestad de explotar en exclusiva, por tiempo determinado, las obras por parte de sus autores; así como las invenciones, perfeccionamientos e introducción de novedades por parte de sus creadores, la encontramos desde la Constitución de 1824 (Artículo 50).



En tal contexto, los conceptos y los derechos relacionados con la propiedad intelectual no son excepción a tales procesos evolutivos.

Ante este panorama, lo que debemos buscar son pasos firmes en el sentido de asegurar el acceso pleno a los derechos fundamentales consignados en el referido bloque constitucional, por parte de todos los sujetos que se encuentren amparados por los mismos, incluidos aquellos quienes son o deben ser titulares de derechos de propiedad intelectual.

Al respecto, es oportuno señalar que dada la redacción vigente de nuestro Artículo 28 constitucional, los derechos de propiedad intelectual están concebidos como una limitación frente a otros derechos: el de libre concurrencia, en tanto dicho Artículo 28 prohíbe los monopolios, considerando que impiden su ejercicio, que incluso ha sido considerada un derecho humano por algunos tratadistas<sup>3</sup>, y que además, está basada en otro derecho humano, la libertad de trabajo; frente a lo cual el precepto constitucional establece la excepción, vía privilegios temporales otorgados a algunos titulares de derechos de propiedad intelectual para explotar en exclusiva el producto de su intelecto.

En su redacción original, la Constitución de 1917<sup>4</sup>, establecía que no se consideraban monopolios: "... los privilegios que por determinado tiempo se conceden a los autores y artistas para la reproducción de sus obras y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos se otorgan a los inventores y perfeccionadores de mejoras"<sup>5</sup>.

A partir de entonces, el Artículo 28 ha tenido diversas reformas y modificaciones<sup>6</sup>, siendo la única relevante para el tema que nos ocupa la de 3 de febrero de 1983, que únicamente modificó la redacción del precepto en cuestión, en el párrafo relativo a los derechos de propiedad intelectual, para quedar: "Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora"<sup>7</sup>.

Es decir, dicha modificación solo consistió en sustituir la palabra "*reproducción*", de la anterior redacción, por "*producción*" referente a las obras de los autores y artistas, lo

<sup>3</sup> Ferrer Mac-Gregor Poisot, Eduardo *et. al.* (coords.), *Derechos humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e internacional*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-UNAM-Konrad Adenauer Stiftung, 2013, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, t. I, p. 741.

<sup>4</sup> Como ya antes habíamos apuntado, esta redacción viene del Artículo 28 de la Constitución de 1857.

<sup>5</sup> *Las Constituciones de México*, 2ª. ed., México, H. Congreso de la Unión, Comité de Asuntos Editoriales, 1991, p. 246.

<sup>6</sup> Las reformas son de fechas: 17 de noviembre de 1982, 3 de febrero de 1983, 27 de junio de 1990, 20 de agosto de 1993, 2 de marzo de 1995, 11 de junio de 2013, 20 de diciembre de 2013, 10 de febrero de 2014, 27 de mayo de 2015 y 29 de enero de 2016.

<sup>7</sup> Diario Oficial de la Federación, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4794117&fecha=03/02/1983](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4794117&fecha=03/02/1983).

que resulta más exacto, pues estos realizan sus obras y la reproducción de las mismas es un acto posterior.

Al margen de ello, con esa única modificación, el Artículo 28 ha permanecido con la misma protección hacia los mismos sujetos y prácticamente por los mismos conceptos; por lo que dicho precepto constitucional, fundamento del derecho humano a la protección de la propiedad intelectual en el sistema mexicano, se encuentra limitado, pues establece solo algunos de los sujetos y algunos de los conceptos que son susceptibles de reconocimiento del derecho a la explotación exclusiva.

Luego entonces, la ampliación de los sujetos y objetos protegidos por la propiedad intelectual, han estado a cargo de la legislación secundaria y de los tratados internacionales, lo que lleva a afirmar que la Constitución mexicana no regula dichos derechos suficientemente. En consecuencia, para su completa y debida tutela hay que acudir a otros instrumentos que los han desarrollado, aun y cuando se trate de sujetos y objetos diversos a aquellos amparados por el texto constitucional; lo que deja un espacio a duda sobre los alcances y constitucionalidad de su protección y tutela; si consideramos que correspondería a la ley fundamental establecer, *prima facie*, los objetos y los sujetos de protección de la propiedad intelectual, en tanto "*es una disciplina jurídica que regula, entre otras cosas, los derechos de diversos creadores*"<sup>8</sup>, y tales derechos son concebidos u oponibles a otros derechos humanos constitucionalmente reconocidos.

Ello se explica si retomamos el planteamiento de que uno de los presupuestos para identificar una ley fundamental es que "... *sea una ley que ahonde más que las leyes corrientes como ya su propio predicado de 'fundamental' indica*"<sup>9</sup>.

El Artículo 28 constitucional no profundiza así, pues solo establece que los privilegios no considerados monopolios son hacia los autores y artistas para la producción de sus obras, y hacia los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.

Otra importante omisión en que incurre el texto del Artículo 28 constitucional, relacionada con derechos de propiedad intelectual, es que el mismo no reconoce los derechos morales vinculados a la autoría de las invenciones ni de las creaciones intelectuales, toda vez que solo refiere los derechos a la explotación temporal exclusiva de las mismas.

Ahora bien, el tema de si los derechos de propiedad intelectual son o no derechos humanos encuentra su respuesta en que la facultad creativa es propia e inherente al ser humano y, por lo tanto, quienes son creadores u obtentores de cualquier cosa son titulares del *derecho humano de propiedad intelectual*, por lo que nos sumamos a la parte de la doctrina que así los considera:

<sup>8</sup> De la Parra Trujillo, Eduardo, *Derecho de los autores, artistas, inventores*, 3ª. ed., México, 2015, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, 2015, p. 3.

<sup>9</sup> La Salle, Fernando, *¿Qué es una Constitución?*, <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/5/2284/5.pdf>.

Precisamente la labor intelectual de una persona añadida a lo que la naturaleza le dio (ya por “don,” vocación, por mérito, o por cualquier otra cuestión que queramos) devendría en propiedad con el adjetivo calificativo de intelectual. De tal forma que el concepto propiedad y el concepto intelectual juntos nos dan la frase propiedad intelectual: sin duda un derecho humano no sólo interesante sino importante el cual debe ser y estar protegido...<sup>10</sup>

Lo anterior, se refuerza al tener en cuenta que se trata de derechos consagrados dentro del Capítulo I “*De los Derechos Humanos y sus Garantías*,” Título I de nuestra Constitución, y así han quedado reconocidos en el orden jurídico positivo del Derecho mexicano.

## *2. Leyes ordinarias y tratados internacionales que construyen el Derecho de Propiedad Intelectual*

Para analizar este aspecto, hemos dividido los derechos de propiedad intelectual, como género, en tres grandes rubros que corresponden con la configuración de la legislación secundaria mexicana: 1) Derechos de propiedad industrial; 2) Derechos de autor, conexos y reservas de derechos; y 3) Derechos de los obtentores de variedades vegetales.

De esta manera, en México existen tres leyes ordinarias que confieren derechos de exclusividad para protección intelectual y que aportan elementos nuevos que ayudan a construir el Derecho de la Propiedad Intelectual: la Ley de la Propiedad Industrial, la Ley Federal del Derecho de Autor y la Ley Federal de Variedades Vegetales, que se refieren enseguida, así como los tratados internacionales vinculados con dichas materias.

### *A. Derechos de propiedad industrial*

La Ley de la Propiedad Industrial confiere derechos exclusivos a los comerciantes, industriales y prestadores de servicios<sup>11</sup> para monopolizar signos distintivos: marcas (Artículo 87), avisos comerciales (Artículo 99), nombres comerciales (Artículo 105), y además establece una regulación para la protección de secretos industriales (Artículo 82); asimismo, establece que toda persona física que realice una invención, modelo de utilidad o diseño industrial, o su causahabiente, tendrán el derecho exclusivo de su explotación en su provecho, por sí o por otros con su consentimiento (Artículo 9°).

De manera que esta Ley amplía la protección de la propiedad industrial comprendiendo no solo a inventores y perfeccionadores, sino a comerciantes, industriales

<sup>10</sup> Ortíz Bahena, Miguel Ángel (coord.), *Ley de la Propiedad Industrial. Comentada por la Asociación Mexicana para la Protección de la Propiedad Intelectual (AMPPPI)*, México, Porrúa, 2015, p. 19.

<sup>11</sup> Cabe recordar que en términos de la jurisprudencia de la Segunda Sala, tesis 2a./J. 17/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época, febrero de 2012, p. 1375: “PROPIEDAD INDUSTRIAL. EL ARTÍCULO 87 DE LA LEY RELATIVA, NO INSTITUYE COMO REQUISITO PARA EL REGISTRO DE UNA MARCA QUE EL SOLICITANTE ACREDITE LA CALIDAD DE INDUSTRIAL, COMERCIANTE O PRESTADOR DE SERVICIO”, no se requiere acreditar la calidad específica del sujeto para ser titular de tales derechos de propiedad intelectual.

y prestadores de servicios que monopolizan signos distintivos, que son producto de la creatividad humana, sin ninguna duda, y que los aplican para individualizar productos y servicios o identificar establecimientos comerciales de servicio o industriales de sus competidores, de ahí que dichos signos distintivos también son un privilegio en el sentido del Artículo 28 constitucional.

Además, no puede desconocerse el derecho que tienen los diseñadores industriales, pues a la par de los inventores y de quienes son perfeccionadores de mejoras, (como los creadores de modelos de utilidad), dichos diseñadores también son susceptibles de protección, pues los diseños industriales no implican cuestiones técnicas, sino que estos adicionan un elemento estético a un objeto de uso común (ya sea bidimensional o tridimensional), pero dicha adición tiene un grado creativo estético (no inventivo ni de mejora), meritorio de protección, actualmente excluido del párrafo décimo del Artículo 28 constitucional.

Ahora bien, la protección de la propiedad industrial de los titulares de signos distintivos y diseños industriales, así como la de los inventores y perfeccionadores de mejoras está reconocida, protegida y regulada en diversos instrumentos y tratados internacionales como los siguientes, todos aprobados por México, unos sustantivos y otros más adjetivos en torno a los mecanismos de protección para dichos derechos:

- *Declaración Universal de los Derechos Humanos*<sup>12</sup>. En su Artículo 27 establece que toda persona tiene derecho a tomar parte, libremente, en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten, así como a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora.
- *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. En su Artículo 15 establece el reconocimiento, de los Estados parte, del derecho de toda persona a participar en la vida cultural; gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; y beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora, y se comprometen a respetar la indispensable libertad para la investigación científica y la actividad creadora.

---

<sup>12</sup> Procede señalar que esta Declaración no es considerada como un tratado internacional, según lo ha referido la Suprema Corte en su tesis aislada 1a./CCXVI/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, mayo de 2014, p. 539: "DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS. SUS DISPOSICIONES, INVOCADAS AISLADAMENTE, NO PUEDEN SERVIR DE PARÁMETRO PARA DETERMINAR LA VALIDEZ DE LAS NORMAS DEL ORDEN JURÍDICO MEXICANO, AL NO CONSTITUIR UN TRATADO INTERNACIONAL CELEBRADO POR EL EJECUTIVO FEDERAL Y APROBADO POR EL SENADO DE LA REPÚBLICA:"

- *Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio*. En su Artículo 2º establece que para los efectos de dicho Acuerdo, la expresión “propiedad intelectual” abarca todas las categorías que son objeto de las secciones 1 a 7, de la Parte II, es decir, amplía la concepción de propiedad intelectual del Artículo 28 constitucional a: derechos de autor y derechos conexos, marcas de fábrica o de comercio; indicaciones geográficas; dibujos y modelos industriales; patentes; esquemas de trazado (topografías) de los circuitos integrados.
- *Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN)*. El Capítulo XVII es de propiedad intelectual, y también amplía la concepción de propiedad intelectual a derechos de autor, fonogramas, marcas, patentes, esquemas de trazado de circuitos semiconductores integrados, secretos industriales y diseños industriales.
- *Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial*. Se aplica a la propiedad industrial en su acepción más amplia, con inclusión de las *patentes*, las *marcas*, los *dibujos y modelos industriales*, los modelos de utilidad, las marcas de servicio, los nombres comerciales, las *indicaciones geográficas* y a la represión de la competencia desleal.
- *Protocolo de Madrid sobre el Registro Internacional de Marcas*.
- *Tratado de Cooperación en Materia de Patentes*. Permite buscar protección por *patente* para una invención en muchos países al mismo tiempo, mediante la presentación de una solicitud “internacional”.
- *Arreglo de Locarno que establece una Clasificación Internacional para los Dibujos y Modelos Industriales*.
- *Arreglo de Niza*. Establece una clasificación de productos y servicios para el registro de las marcas de fábrica o de comercio y las marcas de servicio (la *Clasificación de Niza*).
- *Arreglo de Estrasburgo*. Que divide la tecnología en ocho secciones y es útil para recuperar los documentos de patente durante la búsqueda en el “estado de la técnica”.
- *Acuerdo de Viena por el que se establece una Clasificación Internacional de los Elementos Figurativos de las Marcas*.

#### B. *Derechos de autor y derechos conexos*

La Ley Federal del Derecho de Autor, acorde a su Artículo 1º, tiene por objeto la salvaguarda y promoción del acervo cultural de la Nación; la protección de los derechos de los autores, como reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas; de los artistas intérpretes o ejecutantes; artista intérprete o ejecutante

designan al actor, narrador, declamador, cantante, músico, bailarín, o a cualquiera otra persona que interprete o ejecute una obra literaria o artística o una expresión del folclor, o que realice una actividad similar a las anteriores, aunque no haya un texto previo que norme su desarrollo; así como de los editores, de los productores y de los organismos de radiodifusión, en relación con sus obras literarias o artísticas en todas sus manifestaciones, sus interpretaciones o ejecuciones, sus ediciones, sus fonogramas o videogramas, sus emisiones, así como de los otros derechos de propiedad intelectual.

A lo que debe agregarse que el Artículo 173 de la misma Ley confiere la facultad de usar y explotar *en forma exclusiva* títulos, nombres, denominaciones, características físicas y psicológicas distintivas, o características de operación, es decir las llamadas *reservas de derechos*, cuyos titulares tampoco se cuentan entre los que tienen un privilegio que no se considera monopolio en el Artículo 28 constitucional.

Ello es relevante, en tanto que las reservas de derechos son una figura que solo se contempla en la legislación mexicana, y sin abundar en los planteamientos respecto a su debida o indebida incorporación, lo cierto es que la Ley Federal del Derecho de Autor mexicana otorga el derecho de uso exclusivo para dichas reservas de derechos que recaen a: *títulos, nombres, denominaciones, características físicas y psicológicas distintivas, o características de operación originales* aplicados, de acuerdo con su naturaleza, a alguno de los géneros que el propio Artículo 173 prevé como *publicaciones periódicas; difusiones periódicas; personajes humanos de caracterización, o ficticios o simbólicos, personas o grupos dedicados a actividades artísticas y promociones publicitarias*, que por no encontrarse en los tratados internacionales, es un tema que debería incluirse entre los privilegios a los que alude el Artículo 28 constitucional, pues es propio de nuestro sistema jurídico.

Ahora bien, la protección de los autores y titulares de derechos conexos está también garantizada y regulada en diversos instrumentos y tratados internacionales, aprobados por México, unos sustantivos y otros que establecen mecanismos para su protección y que por ser parte de la *propiedad intelectual*, reconocida a nivel internacional, comparten algunos con los ya mencionados para los derechos de propiedad industrial:

- *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. En la parte del Artículo 27, establece que toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes, así como a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora.
- *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. En la parte del Artículo 15, que establece el reconocimiento de los Estados parte del derecho de toda persona a participar en la vida cultural; gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; y beneficiarse de la protección de los

intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora, con relación a la obligación de los Estados de respetar la indispensable libertad para la investigación científica y la actividad creadora.

- *Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio*. En su Artículo 2° establece que, para los efectos de dicho Acuerdo, la expresión “*propiedad intelectual*” abarca todas las categorías de que son objeto de las secciones 1 a 7 de la Parte II, es decir, amplía la concepción de *propiedad intelectual* del Artículo 28 constitucional a: derechos de autor y derechos conexos, marcas de fábrica o de comercio; indicaciones geográficas; dibujos y modelos industriales; patentes; esquemas de trazado (topografías) de los circuitos integrados.
- *Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)*. El Capítulo XVII es de *propiedad intelectual* que también extiende la concepción de la misma a derechos de autor y fonogramas, entre otros derechos de propiedad intelectual.
- *Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas*. Establece la protección de las obras y los derechos de los autores, y ofrece a los creadores los medios para controlar quién usa sus obras, cómo y en qué condiciones.
- *Convención de Roma* sobre la protección de los artistas intérpretes o ejecutantes, los productores de fonogramas y los organismos de radiodifusión, que asegura la protección de las interpretaciones o ejecuciones de los artistas intérpretes o ejecutantes.
- *Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor*. Trata de la protección de las obras y los derechos de sus autores en el entorno digital.
- *Tratado de la OMPI sobre Interpretación o Ejecución y Fonogramas*. Se contemplan los derechos de *propiedad intelectual* de dos categorías de beneficiarios, especialmente en el entorno digital: *i*) los artistas intérpretes o ejecutantes (actores, cantantes, músicos, etc.) y; *ii*) los productores de fonogramas (personas físicas o jurídicas que toman la iniciativa y tienen la responsabilidad de la fijación de los sonidos de la interpretación o ejecución).

### C. *Derechos de los obtentores de variedades vegetales*

La Ley Federal de Variedades Vegetales brinda una protección para los obtentores de variedades vegetales, que son aquellas personas físicas o morales que mediante un proceso de mejoramiento hayan obtenido y desarrollado, una variedad vegetal de cualquier género y especie, y en términos del Artículo 4° de dicha Ley tienen, entre otros derechos, el aprovechamiento y explotación, *en forma exclusiva y de manera temporal*, de las variedades

vegetales que desarrollen y su material de propagación, para su producción, reproducción, distribución o venta, así como para la producción de otras variedades vegetales e híbridos con fines comerciales.

Los obtentores de las variedades vegetales también encuentran protección en los distintos instrumentos y tratados aprobados por México, como:

- *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. En la parte del Artículo 27, establece que toda persona tiene derecho a participar en el progreso científico y en los beneficios de él.
- *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. En la parte del Artículo 15 que establece el reconocimiento de los Estados de gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; y beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, y el compromiso de los Estados Parte para respetar la indispensable libertad para la investigación científica y para la actividad creadora.
- *Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN)*. En su Artículo 2° hace referencia a los obtentores de las variedades vegetales como parte de la *propiedad intelectual*, pues establece que para efectos de dicho Tratado: "... derechos de propiedad intelectual se refiere a derechos de autor y derechos conexos, derechos de marcas, derechos de patente, derechos de esquemas de trazado de circuitos integrados, derechos de secretos industriales, derechos de los obtentores de vegetales, derechos de las indicaciones geográficas y derechos de diseños industriales".
- *Convenio Internacional para la Protección de las Obtenciones Vegetales (UPOV)* de 2 de diciembre de 1961, revisado en Ginebra el 10 de noviembre de 1972 y el 23 de octubre de 1978, al que México se encuentra adherido, y está pendiente que se adhiera a UPOV de 1991.

Esas leyes y tratados amplían los sujetos y objetos reconocidos en el texto constitucional, lo que produce una desarticulación que podría generar inseguridad jurídica con relación a si todos los creadores –en sentido amplio– son titulares de derechos humanos de propiedad intelectual, o si solo los que se mencionan en el Artículo 28, siendo que debería establecerse desde la Constitución para dar certeza sobre la inclusión de todos los sujetos meritorios de reconocimiento y protección en nuestra Carta Fundamental.

La importancia de regular con suficiencia a quienes son susceptibles del *derecho humano de propiedad intelectual* y no buscar en el resto de la configuración que se encuentra en las leyes que desarrollan dicho derecho, estriba en un principio fundamental de seguridad jurídica, que además sirve para asegurar y complementar la observancia de



otros *derechos humanos* como son los de salud, educación y acceso a la cultura y progreso científico, de ahí su trascendencia.

### III. PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL

#### 1. Necesidad de reformar el Artículo 28 constitucional en congruencia con las leyes ordinarias y los tratados internacionales en materia de propiedad intelectual

Como se ha visto, el Artículo 28 constitucional excluye a diversos sujetos y objetos merecedores de la misma protección que los autores, artistas, inventores y perfeccionadores a que el mismo se refiere de manera expresa; por lo que es manifiesta la necesidad de empatar el texto constitucional con las disposiciones que de manera dispersa comprenden privilegios exclusivos que no están dentro de la Constitución y que, sin embargo, están autorizados en términos de la legislación secundaria.

A la par de ello, los *derechos humanos de propiedad intelectual* de los titulares de signos distintivos, de diseños industriales, de reservas de derechos, de derechos conexos a los derechos de autor, así como los obtentores de variedades vegetales, deben ser constitucionalmente reconocidos, pues si la propiedad intelectual en general es considerada un derecho humano, luego, es lógico que los demás creadores –en sentido amplio– deben gozar de igual reconocimiento y protección.

Una razón de la exclusión de los demás *derechos de propiedad industrial* y sus titulares, así como de los titulares de las reservas de derechos, podría ser que, tradicionalmente los titulares de *derechos humanos* solo son personas físicas, por razones de ser inherentes a la persona humana, lo que excluía la concepción de titularidad de *derechos humanos* a favor de las personas morales, de manera que la titularidad del *derecho humano de propiedad intelectual* no se atribuía a una persona moral.

Ello puede obedecer a que el texto del Artículo 28 constitucional tiene una redacción en el contexto de 1917, con una modificación de 1983, en el que no existía un paradigma como el que ahora se tiene, que incluye el reconocimiento de *derechos humanos* extendidos y en lo aplicable a las personas morales, tal como ha sido ya una tendencia en los criterios del Poder Judicial de la Federación<sup>13</sup>.

Por lo tanto, urge empatar el Artículo 28 constitucional con el Artículo 1º, pues este último es claro cuando establece que en los Estados Unidos Mexicanos *todas las personas* gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, *cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*

---

<sup>13</sup> Tesis VII.2º.C.J./2 (10a), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, abril de 2013, p. 1902.

Esto último permite plantear la inquietud de cuál sería el fundamento para restringir el derecho humano a una libre concurrencia con base en un privilegio otorgado a un particular con un derecho exclusivo sobre una marca, siendo que dicho privilegio exclusivo no está constitucionalmente establecido, y por tanto el titular de ese no encontraría verdaderamente un caso o condición constitucional que válidamente limite o restrinja su derecho de libre concurrencia.

Además, igualar el Artículo 28 constitucional comprendiendo a todos los titulares de la protección, puede ayudar a esclarecer temas que en la práctica son motivos de conflicto, que alcanzan inclusive el orden mediático, por ejemplo, la propiedad intelectual indígena, pues definir quién es el titular de las expresiones de folclor, de las artesanías de los pueblos e incluso de sus recursos naturales, y el manejo que de estos hacen para medicina tradicional, es necesario como fuente de riqueza tanto a nivel económico como cultural.

A mayor abundamiento, la Ley Federal del Derecho de Autor tiene un título dedicado a la protección de las culturas populares, y establece que las obras sobre las expresiones de las culturas populares están protegidas independientemente de que no se pueda determinar la autoría individual de ellas o que el plazo de protección otorgado a sus autores se haya agotado; es decir, a la par de los tratados internacionales que establecen la protección de la propiedad intelectual en general, el Estado mexicano está obligado a atender los tratados internacionales relativos a los derechos indígenas, en congruencia con lo preceptuado en el propio Artículo 2º constitucional.

Y no solo en materia autoral, los pueblos indígenas en México tienen una larga tradición en la inventiva y creación desde la época prehispánica, pues tienen producción textil distintiva, hacen uso de colorantes, de tejidos y materiales, aunado a que usan tecnología propia, pues solo por citar solo un ejemplo:

Otro arte importante de los indígenas ha sido el preparar bebidas alcohólicas típicas de su región, con su propia tecnología, situación que ha sido aprovechada por comerciantes y gobiernos para lograr ingresos importantes, sin embargo, poco han beneficiado al indígena, a no ser que sean peones de los industriales y comerciantes de esas bebidas alcohólicas<sup>14</sup>.

Estos temas son relativos a un sector al que ha tratado de incorporarse, como en la reforma constitucional al Artículo 4º en 1992, y la actual redacción del Artículo 2º (que entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2001), que reconoció sus derechos a la no discriminación y derechos culturales, pero no estableció los mecanismos para materializarlos, siendo esto uno de los principales retos de prospectiva en materia de propiedad intelectual, pues “cuando hablamos de justicia indígena, por ejemplo, al considerar los sistemas normativos indígenas,

---

<sup>14</sup> Viñamata Paschkes, Carlos, *Indigenismo y propiedad intelectual*, México, Porrúa, 2006, p. 163.

es necesario establecer un punto de conexión con el Pluralismo Jurídico, categoría más amplia que, hasta ahora, ha gozado de un contenido incierto e indeterminado”<sup>15</sup>.

Además, en los términos de la Ley Federal del Derecho de Autor, la protección intelectual de los indígenas se hace aun cuando no exista un autor determinado, lo que evidentemente se refiere a derechos colectivos de los indígenas, cuyos titulares cuentan con “*bienes participativos*”<sup>16</sup> que se generan colectivamente, y quienes participan en su creación pueden gozar de ellos sin que puedan apropiárselos de modo exclusivo.

Ello es relevante, pues se ha reconocido que la Democracia es un sistema de vida fundamental en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo mexicano, lo que exige la “participación incluyente de todos los sectores de la población en la toma de decisiones fundamentales y en la orientación ideológica que debe darse a los asuntos públicos del país”<sup>17</sup>.

Dicha participación no debe circunscribirse exclusivamente a su participación en la toma de decisiones y en la orientación ideológica de asuntos públicos, sino que también debe permitirse el acceso incluyente a derechos fundamentales de todos los sectores sociales, lo que actualmente no se cumple.

Se afirma lo anterior, pues si bien el Artículo 2º constitucional concentra los derechos fundamentales de los indígenas, lo cierto es que aún no existen mecanismos que garanticen el hacer efectivos dichos derechos, sobre todo los que se establecen en el inciso A, fracción IV de dicho Artículo, que establece: “Esta Constitución reconoce y garantiza el derecho de los pueblos y las comunidades indígenas a la libre determinación y, en consecuencia, a la autonomía para... IV. Preservar y enriquecer sus lenguas, conocimientos y todos los elementos que constituyan su cultura e identidad”.

Numerosos son los autores que se han pronunciado en torno a la incompleta concepción del problema y los factores que deben estar involucrados para lograr la inclusión de los pueblos indígenas y un acceso efectivo de su riqueza y reconocimiento de derechos de propiedad intelectual, como Emilio Rabasa que al respecto señaló: “En otras palabras, el reconocimiento constitucional de los derechos indígenas, específicamente de libre determinación y de autonomía, ha estado sujeto a una serie de factores en cierta medida ajenos al indianismo, y más bien relacionados con el contexto político específico en el que se ha planteado la reforma constitucional”<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> *Los pueblos indígenas y la Constitución de 1917: Una reivindicación del pasado hacia el presente*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015. p. 24.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 187.

<sup>17</sup> Pérez de los Reyes, Marco Antonio, *Los derechos fundamentales de los indígenas. Perspectivas federal, regional, local e internacional en materia electoral*, México, Porrúa-Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2013, p. IX.

<sup>18</sup> Rabasa Gamboa, Emilio, *Derecho Constitucional Indígena*, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002, p. 179.

De donde se sigue que la incorporación de la *propiedad intelectual* indígena y su eficaz protección no es una cuestión sencilla, pues plantea problemas desde diversas aristas, sin embargo, debe alcanzarse pues “la renovación del orden jurídico es un imperativo de la realidad, y por supuesto, de la justicia”<sup>19</sup>.

Por lo tanto, el reconocimiento de todas las personas que aportan recursos intelectuales al país e incluso fuera de él, es solo un ejemplo de los retos que genera la protección de la creatividad en un entorno global tanto de lo mexicano en México y en el mundo, como lo del mundo en México.

Esto es base para dar certeza en lo que pinta ser los esquemas de generación de riqueza futura que es la *propiedad intelectual* vista, además, con un enfoque pluricultural propio de nuestro país, en donde si hay seguridad jurídica habrá avances, y si no la hay no se puede tener acceso a nuevos avances.

## 2. Propuesta

De todo lo anterior, podemos concluir que si nuestra Constitución es el fundamento de las otras leyes, entonces debe ser suficiente y fijar conceptos fundamentales, y dejar a las leyes únicamente desarrollar su contenido, pues siendo la Constitución la Ley Fundamental, debe precisamente fundar a las demás y no como se advierte en este caso, en donde las ordinarias amplían los privilegios exclusivos y los titulares de los mismos correlativamente, que de alguna manera limitan otros derechos que la propia Constitución reconoce sin mayores limitantes.

Aunado a que la legislación interna incluye figuras jurídicas no comprendidas en los tratados internacionales, como son las *reservas de derechos*, que son un privilegio legal, por lo que deben encontrar un sustento en la Constitución a fin de poder ser una limitación válida para el ejercicio de otros derechos.

Es un tema de congruencia que bien cabría revisar a cien años de la Constitución de 1917, para que se establezcan elementos que permitan enfrentar los nuevos retos en materia de *propiedad intelectual* de una forma incluyente y completa.

En ese sentido, pueden plantearse dos alternativas:

1. Hacer un catálogo exhaustivo de los sujetos y objeto de derecho de propiedad intelectual; o bien,
2. Hacer una mención general de la protección de la *propiedad intelectual*.

Nos inclinamos más por la segunda postura, pues la primera corre el riesgo de presentar la misma exclusión y con el tiempo caer en la obsolescencia, pues si hacemos el ejercicio de intentar comprender a todas las personas y núcleos poblacionales meritorios

---

<sup>19</sup> González Galván, Jorge Alberto (coord.), *Constitución y derechos indígenas*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002, p. 20.

de protección, se corre el riesgo de excluir con las consecuencias de inseguridad jurídica que no resuelven el planteamiento de este trabajo.

En cambio, si en términos generales señalamos que no constituyen monopolios *los privilegios que por determinado tiempo se conceda a cualquier persona o grupo de personas que reuniendo los requisitos legales de los ordenamientos respectivos obtengan respecto de intelecto por su creatividad o inventiva derechos exclusivos*, se entenderían comprendidos sujetos que tienen derecho a la protección de la *propiedad intelectual*.

Por otra parte, sería oportuno incorporar a la Constitución el reconocimiento expreso de los derechos morales aparejados a los derechos patrimoniales de los derechos de *propiedad intelectual*, a partir de reconocer permanentemente al autor de la actividad intelectual.

De tal suerte, el texto del décimo párrafo del Artículo 28 de la Constitución podría modificarse para quedar como sigue:

Artículo 28.- ...

Tampoco constituyen monopolios los privilegios legales que por tiempo determinado se concedan a las personas, que les permitan explotar en exclusiva el resultado de su actividad intelectual, en reconocimiento a sus aportaciones al desarrollo científico, tecnológico, cultural o artístico, así como el reconocimiento permanente a su autoría...

#### IV. CONCLUSIONES

1. El Artículo 28 de nuestra Constitución no comprende a todos los sujetos ni todos los objetos de protección de los derechos de propiedad intelectual, pues solamente se refiere a autores, artistas, inventores y perfeccionadores de mejoras; por lo que el marco legal de protección se ha construido en las leyes secundarias y en los tratados internacionales.

2. La Constitución, como Ley Fundamental, debe regular de forma completa los derechos de *propiedad intelectual*, pues son *derechos humanos*, que a su vez, son límites y restricciones de otros *derechos humanos*, como podrían ser el de libre concurrencia o el de libertad de trabajo.

3. Por lo tanto, los retos de la Constitución, a cien años de vigencia, en materia de propiedad intelectual se refieren a una inclusión completa de los sujetos y objetos de protección de derechos de propiedad intelectual, lo que abarca todas las figuras que conforman el esquema de la propiedad intelectual, y además, a todas las personas que con motivo de sus inventos o creaciones merecen de tal protección y reconocimiento.

4. Debe entonces reformarse el Artículo 28 constitucional, pero no para establecer un catálogo de derechos y sujetos de dichos derechos, sino englobarlos a todos, a fin de que las leyes secundarias desarrollen dichos derechos y los tratados internacionales los complementen y establezcan los mecanismos para su debida protección a nivel mundial.

## V. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

- DE LA PARRA TRUJILLO, Eduardo, *Derecho de los autores, artistas, inventores*, 3ª. ed., México, 2015, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, 2015.
- FERRER MAC-GREGOR POISOT, Eduardo *et.al* (coords.), *Derechos humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e internacional*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-UNAM-Konrad Adenauer Stiftung, 2013, Programa Estado de Derecho para Latinoamérica, t. I.
- GONZÁLEZ GALVÁN, Jorge Alberto (coord.), *Constitución y derechos indígenas*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002.
- LA SALLE, Fernando, "¿Qué es una Constitución?", <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/5/2284/5.pdf>.
- Las Constituciones de México*, 2ª. ed., México, H. Congreso de la Unión, Comité de Asuntos Editoriales, 1991.
- Los pueblos indígenas y la Constitución de 1917: Una reivindicación del pasado hacia el presente*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015.
- ORTÍZ BAHENA, Miguel Ángel (coord.), *Ley de la Propiedad Industrial. Comentada por la Asociación Mexicana para la Protección de la Propiedad Intelectual (AMPPI)*, México, Porrúa, 2015.
- PÉREZ DE LOS REYES, Marco Antonio, *Los derechos fundamentales de los indígenas. Perspectivas federal, regional, local e internacional en materia electoral*, México, Porrúa-Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2013.
- RABASA GAMBOA, Emilio, *Derecho Constitucional Indígena*, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2002.
- VIÑAMATA PASCHKES, Carlos, *Indigenismo y propiedad intelectual*, México, Porrúa, 2006.

### 2. Legislación

- Acuerdo de Viena por el que se establece una Clasificación Internacional de los Elementos Figurativos de las Marcas.*
- Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio.*
- Arreglo de Estrasburgo.*
- Arreglo de Locarno que establece una Clasificación Internacional para los Dibujos y Modelos Industriales.*
- Arreglo de Niza.*
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*Convención de Roma sobre la protección de los artistas intérpretes o ejecutantes, los productores de fonogramas y los organismos de radiodifusión.*

*Convenio de Berna para la protección de las Obras Literarias y Artísticas.*

*Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial.*

*Convenio Internacional para la Protección de las Obtenciones Vegetales (UPOV) de 2 de diciembre de 1961, revisado en Ginebra el 10 de noviembre de 1972 y el 23 de octubre de 1978.*

*Declaración Universal de los Derechos Humanos.*

*Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.*

*Protocolo de Madrid sobre el Registro Internacional de Marcas.*

*Tratado de Cooperación en Materia de Patentes.*

*Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor.*

*Tratado de la OMPI sobre Interpretación o Ejecución y Fonogramas.*

*Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN).*

### 3. Otros

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, mayo de 2014, p. 539.*

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, abril de 2013, p. 1902.*

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, febrero de 2012, p. 1375.*





## EL DERECHO DE RÉPLICA: UNA APROXIMACIÓN TEÓRICA<sup>1</sup>

Juan Ángel ARROYO KALIS<sup>2</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción*. II. *Concepto*. III. *Contenido*. IV. *Objeto*. V. *La exigibilidad del derecho de respuesta: análisis de la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. VI. *Conclusión*. VII. *Bibliografía*.

### RESUMEN

En este ensayo, el autor pretende aportar los elementos esenciales que permitan construir un esquema general sobre el derecho de réplica, rectificación o respuesta. En un primer apartado, se formula una propuesta para definir dicha figura jurídica; posteriormente, se analizan tanto el contenido como el objeto de la misma, al ser estos sus principales elementos estructurales; finalmente, se revisa la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en la cual dicho Tribunal Internacional se pronunció sobre los alcances de la exigibilidad del derecho de respuesta.

### PALABRAS CLAVE

Derecho de réplica. Medios de comunicación. Información. Democracia.

### ABSTRACT

In this essay, the author aims to provide the basic elements to build an overview on the right of reply. In the first section, is formulated a proposed definition of this legal concept. Then both the content and the subject of the right of reply are analyzed, as these are the main structural elements; finally, we review the content of OC-7/86 of the Interamerican Court of Human Rights, in which this International Court pronounced itself on the enforceability of the right of reply.

### KEY WORDS

Right of reply. Mass media. Information. Democracy.

---

<sup>1</sup> Ponencia presentada en el VII Congreso Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, celebrado en la ciudad de Morelia, Michoacán, del 27 al 29 de octubre de 2015.

<sup>2</sup> Maestro en Derecho Constitucional y Derechos Humanos, con mención honorífica, por la Universidad Panamericana. Autor del libro "El derecho de réplica en México", (Porrúa-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, 2015).

## I. INTRODUCCIÓN

En el presente ensayo se exponen los elementos esenciales del derecho de réplica, lo que permitirá comprender el significado y naturaleza de esta relevante figura. En este sentido, dentro del primer apartado se formula una propuesta de concepto; posteriormente, se explican tanto el contenido como el objeto del derecho de réplica, al conformar estos sus principales piezas estructurales; por último, se realiza una sucinta revisión de la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), en la que se establecen importantes directrices en torno a la exigibilidad de dicha figura jurídica.

## II. CONCEPTO

El derecho de réplica constituye un valioso instrumento para la defensa de la esfera jurídica de las personas frente al poder de los medios masivos de comunicación. Particularmente, se erige como una pieza clave en la protección de los derechos al honor, a la intimidad y a la propia imagen, ante los abusos en los que, en no pocas ocasiones, incurren los medios de difusión en desempeño de su labor informativa, indispensable esta para el funcionamiento del sistema democrático.

En México, desde el año 2007, el derecho de réplica (también llamado derecho de rectificación o derecho de respuesta) se encuentra previsto en el párrafo primero del Artículo 6° de la Constitución Federal, bajo el siguiente enunciado: “el derecho de réplica será ejercido en los términos dispuestos por la ley”.

Como puede observarse, el órgano revisor de la Constitución decidió plasmar en esta, una reserva de ley a fin de diseñar los términos en que el derecho de réplica debe ser ejercido. En otras palabras, la Carta Magna ordena que sea exclusivamente en una ley, en sentido formal, donde se regule la instrumentación de este derecho<sup>3</sup>.

En el ámbito internacional, el derecho de réplica está contemplado en el Artículo 14 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH o Pacto de San José de Costa Rica), de la que forma parte el Estado mexicano. En este sentido, el referido precepto convencional dispone expresamente lo siguiente:

---

<sup>3</sup> Después de una prolongada inactividad legislativa, el 4 de noviembre de 2015 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la “Ley Reglamentaria del Artículo 6°, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia del Derecho de Réplica”. En términos generales, esta norma se traduce en una provechosa herramienta para hacer frente a la incertidumbre jurídica que imperaba en esta materia en el país, sin que ello impida reconocer que existen algunas cuestiones de la misma que preocupan o al menos generan dudas. Para un primer acercamiento al contenido de dicha norma; véase Arroyo Kalis, Juan Ángel, “Comentarios sobre la ley del derecho de réplica en México”, *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, fascículo 12, número especial, marzo de 2016, pp. 94-102.

1. Todas las personas afectadas por informaciones inexactas o agraviantes emitidas en su perjuicio a través de medios de difusión legalmente reglamentados y que se dirijan al público en general, tiene derecho a efectuar por el mismo órgano de difusión su rectificación o respuesta en las condiciones que establezca la ley.
2. En ningún caso la rectificación o la respuesta eximirán de las otras responsabilidades legales en que se hubiese incurrido.
3. Para la efectiva protección de la honra y la reputación, toda publicación o empresa periodística, cinematográfica, de radio o televisión, tendrá una persona responsable que no esté protegida por inmunidades ni disponga de fuero especial.

Ahora bien, hechas estas breves consideraciones no se puede dejar de reconocer que existen diversas confusiones acerca del propósito que persigue el derecho de réplica, producto del desconocimiento de la naturaleza de esta figura jurídica.

Por ejemplo, se ha llegado a sostener que el derecho de réplica es en realidad, una pena o sanción encubierta para los abusos de los medios de comunicación. Según esta postura, se traduce en un instituto destinado a restringir la libertad de expresión, dado que se aplica solamente con motivo de su ejercicio, con lo que se estimula una especie de autocensura en los medios de comunicación<sup>4</sup>.

Se trata de una afirmación errónea. A reserva de lo que se exponga más adelante, debe decirse que el derecho de respuesta existe para que la persona afectada por determinada información emitida por un medio de comunicación pueda acceder a este, con el propósito de defender sus derechos ante la opinión pública, lo que, a su vez, impulsa el equilibrio entre las partes del proceso informativo en aras de que los medios de comunicación no sean, en los hechos, poderes privados ilimitados.

De ahí la importancia de delimitar la naturaleza y alcances de esta figura, para lo cual resulta oportuno, en un primer momento, formular una propuesta de definición.

En este contexto, Francisco Sobrao Martínez apunta que, el derecho de réplica es: “un medio urgente de tutela del derecho al honor, otorgado a las personas naturales y jurídicas que sufran una lesión injusta en su prestigio o dignidad por haber sido citadas o aludidas en un órgano informativo, consistente en la facultad de exigir la inserción del escrito en que se aclaren o rectifiquen los conceptos indebidos, independiente de otras acciones civiles o penales que les pueden corresponder”<sup>5</sup>.

Por su parte, Teodoro González Ballesteros propone definirlo como sigue:

La facultad que se concede a una persona, física o jurídica, que se considere perjudicada en su honor, prestigio o dignidad, por una información, noticia o comentario,

---

<sup>4</sup> Cfr. Badeni, Gregorio, *Tratado de libertad de prensa*, Buenos Aires, Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2002, p. 303.

<sup>5</sup> *Información y derecho de réplica*, Madrid, Editora Nacional, 1974, pp. 11 y 12.

publicada en un medio de comunicación social y que le lleva a exigir la reparación del daño sufrido mediante la inserción de la correspondiente aclaración, en el mismo medio de comunicación e idéntica forma en que fue lesionado<sup>6</sup>.

Finalmente, Humberto Nogueira Alcalá aduce que el derecho de rectificación puede ser entendido de la siguiente manera:

Un derecho fundamental y una acción que tiene toda persona ofendida o injustamente aludida por algún medio de comunicación social por alguna información desarrollada en él, a demandar que su declaración o rectificación sea gratuitamente difundida en forma análoga por dicho medio de comunicación social en las condiciones que determina la ley, pudiendo accionar judicialmente para ello, con el objeto de prevenir o evitar un perjuicio que una información considerada inexacta, agravante u ofensiva pueda irrogarle en su honra, vida privada u otro derecho o interés legítimo<sup>7</sup>.

Sobre la base de tales aportaciones doctrinales, así como de lo establecido por el citado Artículo 14 de la CADH, el derecho de réplica, rectificación o respuesta, puede ser definido como la facultad de toda persona, física o jurídica, que resulte afectada por informaciones inexactas o agraviantes emitidas en su perjuicio a través de un medio de comunicación, para difundir gratuitamente, en condiciones semejantes y por el mismo órgano informativo, una pronta declaración en torno a tales hechos.

Puntualizado lo anterior, conviene ahora examinar el contenido y objeto del derecho de réplica, al ser estos los principales elementos estructurales de dicha figura.

### **III. CONTENIDO**

Es fundamental enfatizar que el derecho de réplica procede, en principio, solo en contra de informaciones o hechos, y no ante opiniones, ideas o juicios de valor. Esto es así, dado que admitir que el derecho de respuesta sea aplicable a estos últimos provocaría la desnaturalización del mismo, en perjuicio de la democracia. En otras palabras, consentir la posibilidad de que el derecho de réplica actúe ante opiniones, ideas o juicios de valor, inhibiría su libre manifestación e intercambio en grave detrimento de la libertad de expresión y, por tanto, del sistema democrático<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> *Los derechos de réplica y de rectificación en la prensa, radio y televisión*, Madrid, Reus, 1981, p. 30.

<sup>7</sup> "El derecho de declaración, aclaración o de rectificación en el ordenamiento jurídico nacional", *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Buenos Aires, 2001, p. 162.

<sup>8</sup> Como excepción a esta regla, el derecho de réplica puede actuar en contra de opiniones, ideas o juicios de valor que sean formulados a partir de informaciones inexactas. Es menester apuntar que en este caso la réplica tendría que estar dirigida, esencialmente, a revelar la falsedad de los hechos en los que esas opiniones, ideas o juicios de valor se sustentaron, por lo que en estricto sentido puede decirse que, lo que en realidad se combate, es de nuevo la información inexacta y no propiamente aquellos.

En respaldo de lo anterior, Néstor Pedro Sagüés ha señalado que “es conveniente que el ejercicio del derecho de réplica no ataque juicios de valor, ya que, además de ampliar desmesuradamente al instituto, invitaría a evitar la emisión o publicación de tales apreciaciones, en desmedro de la libre expresión y circulación de ideas. Dicho de otro modo, permitir la réplica para impugnar opiniones, creencias o juicios de valor implicaría un fomento indirecto de la autocensura”<sup>9</sup>.

En similar orden de ideas, Humberto Nogueira Alcalá afirma lo siguiente:

El derecho de declaración o rectificación no se ejerce respecto de opiniones, las cuales constituyen la exteriorización del pensamiento que se expresa a través de juicios de valor o ideas, las cuales no son susceptibles de probarse científicamente. Respecto de ellos no puede exigirse imparcialidad o veracidad ya que por su naturaleza son de carácter subjetivo, respondiendo al enfoque o perspectiva de la persona con todas sus vivencias y condicionamientos sociales y culturales, ya que de lo contrario, actuaría como un mecanismo perverso que inhibiría el debate de ideas, haciendo a los medios muy cautelosos en el tipo de mensajes que difunden para evitar el costo económico y político de tener que publicar la respuesta o aclaración de quienes se consideraran controvertidos en sus convicciones por dichas opiniones<sup>10</sup>.

En efecto, en el terreno de las opiniones, ideas y juicios de valor no es dable exigir siquiera un mínimo de veracidad, ya que ello resulta inviable al tenor de su propia naturaleza; se trata, como señala el último autor, de manifestaciones subjetivas que, por definición, responden a una apreciación de la realidad a partir de las condiciones (sociales, culturales, económicas, etcétera) que rodean a quienes las emiten en un tiempo y lugar determinados. Aunado a lo anterior, también es importante precisar que el derecho de réplica no es un mecanismo que pretenda fomentar debates entre personas ni evidenciar la diversidad de opiniones sostenidas sobre un mismo tema.

En cuanto a opiniones, ideas y juicios de valor, existen otras acciones específicas e independientes (de naturaleza civil, principalmente) a las cuales acudir con motivo de las responsabilidades que pueda generar su exteriorización.

Ahora bien, la distinción entre hechos y opiniones no es, desde luego, un asunto sencillo. Como indica el Tribunal Constitucional español:

Es cierto que, en los casos reales que la vida ofrece, no siempre es fácil separar la expresión de pensamientos, ideas y opiniones de la estricta comunicación informativa, pues la expresión de pensamientos necesita a menudo apoyarse en la narración

---

<sup>9</sup> *Censura judicial y derecho de réplica*, Buenos Aires, Astrea, 2008, p. 123.

<sup>10</sup> Nogueira Alcalá, Humberto, *op. cit.*, nota 7, p. 174.

de hechos y, a la inversa, la comunicación de hechos o de noticias no se da nunca en un estado químicamente puro y comprende, casi siempre, algún elemento valorativo o, dicho de otro modo, una vocación a la formación de una opinión<sup>11</sup>.

Sin que conforme una respuesta definitiva a esta problemática, la jurisprudencia norteamericana ha propuesto que la distinción entre una afirmación de hechos y una expresión de opiniones deba realizarse a partir de los siguientes cuatro factores: *a)* la especificidad de los términos utilizados; *b)* la verificabilidad objetiva de los mismos, *c)* el contexto lingüístico donde fueron empleados; y *d)* el contexto social en el que se difundió la manifestación<sup>12</sup>.

Precisado lo anterior, es debido ahondar sobre las características que debe poseer la información para que el ejercicio del derecho de réplica sea procedente.

El Pacto de San José es contundente en el sentido de que la réplica actúa ante “informaciones inexactas o agraviantes” emitidas en perjuicio de una persona por un medio de comunicación. Por tanto, es dable asentar que el ejercicio del derecho se supedita a que se actualice alguna de las siguientes modalidades respecto a la información que se difunde: *a)* información inexacta, aunque no agraviantes; *b)* información agraviantes pero no inexacta; y *c)* información inexacta y agraviantes.

En lo que atañe a la primera modalidad, conocido es que dentro del quehacer comunicativo se debe exigir que la información que se transmite a la opinión pública cumpla con el requisito de *veracidad*, concepto que no debe ser entendido como sinónimo de *verdad*. Por ende, *veracidad* en esta materia no equivale a información incontrovertible en su total exactitud, sino que apunta a aquella información obtenida con base en actos diligentes y responsables encaminados a verificar que los hechos que se comunican coincidan plenamente con lo acontecido en la realidad, aun cuando su exactitud pueda resultar controvertible<sup>13</sup>.

En rigor, no es posible demandar que toda la información que circule dentro de la opinión pública sea verdadera, ya que ello fomentaría que quien pretenda emitirla opte por el silencio ante el riesgo latente de ser sancionado por cualquier error detectado en lo que comunica, por mínimo que sea. Para decirlo con el Tribunal Constitucional español: “En definitiva, las afirmaciones erróneas son inevitables en un debate libre, de tal forma que, de imponerse *la verdad* como condición para el reconocimiento del derecho, la única

---

<sup>11</sup> Tribunal Constitucional de España, sentencia 6/1988, 21 de enero de 1988, fundamento jurídico 5.

<sup>12</sup> Cfr. Bertoni, Eduardo Andrés, *Libertad de expresión en el Estado de Derecho. Doctrina y jurisprudencia nacional, extranjera e internacional*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2000, p. 79.

<sup>13</sup> Al respecto, Néstor Pedro Sagüés considera que el deber de *veracidad* impone, “la obligación de *procurar* razonablemente la verdad, pero no el *éxito* en tal empresa. Es una obligación *de medios* y no *de resultado*”. *Elementos de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 1993, t. 2, p. 112.

garantía de la seguridad jurídica sería el silencio”<sup>14</sup>. Por tanto, el propósito, se insiste, radica en contar con información previa y rigurosamente contrastada con datos objetivos que, de esa manera, contribuya sustancialmente al fortalecimiento del sistema democrático.

En contraste, no merece protección jurídica la información presentada como cierta a sabiendas de que no lo es, o sobre la cual no se tuvo diligencia suficiente para averiguarlo, actuando con menosprecio de la verdad o falsedad de aquello que se comunica (real malicia). El orden constitucional de la generalidad de los países democráticos (incluido México, desde luego) no protege, con sobrada razón, la información producto de conductas negligentes e irresponsables, esto es, aquella que, además de no ser verdadera, adolece de todo esfuerzo enfocado a garantizar su previa verificación, por lo que, en consecuencia, se traduce en un simple rumor, invención o señalamiento abiertamente infundado, sin sustento serio; para decirlo sintéticamente: en información falsa e inveraz.

Aunque esta circunstancia, en materia de derecho de réplica, no excusa al medio de comunicación de cumplir con la obligación de dar a conocer gratuitamente y en condiciones semejantes la rectificación respectiva, lo cierto es que sí matiza la situación siempre que dicho medio informativo la difunda espontáneamente, explicando las razones que propiciaron el error, pues de ese modo se evidencia el rigor ético que el mismo guarda en el ejercicio de sus funciones. Esta actitud, comprometida con un sensato ejercicio de la labor informativa, evita que la credibilidad del medio de comunicación se vea menoscabada, al tener este la posibilidad de demostrar ante la opinión pública que la noticia fue difundida responsablemente, sin malicia, después de realizados distintos actos diligentes que le permitieron estar en condiciones de concluir que se trataba de información veraz.

En esta lógica, el derecho de réplica se configura como una herramienta idónea para corregir y aclarar oportunamente los errores informativos en que incurran los medios de comunicación, aun aquellos cometidos de forma culposa, involuntaria e incluso inevitable, respecto de la información obtenida y dada a conocer conforme al requisito de veracidad. Basta, pues, con que la información difundida por un medio de comunicación sea falsa (aunque no agravante), afectando a una persona en su esfera jurídica, para que se actualicen las condiciones que establece la Convención Americana sobre Derechos Humanos en aras de ejercer el derecho de rectificación.

Conforme a la segunda modalidad, la información, para estimarse agravante, requiere traducirse en una ofensa o insulto cierto que afecte a la persona a la cual involucra. Sobre este aspecto debe guardarse suma cautela con el objeto de no incurrir en interpretaciones inadecuadas que transgredan la naturaleza del derecho de réplica; por ejemplo, que cualquier noticia que informe sobre un hecho ilícito cierto pueda ser reputada por el

---

<sup>14</sup> Tribunal Constitucional de España, sentencia 6/1988, 21 de enero de 1988, fundamento jurídico 5.

autor del mismo como agravante, en el sentido de que vulnera su honra o reputación<sup>15</sup>. Así, para habilitar el ejercicio del derecho de rectificación es necesario que exista “una ofensa de gravedad sustancial”<sup>16</sup>, es decir, que la ofensa generada sea de tal dimensión que invada los sentimientos más íntimos de la persona sobre la cual recaiga.

Aunado a lo expuesto, resta indicar que, de acuerdo con la Convención Americana, el grado de inexactitud o de agravio que conlleven los hechos difundidos a través de medios de comunicación social debe ser de tal magnitud que afecte a la persona en su esfera jurídica. Esto significa que, para que el ejercicio del derecho de réplica pueda llevarse a cabo es debido que las informaciones inexactas o agraviantes entrañen un perjuicio actual, objetivo y concreto, en relación con la persona referida en las mismas, ya sea directamente o de modo tal que sea fácilmente identificable.

La tercera modalidad de información que puede ser atacada a través de la réplica, según la Convención Americana, combina las dos modalidades descritas, esto es, información que además de ser inexacta o falsa resulte agravante para la persona, ocasionando un perjuicio en su esfera jurídica.

#### IV. OBJETO

El derecho de réplica persigue un doble objetivo: el primero, denominado *individual o primario*, se dirige a garantizar la protección de la esfera jurídica de las personas, con particular atención a los derechos de la personalidad y, específicamente, a los derechos al honor, a la intimidad y a la propia imagen<sup>17</sup>, frente a los abusos cometidos por los medios de comunicación en el ejercicio de su labor informativa; el segundo, nombrado *social o secundario*, resultado inevitable del primero, se aboca a promover un alto nivel de responsabilidad en los medios de comunicación a fin de que la información que hagan circular dentro de la opinión pública sea, si bien no absolutamente verdadera al ser ello inviable, cuando menos veraz. En esta forma, el derecho de réplica actúa, por un lado, como garantía de la esfera jurídica de las personas y, por otro, como garantía de veracidad informativa<sup>18</sup>.

Ambos objetivos, aunque destinados a atender cuestiones distintas, se encuentran estrechamente vinculados al responder a un mismo derecho que, con base en ellos,

---

<sup>15</sup> Cfr. Sagüés, Néstor Pedro, *op. cit.*, nota 9, p. 126.

<sup>16</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, sentencia del caso “Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo y otros”; 7 de julio de 1992, Considerando 25.

<sup>17</sup> Sobre este tema, se sugiere consultar Arroyo Kalis, Juan Ángel, “Los derechos de la personalidad”, *Revista Académica. Facultad de Derecho de la Universidad La Salle, México*, año XIII, núm. 25, julio-diciembre de 2015, pp. 61-92.

<sup>18</sup> Al hacer referencia a un objetivo primario y otro secundario no se pretende restar importancia a este último, sino enfatizar el propósito esencial del derecho de réplica: la protección de la esfera jurídica de las personas.



logra desplegarse dentro del entorno democrático. Por eso se puede estar de acuerdo con Lorenzo Córdova Vianello, cuando escribe lo siguiente:

El derecho de réplica ha sido asumido por sistemas democráticos como un mecanismo que impone a los prestadores de un servicio que tiene una naturaleza de interés público, el ejercicio del mismo con responsabilidad y con respeto a los derechos. La posibilidad de ejercer la réplica se constituye así tanto en una garantía frente a información falsa o calumniosa como en un contexto de exigencia de responsabilidad para que la información que se difunde sea cierta y objetiva<sup>19</sup>.

La postura presentada en el párrafo inicial de este apartado se sustenta sobre todo en los argumentos formulados por el Juez Héctor Gros Espiell dentro de su *opinión separada* a la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH), objeto de estudio en el siguiente apartado de este ensayo<sup>20</sup>.

En su dimensión individual, el derecho de réplica, expone este Juzgador, “garantiza al afectado por una información inexacta o agravante la posibilidad de expresar sus puntos de vista y su pensamiento respecto de esa información emitida en su perjuicio”<sup>21</sup>; ello, naturalmente, con la intención de aclararla o combatirla y proteger los derechos vulnerados por tal información. En su dimensión social, este derecho “permite a cada uno de los integrantes de la comunidad recibir una nueva información que contradiga o discrepe con otra anterior, inexacta o agravante”<sup>22</sup>.

Sobre esto último, es menester puntualizar que el derecho de réplica no pretende, sin más, la publicación de una versión simplemente distinta de los hechos difundidos por un medio de comunicación, sin que los mismos constituyan una información inexacta o agravante que afecte a una persona en su esfera de derechos.

La sola mención o alusión en un medio de comunicación no es, por tanto, requisito suficiente para ejercer el derecho de réplica; tampoco lo es el hecho de que la persona se diga afectada por una información difundida que *considera* inexacta o agravante, sin que acompañe su dicho con las pruebas que lo acrediten.

---

<sup>19</sup> “Derecho de réplica”, en *El Universal*, 15 de junio de 2011, <http://archivo.eluniversal.com.mx/editoriales/53278.html>.

<sup>20</sup> El texto completo de la Opinión Consultiva 7/86 (incluyendo el de la *opinión separada* del Juez Héctor Gros Espiell, el de la opinión disidente conjunta de los Jueces Rafael Nieto Navia y Pedro Nikken, el de la opinión disidente y concurrente del Juez Thomas Buergenthal, y el de la *opinión separada* del Juez Rodolfo E. Piza Escalante) puede verse en: [http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea\\_07\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_07_esp.pdf).

<sup>21</sup> *Opinión separada* del Juez Héctor Gros Espiell en la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, 29 de agosto de 1986, serie A, núm. 7, párrafo 5.

<sup>22</sup> *Idem*. Con base en ambas facetas, el Juez Gros Espiell apunta que el derecho de réplica hace posible “el restablecimiento del equilibrio en la información, elemento necesario para la adecuada y veraz formación de la opinión pública, extremo indispensable para que pueda existir vitalmente una sociedad democrática”. *Idem*.

En otros términos, el derecho de réplica no es un derecho de acceso a los medios de comunicación por meras alusiones, ni protege la simple consideración subjetiva de una persona sobre determinada información, ya que para ejercer este derecho resulta indispensable verificar, primero, que los hechos difundidos por un medio de comunicación sean realmente inexactos o agraviantes y, posteriormente, que con la publicación de tales hechos se genere un perjuicio actual, objetivo y concreto respecto de la persona referida en los mismos.

De lo contrario, el derecho de réplica se alejaría gravemente de la función para la que está diseñado, convirtiéndose en un mecanismo intrascendente para la protección de los derechos de las personas, así como altamente nocivo para la función que ejercen los medios de comunicación en la democracia.

Admitir, por ejemplo, que se difunda mediante el ejercicio del derecho de réplica una información notoriamente falsa por el solo hecho de ser una versión distinta de la ofrecida por los medios de comunicación es un despropósito que en nada salvaguarda los derechos de las personas y en mucho socava la calidad de la información que circula dentro de la opinión pública, pudiendo incluso impactar negativamente en los derechos de terceros.

En afinidad con lo apuntado, el Tribunal Constitucional español ha determinado que el ejercicio del derecho de réplica:

... Debe ajustarse a requisitos que, a su vez, ofrezcan al medio difusor de la información una garantía razonable de que la rectificación que se pretende se apoya en elementos de juicio que en alguna medida invalidan la que se hizo pública, está efectivamente destinada a impedir un daño que de otra manera sufriría el derecho o el interés legítimo de quien la solicita y no implica, a su vez, la difusión de noticias de dudosa veracidad o de las que se puedan seguir un perjuicio a la esfera jurídicamente protegida de terceros<sup>23</sup>.

Ni siquiera la urgencia con la que debe actuar el derecho de réplica es razón suficiente para que se deje de atender lo anterior a fin de determinar si su ejercicio es o no procedente. Nada, pues, impide que la autoridad encargada de calificar si se reúnen los requisitos para que el ejercicio del derecho se lleve a cabo, omita la investigación sumaria sobre la verdad de la información difundida o sobre si dicha información ocasiona una ofensa de gravedad sustancial, debiéndose producir en ambos casos una afectación directa a la persona en cuestión. En esta forma, se respeta la esencia del derecho y se brinda certeza en torno a su correcto ejercicio.

---

<sup>23</sup> Tribunal Constitucional de España, sentencia 35/1983, 11 de mayo de 1983, fundamento jurídico 4.

## V. LA EXIGIBILIDAD DEL DERECHO DE RESPUESTA: ANÁLISIS DE LA OPINIÓN CONSULTIVA 7/86 DE LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

La Opinión Consultiva 7/86, dictada el 29 de agosto de 1986, fue solicitada por el gobierno de Costa Rica (Estado Parte en la CADH y Miembro de la Organización de los Estados Americanos) respecto a la interpretación y alcance del Artículo 14.1 de la CADH en relación con los Artículos 1.1 y 2º del mismo Tratado Internacional<sup>24</sup>.

En concreto, el gobierno costarricense formuló tres preguntas ante la Corte IDH. En la primera de ellas, se planteó lo siguiente: “¿Debe considerarse que el derecho consagrado en el artículo 14 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos está ya garantizado en su libre y pleno ejercicio a todas las personas que se encuentran bajo la jurisdicción del Estado costarricense, según se desprende de las obligaciones que para nuestro país contiene el artículo 1º de dicha Convención?”<sup>25</sup>.

La Corte IDH consideró que esta pregunta comprendía un par de cuestiones con distinto significado: la primera, refería a la interpretación del Artículo 14.1 en relación con el precepto 1.1; la segunda, apuntaba a la aplicación del Artículo 14.1 dentro del ámbito jurídico interno de Costa Rica. En esta tesitura, la Corte IDH determinó que solo podía pronunciarse sobre la primera cuestión, puesto que la segunda se situaba fuera de su competencia consultiva, según el Artículo 64.1 de la CADH<sup>26</sup>.

La segunda pregunta formulada por Costa Rica mencionaba: “De no ser así, ¿tiene el Estado costarricense el deber jurídico-internacional de adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales, las medidas legislativas o de otro carácter, que fueren nece-

---

<sup>24</sup> Para mejor referencia, el Artículo 1.1 de la CADH establece: “Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”. Por su parte, el Artículo 2º de la misma señala: “Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”.

<sup>25</sup> Corte IDH, Opinión Consultiva 7/86, 29 de agosto de 1986, serie A, núm. 7, párrafo 13.

<sup>26</sup> *Ibidem*, párrafo 14. El texto del Artículo 64.1 de la Convención es el siguiente: “Los Estados miembros de la Organización podrán consultar a la Corte acerca de la interpretación de esta Convención o de otros tratados concernientes a la protección de los derechos humanos en los Estados Americanos. Asimismo, podrán consultarla, en lo que les compete, los órganos enumerados en el capítulo X de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires” (énfasis añadido).

sarias para hacer efectivo el derecho de rectificación o respuesta previsto en el artículo 14 de la Convención, según las disposiciones contenidas en el artículo 2° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos?”<sup>27</sup>.

La Corte IDH resolvió que el propósito de la interrogante consistía en determinar cuáles eran, en su caso, las obligaciones impuestas a Costa Rica con base en el Artículo 2° de la CADH, en aras de hacer efectivo el derecho consagrado en el Artículo 14.1 de la misma. Esto requería, necesariamente, que la Corte IDH interpretara la CADH, por lo que se determinó que la pregunta era admisible<sup>28</sup>.

La tercera y última pregunta decía:

Si se decidiese que el Estado costarricense está en el deber de adoptar las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivo el derecho de rectificación o respuesta previsto en el artículo 14 de la Convención Americana, ¿sería dable entonces entender que la expresión “ley”, que figura al final del párrafo primero del mencionado artículo 14, está usada en sentido amplio o lato, lo que podría comprender entonces disposiciones de carácter reglamentario emitidas por decreto ejecutivo, teniendo en cuenta la índole más bien instrumental de tales disposiciones legales?<sup>29</sup>.

La Corte IDH resolvió que la pregunta era admisible, pues pretendía interpretar el significado de la palabra “ley” a la luz de lo previsto por el Artículo 14.1 de la CADH<sup>30</sup>.

Al ser admisibles las tres interrogantes formuladas por el gobierno de Costa Rica y no existir razones que pudieran llevar a la Corte IDH a abstenerse de emitir la opinión consultiva solicitada, esta decidió entrar a examinar el fondo del asunto<sup>31</sup>.

Por cuanto a la primera pregunta, la Corte IDH manifestó que era necesario determinar los efectos jurídicos del Artículo 14.1 en relación con las obligaciones contraídas por un Estado Parte en virtud del Artículo 1.1, ambos de la CADH<sup>32</sup>. En esta dirección, se estableció que dichas normas debían ser interpretadas “utilizando los criterios de interpretación consagrados en la Convención de Viena (sobre el Derecho de los Tratados de 1969), que pueden considerarse reglas de Derecho Internacional general sobre el tema”<sup>33</sup>.

Tales criterios, de acuerdo con la Corte IDH, se encuentran previstos en el Artículo 31.1 de esta última Convención, que a la letra dice: “Un tratado deberá interpretarse de

<sup>27</sup> Corte IDH, Opinión Consultiva 7/86, párrafo 16.

<sup>28</sup> *Idem*.

<sup>29</sup> *Ibidem*, párrafo 17.

<sup>30</sup> *Idem*.

<sup>31</sup> *Ibidem*, párrafo 18.

<sup>32</sup> *Ibidem*, párrafo 19.

<sup>33</sup> *Ibidem*, párrafo 21.

buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin". Aunado a ello, también se destacó que el Artículo 32 de la Convención de Viena permite acudir a otros medios de interpretación, siempre que la interpretación dada, de conformidad con el Artículo 31, "deje ambiguo u oscuro el sentido" o "conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable"<sup>34</sup>.

Con base en dichos criterios, se señaló que la expresión "toda persona... tiene derecho", contenida en el Artículo 14.1, debía interpretarse de buena fe en su sentido corriente, lo que conduce a afirmar que la CADH consagra "un derecho" de rectificación o respuesta; interpretación que no guarda un sentido ambiguo u oscuro ni conduce a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable<sup>35</sup>.

Igualmente, la Corte IDH rechazó que la frase "en las condiciones que establezca la ley", utilizada asimismo en el Artículo 14.1, faculte a los Estados Partes a crear por ley el derecho de rectificación o respuesta, sin que puedan ser obligados a garantizarlo en tanto su ordenamiento jurídico interno no lo regule. Lo anterior, debido a que dicha interpretación no armoniza con el sentido corriente de los términos empleados ni con el contexto del Pacto de San José<sup>36</sup>.

A mayor abundamiento, la Corte Interamericana aseveró lo siguiente: "El derecho de rectificación o respuesta es un derecho al cual son aplicables las obligaciones de los Estados Partes consagradas en los artículos 1.1 y 2 de la Convención. Y no podría ser de otra manera, ya que el sistema mismo de la Convención, está dirigido a reconocer derechos y libertades a las personas y no a facultar a los Estados para hacerlo"<sup>37</sup>.

Una vez que la Corte IDH arribó a esta conclusión, procedió a admitir que si bien es cierto que la CADH reconoce un derecho de rectificación o respuesta, también lo es que el Artículo 14.1 no indica las condiciones de operatividad del mismo, tales como: la extensión de la respuesta, el momento en que esta debe publicarse después de recibida, el plazo para ejercer el derecho, la terminología admisible, etcétera. Ante ello, se resolvió que tales condiciones serán las que "establezca la ley"; en otras palabras, el establecimiento de las condiciones para el ejercicio del derecho de respuesta debe efectuarse en una "ley", cuyo contenido podrá variar de un Estado a otro dentro de ciertos límites razonables y en el marco de los conceptos afirmados por la propia Corte IDH<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> *Idem*.

<sup>35</sup> *Ibidem*, párrafo 22.

<sup>36</sup> *Ibidem*, párrafo 23.

<sup>37</sup> *Ibidem*, párrafo 24.

<sup>38</sup> *Ibidem*, párrafos 26 y 27.

No obstante lo anterior, la Corte IDH también advirtió que:

El hecho de que los Estados Partes puedan fijar las condiciones del ejercicio del derecho de rectificación o respuesta, no impide la exigibilidad conforme al derecho internacional de las obligaciones que aquéllos han contraído según el artículo 1.1, que establece el compromiso de los propios Estados Partes de “respetar los derechos y libertades” reconocidos en la Convención y de “garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción...”. En consecuencia, *si por cualquier circunstancia, el derecho de rectificación o respuesta no pudiera ser ejercido por “toda persona” sujeta a la jurisdicción de un Estado Parte, ello constituiría una violación de la Convención, susceptible de ser denunciada ante los órganos de protección por ella previstos*<sup>39</sup>.

El texto del párrafo que se acaba de transcribir es de especial importancia; lo que en él se sostiene representa la pieza clave para comprender los alcances del derecho de respuesta dentro de los Estados Partes de la CADH.

En palabras de Néstor Pedro Sagüés, este pasaje de la Opinión Consultiva es claro en el sentido de que, exista o no ley reglamentaria del Estado, la persona cuenta con el derecho operativo a plantear la rectificación, respuesta o réplica, por lo que, en consecuencia, el Estado debe implementar e instrumentar este derecho aun ante el silencio del legislador local<sup>40</sup>.

Dicho de otro modo, los Estados Partes en la Convención Americana están obligados a respetar y garantizar, el libre y pleno ejercicio del derecho de respuesta a toda persona sujeta a su jurisdicción, con independencia de que cuenten o no con la legislación interna que establezca los términos en que tal derecho deba ser ejercido, puesto que pueden acudir a medidas de otro carácter que, de acuerdo con su ordenamiento jurídico interno, resulten necesarias para dar cabal cumplimiento a dicha obligación. En caso contrario, como la propia Corte Interamericana reconoce, se estaría incurriendo en una clara violación de la CADH, susceptible de ser denunciada ante los órganos de protección que la misma contempla. Esta afirmación se fortalece al tenor de lo que dispone el Artículo 2º de la CADH<sup>41</sup>.

Dicho precepto fue invocado para dar respuesta a la segunda pregunta formulada por el gobierno de Costa Rica, precisando que el mismo recoge una regla básica del Derecho Internacional, según la cual “todo Estado Parte en un tratado tiene el deber jurídico de adoptar las medidas necesarias para cumplir con sus obligaciones conforme al tratado, sean dichas medidas legislativas o de otra índole”<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> *Ibidem*, párrafo 28 (énfasis añadido).

<sup>40</sup> *Cfr.* Sagüés, Néstor Pedro, “Artículo 14. Derecho de rectificación o respuesta”, Steiner, Christian y Uribe, Patricia (editores), *Convención Americana sobre Derechos Humanos. Comentario*, Montevideo-Berlín, Fundación Konrad Adenauer, 2014, pp. 347 y 348.

<sup>41</sup> Véase, *supra*, nota 24.

<sup>42</sup> Corte IDH, Opinión Consultiva 7/86, párrafo 30.

En síntesis, como apunta el Juez interamericano Rodolfo E. Piza Escalante: De conformidad con el artículo 14.1 de la Convención, el de rectificación o respuesta es un derecho *per se*, que los Estados Partes están obligados, tanto a respetar y garantizar a toda persona sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna, en los términos del artículo 1.1, como a desarrollar mediante las medidas, legislativas o de otro carácter, que resulten necesarias para hacerlo eficaz, o plenamente eficaz en su orden interno, de conformidad con el artículo 2 de la misma<sup>43</sup>.

En lo relativo a la tercera y última interrogante, alusiva al sentido de la expresión “ley” dentro del Artículo 14.1 de la CADH, la Corte, reiterando la postura mantenida en la Opinión Consultiva 7/86, señaló que en cada ocasión en que se utilicen expresiones como “ley”, “leyes”, “disposiciones legislativas”, “disposiciones legales”, “medidas legislativas”, “restricciones legales” o “leyes internas”, su sentido ha de ser determinado específicamente. Asimismo, retomando lo dispuesto en la Opinión Consultiva 4/84, la Corte IDH destacó, “siempre que un convenio internacional se refiera a ‘leyes internas’ sin calificar en forma alguna esa expresión o sin que de su contexto resulte un sentido más restringido, la referencia es para toda la legislación nacional y para todas las normas jurídicas de cualquier naturaleza, incluyendo disposiciones constitucionales”<sup>44</sup>.

En esta línea, se resolvió que el vocablo “ley” comprende todas las medidas dirigidas a regular el ejercicio del derecho de rectificación o respuesta, aclarando que si se pretendiera restringir este o cualquier otro derecho, será necesario hacerlo mediante una ley formal que cumpla con lo dispuesto por el Artículo 30 de la CADH<sup>45</sup>.

## VI. CONCLUSIÓN

En una democracia ningún poder, tanto público como privado, puede ser absoluto. Todas las manifestaciones de poder, en protección de la vigencia de los derechos humanos y, por ende, en beneficio de la dignidad humana, requieren estar sujetas a límites razonables. En este orden, es imprescindible que los individuos cuenten con herramientas jurídicas,

---

<sup>43</sup> Opinión separada del Juez Rodolfo E. Piza Escalante en la Opinión Consultiva 7/86, párrafo 21. En dirección análoga, Humberto Nogueira Alcalá argumenta que el derecho de respuesta tiene el carácter de derecho de ejecución directa o inmediata; por tanto, en su opinión, los Estados Partes de la Convención Americana violan ese derecho si no dan ejecución directa e inmediata al Artículo 14, como asimismo, vulneran el Artículo 2º cuando no establecen las regulaciones jurídicas necesarias para dar ejecución al Artículo 14 de la CADH. *Cfr.* Nogueira Alcalá, Humberto, *op. cit.*, nota 7, p. 164.

<sup>44</sup> Corte IDH, Opinión Consultiva 7/86, párrafo 31.

<sup>45</sup> *Ibidem*, párrafo 32. El Artículo 30 de la CADH advierte: “Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a las leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas”.

como el derecho de réplica, que les permitan hacer frente a los excesos cometidos por los medios masivos de comunicación en el desarrollo cotidiano de su labor informativa.

De ahí la imperiosa necesidad de conocer las características esenciales del derecho de réplica; derecho que, lejos de limitarse a conformar una mera cuestión académica, se traduce, como se ha podido observar a lo largo de este trabajo, en un instrumento significativo para la protección de la esfera jurídica de las personas en la actualidad, donde la presencia e influencia de los medios de comunicación dentro de las sociedades se encuentra en constante y acelerado crecimiento.

A este propósito han querido servir las líneas que integran el presente ensayo.



## VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

ARROYO KALIS, Juan Ángel, *El derecho de réplica en México*, México, Porrúa-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, 2015.

\_\_\_\_\_, "Comentarios sobre la ley del derecho de réplica en México"; *Jurisprudencia Argentina*, Buenos Aires, fascículo 12, número especial, marzo de 2016.

\_\_\_\_\_, "Los derechos de la personalidad"; *Revista Académica. Facultad de Derecho de la Universidad La Salle*, México, año XIII, núm. 25, julio-diciembre de 2015.

BADENI, Gregorio, *Tratado de libertad de prensa*, Buenos Aires, Lexis Nexis Abeledo-Perrot, 2002.

BERTONI, Eduardo Andrés, *Libertad de expresión en el Estado de Derecho. Doctrina y jurisprudencia nacional, extranjera e internacional*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2000.

BUERGENTHAL, Thomas, *Derechos humanos internacionales*, 2ª. ed., México, Gernika, 2002.

CÓRDOVA VIANELLO, Lorenzo, "Derecho de réplica", en *El Universal*, 15 de junio de 2011, <http://archivo.eluniversal.com.mx/editoriales/53278.html>.

GONZÁLEZ BALLESTEROS, Teodoro, *Los derechos de réplica y de rectificación en la prensa, radio y televisión*, Madrid, Reus, 1981.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, "El derecho de declaración, aclaración o de rectificación en el ordenamiento jurídico nacional"; *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Buenos Aires, 2001.

SAGÜÉS, Néstor Pedro, "Artículo 14. Derecho de rectificación o respuesta", Steiner, Christian y Uribe, Patricia (editores), *Convención Americana sobre Derechos Humanos. Comentario*, Montevideo-Berlín, Fundación Konrad Adenauer, 2014.

\_\_\_\_\_, *Censura judicial y derecho de réplica*, Buenos Aires, Astrea, 2008.

\_\_\_\_\_, *Elementos de Derecho Constitucional*, Buenos Aires, Astrea, 1993, t. 2.

SOBRAO MARTÍNEZ, Francisco, *Información y derecho de réplica*, Madrid, Editora Nacional, 1974.

## 2. Otros

*Opinión Consultiva 1/78* (incluyendo la opinión separada del Juez Héctor Gros Espiell, el de la opinión disidente conjunta de los Jueces Rafael Nieto Navia y Pedro Nikken, el de la opinión disidente y concurrente del Juez Thomas Buergenthal, y el de la opinión separada del Juez Rodolfo E. Piza Escalante), [http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea\\_07\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/opiniones/seriea_07_esp.pdf).

*Opinión Consultiva 7/86*, Corte IDH, 29 de agosto de 1986, serie A, núm. 7.

*Opinión separada* del Juez Héctor Gros Espiell en la Opinión Consultiva 7/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, 29 de agosto de 1986, serie A, núm. 7.

*Sentencia 35/1983*, Tribunal Constitucional de España, 11 de mayo de 1983.

*Sentencia 6/1988*, Tribunal Constitucional de España, 21 de enero de 1988.

*Sentencia del caso "Ekmekdjian, Miguel Ángel c/Sofovich, Gerardo y otros"*, Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, 7 de julio de 1992.

## LA JUSTICIA FISCAL

Sergio MARTÍNEZ ROSASLANDA<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *La justicia fiscal.* III. *La justicia fiscal y el Estado.* IV. *Las relaciones de las partes (los ciudadanos) respecto del todo (el Estado).* V. *Conclusiones.* VI. *Fuentes de información.*

### RESUMEN

La justicia debe reconocerse como una cualidad innata a los seres humanos, por ello se analizará en base a una metodología del autor John Finnis, en el caso concreto de la justicia fiscal en México, comprendiendo no solo la función jurisdiccional propia de los tribunales encargados de impartir justicia fiscal, en primera instancia, como sucede en nuestro medio o a través de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial, sino las relaciones entre las partes, es decir, entre administrados y contribuyentes, las relaciones entre estos y el Estado, y entre los propios contribuyentes. En ese sentido, en la justicia fiscal quedan involucrados no solo los entes públicos encargados de crear las leyes fiscales, administrar la cosa pública, sino ante todo, las interacciones de los ciudadanos.

### PALABRAS CLAVE

Justicia. Tribunales Fiscales. Contribuyentes. Estado.

### ABSTRACT

Justice must be recognized as an innate quality to human beings, therefore it will be analyzed based on a methodology of the author John Finnis, in the specific case of tax justice in Mexico, including not only the jurisdictional function of the courts in charge of provide tax justice, in the first instance, as happens in our environment or through the courts belonging to the Judiciary, but the relationships between the parties, between administrated and taxpayers, the relations between them and the State, and between themselves taxpayers. In this sense, fiscal justice involves not only the public entities responsible for creating tax laws, administering public affairs, but above all, the interactions of citizens.

### KEY WORDS

Justice. Tax Courts. Taxpayers. State.

---

<sup>1</sup> Egresado de la Facultad de Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Doctor en Derecho con mención honorífica por la Universidad Panamericana, es Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación, desde el 1° de enero de 1979.

## I. INTRODUCCIÓN

La justicia ha sido definida como el arte de dar a quien lo que le corresponde<sup>2</sup>. Fórmula sencilla en su enunciado, pero sumamente difícil de llevarla a la práctica.

Pero con independencia de las definiciones que de ella se intenten, debe reconocerse como una cualidad innata a los seres humanos la noción de la justicia; v.gr., son frecuentes las expresiones infantiles en el sentido de que tal acción u omisión es “justa” o “injusta”. Es coloquial la expresión de los hijos a sus padres al exclamar ¡no es justo!, papá o mamá, según corresponda. Y deberá reconocerse que tales afirmaciones corresponden invariablemente a la noción de lo justo o injusto, según el caso.

En el momento de escribir estas líneas existe conmoción mundial por los atentados terroristas perpetrados en las ciudades de Nueva York y Washington, en los Estados Unidos, que reciben unánimemente el calificativo de injustos, con lo cual estoy plenamente de acuerdo<sup>3</sup>; pero sin olvidar que han sido igualmente injustas las agresiones que dicho país ha realizado en el resto del mundo. La violencia engendra violencia y de la misma forma la injusticia nos lleva a la injusticia, en una cadena tan insensata como interminable.

En mi microcosmos de la justicia fiscal, he realizado el presente trabajo siguiendo la metodología que me inspiró la obra “Ley natural y derecho naturales” del autor John Finnis, analizando el caso concreto de la justicia fiscal en México.

En dicho concepto queda comprendida no solo la función jurisdiccional propia de los tribunales, ya sea los demonios tribunales administrativos, los cuales en su mayoría se encargan de impartir justicia fiscal, al menos, en primera instancia, como sucede en nuestro medio o a través de los tribunales pertenecientes al Poder Judicial, sino las relaciones entre las partes, es decir, entre los administrados o contribuyentes; las relaciones entre estos y el Estado, y de este con los propios contribuyentes.

En suma, en esta concepción de la justicia fiscal quedan involucrados no solo los entes públicos encargados de crear las leyes fiscales, administrar la cosa pública, sino ante todo, las interacciones de los ciudadanos.

---

<sup>2</sup> Margadant S., Guillermo Floris, *Derecho Romano*, México, Esfinge, 1997, p. 99.

<sup>3</sup> [N. del E.] El derrumbe del World Trade Center se produjo durante los atentados del 11 de septiembre de 2001. Cada una de sus dos torres en Nueva York fue embestida por un avión. La Torre Sur se derrumbó a menos de una hora después de ser atacada, a las 9:59 a.m., y la Torre Norte, embestida a las 8:46, se derrumbó a las 10:28 a.m., horas locales.

## II. LA JUSTICIA FISCAL

### 1. *Elementos de la justicia*

En opinión de John Finnis, el concepto de justicia comprende tres elementos, y es aplicable a todas las situaciones donde estos se encuentren juntos<sup>4</sup>.

El primero podría llamarse la orientación hacia otro. En este sentido, en sentir de este autor, la justicia tiene que ver con las relaciones y tratos de cada uno con otras personas y en esa medida es intersubjetiva o interpersonal.

El segundo elemento en el concepto relevante de la justicia es el deber, lo que le es adecuado o debido (*debitum*) a otro y, como consecuencia, el de aquello a lo que esa persona tiene derecho.

El tercer elemento puede llamarse igualdad. Pero, aún más que en el caso de los otros dos elementos, este debe entenderse en un sentido analógico, es decir, puede estar presente de maneras bastante variadas.

Por su parte, el jurista mexicano Rafael Preciado Hernández<sup>5</sup> nos dice que: "La justicia es el criterio práctico que expresa la armonía e igualdad postuladas por el orden ontológico, en cuanto este se refiera al hombre".

Agrega que en la esfera social, la justicia coordina las acciones entre los hombres y las ordena al bien común, es decir, desempeña una doble función igualitaria y estructurante, de coordinación en el primer caso, y de subordinación e integración en el segundo.

Por lo tanto, desde mi punto de vista, la justicia es el presunto del bien común; y sobre este coincido con Adame Goddard<sup>6</sup>, cuando señala que el bien común es el que causa y orienta la vida social.

### 2. *Justicia general*

Para Finnis<sup>7</sup>, este principio contiene los tres elementos anteriormente enunciados, orientación hacia otro, en referencia a la comunidad o comunidades de las que uno es miembro y a cuyos otros miembros (así como así mismo), uno ayuda a servir al bien común; el deber, en virtud del hecho de que este es una exigencia de la razonabilidad práctica; y la igualdad o proporcionalidad, ya que el primer principio mira al bien común de la comunidad en cuestión, no al bien de algún individuo o grupo desatendiendo el bienestar de los otros; y el principio mira al bien común, que implica una referencia a criterios de conveniencia o adecuación en relación con los aspectos básicos de la plena realización humana, los cuales son pertinentes, sea que se esté o no haciendo una comparación.

---

<sup>4</sup> *Ley natural y derechos naturales*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000, pp. 191 y ss.

<sup>5</sup> *Lecciones de Filosofía del Derecho*, México, Jus, 1960, p. 217.

<sup>6</sup> Adame Goddard, Jorge, *Filosofía social para juristas*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1998, p.161.

<sup>7</sup> Finnis, John, *op. cit.*, p. 194.

Este autor concluye en el sentido de que la justicia, en cuanto a cualidad del carácter, es en su sentido general siempre una voluntad práctica de favorecer y promover el bien común de las propias comunidades y la teoría de la justicia es, en todas sus partes, la teoría de lo que en líneas generales se requiere para ese bien común.

### 3. *La justicia distributiva*

Para Finnis<sup>8</sup>, la expresión “bien común” asume un significado más concreto mediante un conjunto coordinado de condiciones para el bienestar individual en una comunidad.

En otras palabras, si bien hay problemas de distribución y ventajas, roles y cargos, responsabilidades, impuestos y cargas –en general el acervo común y los inconvenientes de la empresa común, que no sirven al bien común si no son y mientras no son asignados a individuos particulares–, por lo tanto, la teoría de la justicia distributiva delinea la gama de respuestas razonables a estos problemas. En esa medida, existen todos los otros problemas, relacionados también con lo que se requiere para el bienestar individual en la comunidad, que surge en las relaciones y los tratos entre individuos y/o entre grupos, donde el acervo común y lo que se requiere para la empresa común no está directamente en juego. Las respuestas a estos problemas conforman, a juicio del autor en cita, la teoría de la justicia conmutativa.

A juicio de Finnis<sup>9</sup>, una disposición es distributivamente justa, si es una solución razonable de un problema que consista en asignar algún objeto que es esencialmente común, pero que necesita (a favor del bien común) que se asigne a individuos particulares.

Por otra parte, un objeto es común, en el sentido relevante para la justicia distributiva, si no es parte de ninguna persona individual y no ha sido creado por nadie, pero es apto para ser usado en beneficio de cualquiera o de todos, por ejemplo: la energía solar y la luz; el mar, su fondo y su contenido; la tierra y lo que hay en ella; los ríos, el aire y el espacio, etc.

Otra clase de objeto común surge de la voluntad de los individuos de colaborar para mejorar su situación. Verbigracia: un conjunto de individuos puede verse atacado por otros o por desastres de la naturaleza. Ninguno de ellos puede garantizar su seguridad mediante sus propios esfuerzos descoordinados, pero todos pueden salvarse mediante la colaboración. Por lo tanto, los roles, responsabilidades, cargos y cargas, así como los productos respectivos son intrínsecamente comunes.

Luego, el problema de la justicia distributiva es a quien y bajo qué condiciones hacer esta asignación necesaria.

A juicio de este autor, muchísimas empresas comunes son dirigidas mejor si se encargan a individuos determinados con la responsabilidad de resolver los problemas de coor-

---

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 195.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 196.

dinación que tienen que ser resueltos si la empresa ha de proseguir y que, en caso contrario, solo podrían ser resueltos mediante una unanimidad que en la práctica es imposible de lograr o de conseguir a tiempo.

Algunos de los que ocupan un cargo en empresas comunes (públicas), civiles o militares, tienen responsabilidades claramente definibles y reguladas por reglas que exigen un poco más que su aplicación o administración. Otras responsabilidades no puede cumplirse adecuadamente a menos que al funcionario sobre el que recaen, se le permita ejercer una discrecionalidad amplia e incluso no susceptible de revisión. Tal autoridad discrecional sigue siendo, no obstante, pública; el bien de la empresa común es lo que el funcionario ha de perseguir a conciencia, no su propio beneficio (privado). Un gobierno que designa en cargos públicos a partidarios políticos que no los merecen viola la justicia distributiva, del mismo modo que un magistrado concede autorizaciones con favoritismo.

#### 4. *La justicia conmutativa*

Finnis<sup>10</sup> establece una teoría de la justicia que debe responder al campo de relaciones entre las personas, lo que desemboca en su noción de justicia distributiva, por la cual uno da y pone en práctica soluciones razonables a los diversos problemas que se presentan, pero este propio autor considera conveniente tener un nombre único para la justicia que responda al género de problemas, por lo cual se inclina por el término de justicia conmutativa.

La distinción entre justicia distributiva y conmutativa no es más que una forma de facilitar el análisis, una ayuda para la consideración ordenada de los problemas. Muchas acciones son, a la vez, distributiva y conmutativamente justas o injustas. Considérese el acto del juez al emitir su juicio. La materia de su juicio puede ser una cuestión de justicia distributiva (ya sea que esa cuestión de justicia haya sido apreciada por el legislador, como el las reglas de la sucesión intestada, o que se deje para ser apreciada por el juez, como en el reparto de la obligación de indemnizar los perjuicios cuando hay responsabilidad compartida, o de pagar las costas de un juicio), o también la materia sometida a juicio puede ser una cuestión de justicia conmutativa. Pero, con independencia de que la materia de su acto de juzgar sea un problema de justicia distributiva o conmutativa, el mismo es siempre una cuestión de justicia distributiva. El juez parcial o negligente viola la justicia distributiva por usar un criterio irrelevante (o por usar un criterio relevante de manera impropia) para distribuir los méritos y otorgar sentencia favorable y/o asignar las costas. Ahora bien, podemos considerar el deber del juez solo en cuanto que es un deber de aplicar las formas jurídicas relevantes; bajo este aspecto, el suyo es un deber de justicia conmutativa: la aplicación fiel de la ley es simplemente lo que es adecuado y le es exigido en sus relaciones oficiales con otros.

Un individuo tiene deberes de justicia conmutativa respecto de las autoridades que gobiernan su comunidad (los deberes para con el Estado que son violados, ejemplo: por la

---

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 206.

traición constituyen una compleja amalgama de deberes). El perjuicio y el desacato al tribunal atentan contra la justicia conmutativa en este aspecto como también en otros. El deber general tanto de los funcionarios públicos como de los ciudadanos privados de obedecer las leyes justas (y aun, a veces, las injustas) es un deber de justicia conmutativa.

Finalmente, las personas que desempeñan la autoridad pública tienen deberes de justicia conmutativa respecto de quienes están bajo su autoridad. Un modelo de tributación y de bienestar social puede ser distributivamente justo; su administración legítima y regular es una cuestión de justicia conmutativa debida a todos aquellos que de acuerdo con él tienen derechos, poderes, inmunidades o deberes determinados.

### 5. *La justicia y el Estado*

Hay tres especies de justicia<sup>11</sup> tal como hay tres tipos de relaciones en cualquier “todo”: las relaciones de las partes entre sí mismas, las relaciones del todo respecto de las partes, y las relaciones de las partes respecto del todo. Y de manera semejante hay tres justicias: legal, distributiva y conmutativa. Porque la justicia legal orienta a las partes hacia el todo; la distributiva, el todo hacia las partes, y la conmutativa orienta a las partes entre sí (Tomás de Aquino).

Un representante moderno de la tradición poscayetana lo expone de este modo: hay tres clases de relaciones: la de las partes con el todo, la del todo con las partes, la de una parte con otra. La justicia legal pertenece a la primera clase, pues relaciona a los ciudadanos con el Estado. La justicia distributiva pertenece a la segunda clase, pues relaciona al Estado con los ciudadanos. La justicia conmutativa pertenece a la tercera clase, al relacionar a un ciudadano privado con otro.

Según la opinión de Tomás de Aquino, cualquiera que esté a cargo de una parte del “acervo común” tendrá deberes de justicia distributiva. Según el parecer más nuevo (considerado ahora como tradicional), los deberes de justicia distributiva pertenecen solo al Estado o al “todo” personificado (la comunidad). Conforme dice Tomás de Aquino, el Estado y sus funcionarios tienen deberes de justicia conmutativa para con los súbditos del Estado; el castigo, así, es fundamental aunque no exclusivamente, una cuestión de justicia conmutativa, y colgar a una persona inocente es una negación de la justicia conmutativa. Ahora bien, en la opinión más nueva, la justicia tiene que ver solo con las transacciones privadas. Por lo que comenta Tomás de Aquino, la “justicia legal” es la forma fundamental de toda justicia, la base de todas las obligaciones, distributivas o conmutativas; pues es el deber subyacente de respetar y promover el bien común. Por lo que para la opinión más nueva, la justicia legal es poco más que el deber de lealtad del ciudadano para con el Estado y sus leyes<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>12</sup> Aquino, Santo Tomás de, *Suma Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2014.



## 6. *Un ejemplo de justicia: la justicia fiscal*

Según los postulados de los pensadores anteriormente mencionados, haremos un enfoque de la justicia fiscal, de acuerdo con las relaciones de las partes entre sí mismas; las relaciones del "todo" respecto de las partes; y las relaciones de las partes con relación al "todo".

La justicia fiscal desde el punto de vista de las partes entre sí mismas, nos lleva a sostener que todos los ciudadanos de un país y particularmente los ciudadanos mexicanos tienen la obligación de contribuir para el sostenimiento del gasto público, tal y como lo refiere el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pero más allá del principio constitucional que de dicha norma se desprende, los ciudadanos tienen el deber de contribuir, puesto que es la forma no solo aceptable sino conveniente para que el esfuerzo de todos desemboque en el bienestar de todos.

Esto es así, puesto que ningún ciudadano, por rico que fuera, tendría los elementos suficientes para satisfacer por él mismo todas sus necesidades, particularmente aquellas de carácter público, tales como las de seguridad, la impartición de la justicia y en general la prestación de los servicios públicos; por ejemplo, el alumbrado público, la pavimentación de las calles, la creación de carreteras, presas y en general toda aquella obra pública que contribuye al bien común<sup>13</sup>.

Por tanto, el deber de contribuir lleva implícita la idea de auto conservación, pues así como un individuo no puede ni debe vivir aisladamente, sino que atendiendo a su instinto gregario debe vivir en colectividad, al hacerlo debe desprenderse de parte de su riqueza individual en beneficio de la colectividad, puesto que es la única forma de convivir en una coexistencia humana organizada y que persiga como objeto el bien común.

Este deber de contribuir, no debe limitarse al cumplimiento formal de las normas legales que establecen cargas tributarias a los particulares, sino complementarse con la idea plenamente aceptada de que dicha contribución es no solo legal, sino social y humanamente necesaria, pues de otra manera fracasarían todos los intentos individuales tendientes a obtener la satisfacción de necesidades.

Para llegar a la justicia fiscal, desde el punto de vista del papel que corresponde jugar a los ciudadanos entre sí, se requiere que se imbuya desde la infancia la conciencia social, lo que en determinadas religiones y particularmente la católica, de preeminencia en nuestro país, se conoce como solidaridad cristiana. Sin embargo, con independencia de los credos que personalmente se profesen, debe llegarse a la convicción plena de que el pago de las contribuciones es el mínimo esfuerzo que debe realizarse por vivir en sociedad, el cual será recompensado con creces mediante la satisfacción de los servicios públicos, que constituye una forma de denominar al bien común.

---

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Impresor Camarena y Ramírez, 1946, pp. 43-49. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, vol. I, pp. 311-315. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, México, Porrúa, 1985, p. 318.

### III. LA JUSTICIA FISCAL Y EL ESTADO

#### 1. *Las relaciones del "todo" respecto de las partes*

El Estado es la forma jurídica a través de la cual se manifiesta la conjunción de los elementos sociológicos que desembocan en el concepto de nación, a saber territorio, la población y la organización político jurídica<sup>14</sup>.

La noción de Estado a su vez trae aparejada la idea de autoridad, entendida en palabras de Azuela Güitrón<sup>15</sup>, como la facultad normativa y exigible del cumplimiento de las normas de convivencia necesarias para el bien común general y para los bienes comunes parciales de la convivencia humana.

Ahora bien, los Estados modernos han adoptado el principio de separación de poderes<sup>16</sup>, de tal suerte que por lo que toca a la función legislativa esta queda a cargo de los parlamentos o congresos, como sucede en nuestro caso específico, y la ejecución de las leyes correspondiente al Ejecutivo; mientras al Judicial, resolver las controversias.

De acuerdo con lo anterior, tratándose concretamente del Estado mexicano, la creación de las leyes tributarias compete al Congreso de la Unión. Me refiero, desde luego, al ámbito federal. Con la particularidad de que las iniciativas de las leyes tributarias deben presentarse ante la Cámara de Diputados conforme al Artículo 72 constitucional.

Las leyes tributarias, desde el punto de vista formal deben sujetarse a los principios constitucionales que se desprenden del Artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, lo que redundaría en la responsabilidad social que frente a los ciudadanos mexicanos tiene el Congreso de la Unión, consistente en la creación de leyes constitucionales. Sin embargo, con no poca frecuencia, de manera deliberada o no, el Congreso de la Unión crea normas tributarias inconstitucionales, mismas que no pierden su obligatoriedad; y si bien de acuerdo con el orden jurídico existente en nuestro país, a través del juicio de amparo se puede controvertir la constitucionalidad de las leyes<sup>17</sup>, sin olvidar que de acuerdo al principio de relatividad que rige a dicho juicio, sus sentencias no producen efecto "*erga omnes*"<sup>18</sup>.

El proceder anterior, si bien desemboca en normas tributarias formalmente válidas, al contener implícitamente transgresiones constitucionales, ponen de manifiesto la irresponsabilidad, la negligencia o la ignorancia del Congreso frente a los ciudadanos.

<sup>14</sup> Jellinek, G., *Teoría General del Estado*, México, Compañía Editorial Continental, 1956, pp. 103-108.

<sup>15</sup> Azuela Güitrón, Mariano, *Derecho, sociedad y Estado*, México, Departamento de Derecho, Universidad Iberoamericana, 1991, p. 341.

<sup>16</sup> Montesquieu, Charles Louis de Secondat, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Porrúa, 1980, p. 22.

<sup>17</sup> Artículo 114, fracción I de la Ley de Amparo. [N. del E.] Supuesto que actualmente está previsto en el diverso Artículo 107, fracción I, de la Ley de Amparo en vigor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2013.

<sup>18</sup> [N. del E.] A excepción de que se trate, actualmente, de la declaratoria general de inconstitucionalidad, contemplada en el Título Cuarto, Capítulo VI, Artículos 231 a 235, de la Ley de Amparo vigente.

Pero, más allá de los principios constitucionales que deben regir a las normas tributarias, existen otros que si bien no tienen una fuerza formal, ello no impide que deban ser tomados en cuenta. Me refiero, por supuesto, a los principios doctrinarios de las contribuciones, particularmente a los que se desprenden de la obra de Adam Smith, "La Riqueza de las Naciones"<sup>19</sup>.

En el caso concreto de México, al legislar debe tomarse en cuenta la condición socioeconómica de los destinatarios de las normas tributarias. Es decir, las contribuciones que fije el Congreso para el sostenimiento del gasto público deben respetar los principios constitucionales, los doctrinarios y los que se desprendan de la realidad de nuestro país.

En otras palabras, debe vincularse de un lado la necesidad de recursos públicos, para satisfacer el gasto público y, de la otra, la capacidad contributiva de los destinatarios de las normas.

En los últimos días se ha mencionado con insistencia la propuesta del titular del Poder Ejecutivo Federal, en materia fiscal, que básicamente consiste en incrementar la tributación indirecta y disminuir la base gravable de la tributación directa.

En el caso de la tributación indirecta, se ha puesto especial énfasis en el impuesto al valor agregado (IVA), proponiendo una modificación en la base gravable de aquellos productos que actualmente se encuentran gravados a tasa del 0%, con un incremento del 15%<sup>20</sup>; en este supuesto se encuentran, entre otros, los alimentos no industrializados, las medicinas y la prestación de algunos servicios, tales como el pago de colegiaturas, así como la enajenación de bienes, tales como libros.

Cabe mencionar que en la mecánica de la tributación indirecta el contribuyente del impuesto no es el pagador real del mismo, sino lo que la doctrina conoce como el sujeto trasladado, es decir, aquel que sin ser contribuyente se encuentra obligado al pago de la contribución, lo que redundará, por lo demás, en un estado de indefensión casi absoluto, puesto que únicamente la forma de eludir el pago de la contribución es, no consumiendo productos ni recibiendo la prestación de servicios, lo que se vuelve prácticamente imposible, para el desarrollo de una vida normal.

De acuerdo de todo lo anterior, estimo que el Poder Legislativo juega un papel importante en el desarrollo de la justicia fiscal estableciendo normas tributarias que respeten

---

<sup>19</sup> Citado por Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, pp. 147-161.

<sup>20</sup> [N. del E.] Hoy en día, la tasa general del impuesto de referencia es del 16%, de acuerdo con la reforma efectuada mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y del Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación, y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, en vigor a partir del 1° de enero de 2010. *Cfr.* Artículo 1° de la Ley del IVA.

los principios constitucionales, doctrinarios y los que se desprenden de la realidad socioeconómica de nuestro país. Es decir, normas tributarias que si bien desde el punto de vista formal sean obligatorias, lo sean igualmente respetuosas de los principios a los que me he referido anteriormente, pues de otra manera se genera no solo una incapacidad real del pago de contribuciones, con el descontento social correspondiente, también ello implica en sí mismo una injusticia fiscal.

Por otra parte, dentro de la estructura de la división de poderes, corresponde al Poder Ejecutivo la administración de la cosa pública y la ejecución de las leyes fiscales; por tanto, dentro de la justicia fiscal también juega un papel importante el referido Poder Ejecutivo.

La función del Ejecutivo, para llevar a cabo la justicia fiscal debe sujetarse a proponer iniciativas de leyes fiscales "justas"; al cumplimiento debido de las disposiciones fiscales evitando, en lo posible, transgredir las normas que regulan su actuación y particularmente aquellas que confieren garantías a los contribuyentes. Esto significa que debe ser un guardián respetuoso, para que todos aquellos que se ubiquen en el supuesto normativo paguen contribuciones y evitando que aquellos que deban hacerlo omitan su pago, y, en su caso, ejercer la facultad sancionadora, pues ello redundaría en una inequidad que desemboca en una injusticia fiscal.

## 2. *Los órganos encargados de impartir justicia*

En la célebre obra del tratadista alemán Rudolph Stammler, se menciona que las leyes más perfectas no sirven si no se cuenta con los órganos idóneos encargados de impartir la justicia<sup>21</sup>.

En el caso de México, la impartición de la justicia fiscal corresponde, en el ámbito federal, al Tribunal Federal de Justicia Administrativa así como al Poder Judicial Federal.

La justicia fiscal impartida por los tribunales mexicanos se ubica dentro del concepto de justicia legal. Sin embargo, la impartición de la justicia fiscal, para ser "justa", es decir, en una connotación más amplia, debe sobreponerse, por lo que toca al contencioso administrativo al principio de estricto derecho, pero conciliándolo el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos, el cual se justifica en la persecución del bien común por parte del "todo", es decir, del Estado<sup>22</sup>.

Por lo que toca al juicio de amparo en materia fiscal, para alcanzar la justicia "justa", debe superarse el principio de relatividad o fórmula Otero.

---

<sup>21</sup> Todas las buenas intenciones del legislador, toda la ordenación justa del Derecho no les sirve de nada a los miembros de la comunidad jurídica si la seguridad de la realización del Derecho no aparece garantizada por tribunales imparciales y competentes. *El juez*, México, Editorial Nacional, 1974, pp. 98 y 99.

<sup>22</sup> Martínez Rosaslanda, Sergio, "Los principios del contencioso administrativo", *Cuarto Congreso Anual, Poza Rica*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2001.

En suma, el “todo” (el Estado), en su relación con las partes, para alcanzar la justicia fiscal debe proponer leyes justas, administrar los recursos fiscales, con la finalidad de alcanzar el bien común e impartir justicia “justa”, es decir, más allá de la justicia legal.

#### **IV. LAS RELACIONES DE LAS PARTES (LOS CIUDADANOS) RESPECTO DEL TODO (EL ESTADO)**

De acuerdo con el autor J.T. Delos<sup>23</sup>, “El individuo tiene derecho de ser protegido a la vez contra sus iguales y contra los abusos de poder de los gobernantes y de la policía. Su derecho tiene por correlativo un deber de justicia de la sociedad que encontrará su expresión determinada en el derecho constitucional, el derecho administrativo, los reglamentos y el contencioso administrativo”.

En mi opinión, las relaciones de las partes respecto del “todo”, no son sino el reverso de la moneda de las relaciones que, a la par, el “todo” guarda con relación a las partes. Lo anterior significa que los derechos de las partes son las obligaciones del “todo” y viceversa.

Ahora bien, respecto a las obligaciones de las partes respecto del “todo”, corresponde a estas el cumplimiento de todo tipo de obligaciones fiscales, es decir, en primer lugar la obligación principal de pago, pero sin olvidar las obligaciones formales de hacer y de no hacer, particularísimamente las de tolerar, las cuales se traducen en el deber que tienen los ciudadanos de soportar todos los actos de comprobación de las disposiciones fiscales que realicen las autoridades hacendarias.

En suma, el cumplimiento del cúmulo de las obligaciones fiscales anteriormente referidas conduce a una sana hacienda pública y esta al mismo tiempo, a la satisfacción del bien común.

En la medida que las partes se alejen del cumplimiento de sus obligaciones respecto del “todo”, privan a este de los elementos que le son indispensables para la satisfacción del interés colectivo.

Una obligación adicional de las partes respecto del “todo”, según mi opinión personal, se encuentra referida al ejercicio de los medios de defensa que las leyes confieren a las partes para defenderse del actuar del “todo”. Sobre este punto, las partes tiene el deber de no hacer valer medios de defensa notoriamente frívolos e improcedentes, pues ello implica, por un lado, retardar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por otro, distraer la atención de los tribunales en demérito de las causas que ameritan una solución justa, donde existe un verdadero punto litigioso.

---

<sup>23</sup> Citado por Martínez Rosaslanda, Sergio, *El nuevo contencioso administrativo*, México, UNAM, 1970, tesis profesional.

## V. CONCLUSIONES

Primera. La justicia es un concepto abstracto, de difícil definición; pero ello no impide que todos los seres humanos tengan una noción innata de lo justo y de lo injusto.

Segunda. La justicia conduce al bien común y este a la sana coexistencia social organizada.

Tercera. La justicia fiscal es el medio a través del cual la administración financiera del Estado influye en la obtención del bien común.

Cuarta. Las relaciones entre sí de los ciudadanos conducen a la justicia fiscal, las cuales conllevan la obligación de contribuir para el sostenimiento del gasto público, no solo como una obligación constitucional, sino como la plena convicción de que el esfuerzo de todos conduce al beneficio igualmente de todos.

Quinta. Las relaciones de los ciudadanos con el Estado, para conducir al bien común, deben basarse en el respeto de aquellos a todo el régimen legal, con independencia del papel de gendarme que juega este último.

Sexta. Las relaciones del Estado con los ciudadanos desembocan en la justicia fiscal cuando este administra con probidad los ingresos públicos y los utiliza en la prestación de servicios públicos.

Séptima. Para alcanzar la justicia fiscal se requiere de la conjunción de los esfuerzos de las partes entre sí, de las partes con el todo y del todo con las partes.

Octava. La impartición de la justicia fiscal debe ir más allá de la "justicia legal", superando los escollos relativos, para convertirse en una justicia a secas.

## VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

- ADAME GODDARD, Jorge, *Filosofía social para juristas*, México, UNAM-McGraw-Hill, 1998.
- AQUINO, Santo Tomás de, *Suma Teológica*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 2014.
- AZUELA GÜITRÓN, Mariano, *Derecho, sociedad y Estado*, México, Departamento de Derecho, Universidad Iberoamericana, 1991.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1985.
- FINNIS, John, *Ley natural y derechos humanos*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Impresor Camarena y Ramírez, 1946.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1997, vol. I.
- JELLINEK, G., *Teoría General del Estado*, México, Compañía Editorial Continental, 1956.
- MARGADANT S., Guillermo Floris, *Derecho Romano*, México, Esfinge, 1997.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, "Los principios del contencioso administrativo", *Cuarto Congreso Anual, Poza Rica*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2001.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, *El nuevo contencioso administrativo*, México, UNAM, 1970, tesis profesional.
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, *Del Espíritu de las Leyes*, México, Porrúa, 1980.
- PRECIADO HERNÁNDEZ, Rafael, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, México, Jus, 1960.
- STAMMLER, Rudolph, *El juez*, México, Editorial Nacional, 1974.





## EL REQUISITO FORMAL DE NECESIDAD EN LA VISITA DOMICILIARIA COMO UNA VÍA PARA PROTEGER EL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO

José Raúl CALDERÓN ROCA<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *El Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.* III. *El cateo.* IV. *Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal y la visita domiciliaria.* V. *La inviolabilidad del domicilio.* VI. *Requisito de necesidad en la visita domiciliaria.* VII. *Conclusiones.* VIII. *Fuentes de información.*

### RESUMEN

El Artículo 16 de nuestra Constitución Política protege, entre diversas cuestiones, la inviolabilidad del domicilio, de manera que la autoridad no puede, sin antes haber cumplido con una serie de requisitos formales, introducirse en el domicilio de un particular. Entre estos requisitos se encuentra uno que, a pesar de ser uno de suma importancia, no se encuentra previsto en la legislación procedimental fiscal, el requisito de necesidad que implica la existencia de una justificación para la intromisión de la autoridad en el domicilio del particular.

### PALABRAS CLAVE

Visita domiciliaria. Cateo. Necesidad. Inviolabilidad del domicilio. Revisión de gabinete. Seguridad jurídica.

### ABSTRACT

Article 16 of our Constitution protects, among other rights, the right to be protected from arbitrary intrusions of authorities into one's home unless of course they fulfill an assortment of formal requisites. Among these requisites one can be found that, even though it is of much importance, it is not present in procedural tax law; the requisite of necessity, which presupposes a justification for the intromission of authorities into one's home.

### KEY WORDS

Audit. Search warrant. Necessity. Protection of one's dwellings. Juridical safety.

### I. INTRODUCCIÓN

La inviolabilidad del domicilio es uno de los derechos más importantes para resguardar un Estado de derecho; implica este la imposibilidad en general de la autoridad para introducirse en el domicilio del particular por su mera voluntad y sin contar con un acto emitido por autoridad competente y diversos requisitos formales.

---

<sup>1</sup> Abogado egresado de la Universidad de Monterrey, desempeñándose en el área de litigio fiscal desde el año 2015 con experiencia laboral en el área tanto pública como privada y actualmente cursando la Maestría en Derecho Fiscal en la citada Universidad.

Entre los actos de molestia que son capaces de transgredir de forma legítima este principio los dos de tanta relevancia que se encuentran mencionados y regulados de forma expresa por el Artículo 16 de nuestra Constitución Política, se constituyen en el cateo y la visita domiciliaria en materia fiscal.

Mientras que las formalidades para ambos en aras de proteger la inviolabilidad del domicilio del contribuyente son esencialmente las mismas; emisión por autoridad competente, expresión del objeto del acto y delimitación del lugar o lugares en donde se llevará a cabo la diligencia, existe un requisito en el cateo que resulta fundamental para la antes mencionada protección constitucional.

Este requisito deviene en sí mismo del Artículo 16 de nuestra Constitución Política, en tanto que resulta una formalidad esencial para darle la seguridad al particular de que la autoridad no está entrando al domicilio de este por su mera voluntad, sino con base a un razonamiento jurídico-práctico legítimo; siendo que la razón de ser del presente es que el lector considere la argumentación que se planteará al momento de encontrarse frente a esta clase de facultades de comprobación.

## **II. EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

Nuestra constitución política está formada por ciento treinta y seis artículos de los cuales los primeros veintinueve son lo que se conoce como la parte “dogmática” de la misma, en tanto que su razón de ser es consagrar los diversos derechos fundamentales que poseen aquellos que se encuentren dentro del Estado Mexicano.

Entre estos artículos se encuentra uno de suma importancia, el Artículo 16, mismo que consagra una inmensa cantidad de derechos en sus dieciocho párrafos, entre los cuales se encuentran la protección a los datos personales de los particulares, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, la facultad de las diversas autoridades de librar ordenes de aprehensión, órdenes de cateo, visitas domiciliarias y las formalidades que estas deben seguir, entre otras.

Bien lo explica Humberto Briseño Sierra cuando dice, “El artículo 16 significa, por tanto, la delimitación de un área jurídica, dentro de la cual los derechos individuales han de ser respetados”<sup>2</sup>. De ahí que este artículo establezca los parámetros de actuación de las autoridades, así como los límites de la protección constitucional a los particulares.

Luego entonces, entre los diversos derechos y garantías que consagra el artículo, sobresalen uno que se analizará en el presente, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, ambos mismo que resulta fundamental para efectos de mantener el debido Estado de derecho y resguardar al particular de la actuación arbitraria de la autoridad.

---

<sup>2</sup> Briseño Sierra, Humberto, *El Artículo 16 de la Constitución Mexicana*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1967, p. 7.

Este derecho a la inviolabilidad del domicilio se encuentra consagrado precisamente en el primer párrafo de este artículo, mismo que dice a la letra: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

El régimen constitucional mexicano da una protección especial al domicilio del particular de injerencias arbitrarias de las autoridades, limitándolas a contar con un mandamiento escrito, debidamente fundado y motivado, para efectos de introducirse al domicilio de un particular, siendo que cada injerencia, dependiendo del acto, tendrá sus requisitos propios, de ahí que entran a escena los párrafos once y dieciséis, mismos que se citan a continuación:

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

De lo anterior se observan dos actos por medio de los cuales la autoridad puede introducirse en el domicilio del particular, la orden de cateo y la orden de visita. Ahora, ambas figuras tienen sus diversos requisitos y particularidades, más en virtud de que la visita domiciliaria debe ajustarse a las formalidades prescritas para los cateos, se debe analizar primeramente esta figura de la materia penal.

### **III. EL CATEO**

El cateo viene a ser una institución que, como comenta el ya citado Briseño Sierra, faculta a la autoridad para ingresar al domicilio del particular y para inspeccionarle de manera que la autoridad pueda allanar el albergue del ciudadano, reprimiendo actos dañinos y adquiriendo pruebas de los delitos a fin de sostener la responsabilidad del indiciado<sup>3</sup>.

Continúa diciendo este autor que, "Después de la libertad personal, la Constitución considera al pacífico goce de las posesiones como un derecho de especial valor. De ahí

---

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 93.

que el cateo, como simple diligencia, implique una intromisión que es repudiada constitucionalmente, pero que, siguiendo la línea de la condicionalidad, es también realizable”<sup>4</sup>. Es decir, nuestra constitución política, en sí misma, establece la orden de cateo como una excepción a la regla general de defender, bajo toda circunstancia normal, el domicilio privado de un particular.

Esto puede ser observado en la tesis jurisprudencial 1ª./J. 22/2007<sup>5</sup> de la Primera Sala de nuestra Suprema Corte en donde establece que si una orden de cateo no cumple de forma cabal con los requisitos constitucionales para ella, se entiende transgredido de forma ilegítima el domicilio del particular y la prueba es, por tanto, inadmisibile.

Ahora bien, esta figura se encuentra establecida en el Código Nacional de Procedimientos Penales, consagrada en el Artículo 282 del mismo, el cual se transcribe a continuación:

Solicitud de orden de cateo. Cuando en la investigación el Ministerio Público estime necesaria la práctica de un cateo, en razón de que el lugar a inspeccionar es un domicilio o una propiedad privada, solicitará por cualquier medio la autorización judicial para practicar el acto de investigación correspondiente. En la solicitud, que contará con un registro, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que han de aprehenderse y los objetos que se buscan, señalando los motivos e indicios que sustentan la necesidad de la orden, así como los servidores públicos que podrán practicar o intervenir en dicho acto de investigación.

Si el lugar a inspeccionar es de acceso público y forma parte del domicilio particular, este último no será sujeto de cateo, a menos que así se haya ordenado.

De esto se observan los requisitos formales básicos para la emisión de una orden de cateo, a saber; autorización judicial o por establecer esto de una forma mucho más genérica, la expedición de la misma por autoridad competente para ello, la mención del lugar a inspeccionarse, el objeto del cateo consistente en la persona que se aprehender y/u objetos que se buscan, y los motivos e indicios que sustenten la necesidad de la orden en conjunto con los servidores públicos que intervendrán en la misma.

Como se observa en el Código Nacional de Procedimientos Penales establece los requisitos mínimos para garantizar una seguridad jurídica del particular, así como una pro-

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>5</sup> *Cfr.* “CATEO. EN ACATAMIENTO A LA GARANTÍA DE INVIOLEABILIDAD DEL DOMICILIO, LA ORDEN EMITIDA POR LA AUTORIDAD JUDICIAL, DEBE REUNIR LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN, DE LO CONTRARIO DICHA ORDEN Y LAS PRUEBAS QUE SE HAYAN OBTENIDO COMO CONSECUENCIA DIRECTA DE LA MISMA, CARECEN DE EXISTENCIA PROBATORIA”, Tesis 1ª./J. 22/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 111.

tección del domicilio, debiéndose analizar cada requisito por separado a fin de sostener lo anterior.

En primer lugar se tiene la expedición por autoridad competente señalada como tal por la legislación aplicable; este requisito en sí mismo implica que la emisión de una orden de cateo no quede al arbitrio de cualquier autoridad, sino que debe ser emitida, de forma obligatoria, por la autoridad constitucional y legalmente facultada para ello, a saber una autoridad judicial.

Este requisito le otorga al particular la certidumbre de que la orden de cateo solo puede ser emitida previo conocimiento de los demás requisitos de la misma por una autoridad judicial competente para ello, y no al arbitrio de la autoridad que busca ejecutar la misma. Lo anterior puesto que, en lo teórico, sin prejuzgar de la actuación práctica que se lleva a cabo, el juzgador no debe emitir la orden sin antes constatar que los requisitos de la misma se encuentren cumplidos si tan solo en la forma.

En segundo lugar se encuentra un requisito de suma importancia a saber, el de señalar el domicilio en el cual se practicará la diligencia. Este requisito protege a un particular de diversas ilegalidades que una autoridad podría llevar a cabo, como llevar a cabo el cateo en diversos lugares o bien que el domicilio en el que se realiza la diligencia no sea siquiera el que la autoridad buscaba, es decir, protege también al particular de un error de la autoridad al inspeccionar algún domicilio.

Luego entonces, la autoridad debe expresar el domicilio en el cual debe llevar a cabo la diligencia de forma clara, a fin de que no exista duda de que el domicilio en donde se lleva a cabo la diligencia es el mismo que fue expresado en la orden en cuestión.

En tercer lugar se encuentra la mención del objeto del cateo, es decir, las personas a aprehender y/o los objetos a buscar. Este requisito esencialmente asegura que la autoridad administrativa tenga un motivo específico para entrar de forma forzosa al domicilio del particular, es decir, le circunscribe a que no pueda entrar en un domicilio meramente a buscar una probanza de que se cometió un ilícito sin siquiera saber en qué consiste o siquiera si la encontrará, sino que le impone una obligación de conocer por qué está entrando en el domicilio en cuestión.

En cuanto al cuarto requisito, este tendrá un espacio para sí mismo dentro del presente; por el momento basta decir que implica que la autoridad ejecutora debe motivar los indicios y motivos que le han llevado a solicitar una orden de cateo, es decir, el razonamiento que utiliza para justificar el entrar al domicilio de un particular.

En cuanto al último requisito, este otorga la seguridad al particular que quienes practican la diligencia están facultados expresamente para ello, es decir, que estos mismos son personal de la autoridad, debiéndose claro identificarse estos ante el particular propietario del domicilio.

Como se puede ver, el cateo tiene una serie de requisitos formales que aseguran la seguridad jurídica del particular, así como la inviolabilidad de su domicilio, por lo que es momento de abordar una diversa clase de orden, más tan solo en su objeto.

#### **IV. LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL Y LA VISITA DOMICILIARIA**

Ahora bien, es hora de abordar la esencia del presente, la visita domiciliaria en materia fiscal, no obstante antes de ello sería conveniente hacer un repaso sumario de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en especial la revisión de gabinete, a fin de hacer una distinción por demás marcada con la visita domiciliaria.

Estas facultades de comprobación pueden ser encontradas, en general, en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; entre estas se incluyen la revisión electrónica en la fracción IX, la visita en materia de expedición de comprobantes fiscales en la fracción V, inciso a), la revisión del dictamen del contador público que haya dictaminado los estados financieros de un contribuyente en la fracción IV, la revisión de gabinete en la fracción II y la visita domiciliaria en la fracción III.

Ahora bien, de lo anterior se observa que las facultades de comprobación de la autoridad, en general, se dividen en dos grandes tipos; la entrega de información a la autoridad para que esta la analice en sus oficinas y con base en ella emita un pronunciamiento, y la comparecencia de la autoridad al domicilio del particular para analizar ahí mismo la contabilidad del contribuyente, misma que este último está obligado a poner a disposición de la autoridad.

Así las cosas, como exponente del primer grupo se tiene a la revisión de gabinete consagrada en el Artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación. Para ejercerse esta facultad, la orden que se emite debe cumplir, como todo acto administrativo, con ciertos requisitos, mismos que fueron por la Segunda Sala de nuestra Suprema Corte en la tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe:

REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que la orden de revisión de escritorio o de gabinete tiene su fundamento en el párrafo primero del artículo 16 constitucional; de ahí que la emisión de una orden de tal naturaleza debe cumplir con lo previsto en dicho precepto de la Ley Suprema, que en materia tributaria pormenoriza el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, esto es, que debe acatar el principio de fundamentación y motivación, conceptos que la anterior integración de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis de jurisprudencia 260, visible

en la página 175, del Tomo VI del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.," definió en cuanto al primero, como la expresión del precepto legal o reglamentario aplicable al caso, y por lo segundo, el señalamiento preciso de las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Por tanto, si conforme al artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, la facultad de revisión de escritorio puede referirse a tres tipos de sujetos, que son el causante directo, el responsable solidario y el tercero relacionado con aquéllos, y su ejercicio puede derivar de distintos motivos, a saber: I. Verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales; II. Determinar tributos omitidos; III. Determinar créditos fiscales; IV. Comprobar la comisión de delitos fiscales; y, V. Proporcionar información a autoridades hacendarias diversas; ha de concluirse que la orden de revisión que al respecto se emita debe estar contenida en un mandamiento escrito de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión, en perjuicio de los particulares.

Como se observa de lo anterior, los requisitos formales son por demás similares a los del cateo, en tanto que ambas diligencias deben respetar el Artículo 16 de nuestra Constitución Política. Siendo que los requisitos de esta primera son que sea emitido por la autoridad competente, que se señale al contribuyente a quien se dirige, y se determine el objeto de la misma, es decir las contribuciones y periodos a revisar en conjunto con la documentación solicitada para este efecto.

Y si bien los requisitos son menores que en el cateo, esto se debe a que la revisión de gabinete no requiere de introducirse al domicilio del particular, por lo que no existe razón para imponer requisitos formales a la autoridad encaminados a la protección del domicilio cuando en momento alguno la autoridad fiscal intenta introducirse en este.

Esto se puede observar de forma clara dentro la jurisprudencia 2ª./J. 134/2013<sup>6</sup> en donde la Segunda Sala considero que al no implicar una transgresión legítima a la inviolabilidad del domicilio la revisión de gabinete, luego entonces un razonamiento encaminado a proteger la misma no le era aplicable a esta.

---

<sup>6</sup> Cfr. "REVISIÓN DE GABINETE. AL NO SERLE APLICABLE LA LIMITANTE PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMPOCO LO ES LA JURISPRUDENCIA 2ª./J. 157/2011 (9ª.); Tesis 2ª./J. 134/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXIV, septiembre de 2013, p. 1590.

La historia cambia cuando la facultad de comprobación utilizada por la autoridad es la visita domiciliaria, en especial con fundamento en el Artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en tanto que aquí si se introduce la autoridad en el domicilio del contribuyente. En cuanto a los requisitos de esta, los mismos fueron establecidos por la Segunda Sala en la tesis jurisprudencial que se cita a continuación:

VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1.- Constar en mandamiento escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4.- El objeto que persiga la visita; y 5.- Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, "...sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como a las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.

Así las cosas, la jurisprudencia nacional ha establecido que los diversos requisitos que deben contener las órdenes de visita son el ser expedida por autoridad competente, el nombre o razón social del contribuyente a revisar, el lugar en donde se desarrollará la visita, tal y como se puede ver de la tesis anteriormente citada, el periodo a revisar, conforme a la tesis jurisprudencial 2ª./J. 57/99<sup>7</sup> y las contribuciones específicas a revisar conforme a la tesis jurisprudencial 2ª./J. 59/97<sup>8</sup>, así como los funcionarios autorizados para practicar la visita.

Los anteriores criterios se han formado de la interpretación del Artículo 16, párrafo dieciséis de nuestra Constitución Política, mismo que establece el fundamento para que la autoridad administrativa practique visitas domiciliarias con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Sobre este tema, Briseño Sierra en su ya citada obra hace mención de los requisitos que deben cumplir las visitas cuando escribe:

---

<sup>7</sup> Cfr. "VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN", Tesis 2ª./J. 57/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, junio de 1999, p. 343.

<sup>8</sup> Cfr. "ORDEN DE VISITA, SU OBJETO", Tesis 2ª./J. 59/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 333.



*“Por tanto, se infiere que las visitas han de cumplir con los siguientes requisitos: i) Orden por escrito de autoridad competente; ii) Expresión de la persona y el lugar que deban inspeccionarse; iii) Objeto que persigue la visita; iv) Efectuación de la diligencia en presencia del visitado, su representante o persona autorizada para recibirla; v) Intervención de dos testigos propuestos por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad; vi) Levantamiento del acta circunstanciada que será firmada por los testigos; y vii) Cumplimiento de los demás requisitos que marquen las leyes ordinarias.”*

Como se puede observar los requisitos de la visita domiciliaria son, en esencia, los mismos a los de la revisión de gabinete con excepción de la expresión del domicilio a revisar; y de esta manera sus requisitos son similares a los que marca la orden de cateo puesto que, en ambos casos se encuentran los mismos requisitos excepto por uno, el requisito de necesidad.

Para analizar este, primero es necesario analizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en el antes visto Artículo 16 de nuestra Constitución Política, esto a fin de demostrar que la omisión de este requisito de necesidad en una orden de visita efectivamente deja al particular en estado de indefensión.

## **V. LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO**

Como se había adelantado en un punto anterior a este, la inviolabilidad del domicilio tiene un espacio preferente en el presente trabajo puesto que es el fundamento sobre el que descansa la principal conclusión.

Este derecho consiste en que nadie, ya sea autoridad o particular, puede introducirse al domicilio de un particular sin causa legítima, entendiéndose por esto un mandato debidamente fundado y motivado emitido por autoridad competente y que contenga los requisitos formales que la legislación aplicable establezca para ese acto en concreto.

En este tema, en la tesis aislada I.3o.C.697 C<sup>9</sup> el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito ha sostenido que la inviolabilidad del domicilio es un derecho que permite que el particular pueda desarrollar su vida privada sin molestias y ejercer su libertad más íntima en el mismo; haciendo mención claro de las excepciones como lo son la visita domiciliaria y el cateo.

Un ejemplo de la protección de este derecho puede ser encontrado en la tesis jurisprudencial 1<sup>a</sup>./J. 11/2008<sup>10</sup> que establece, medularmente, que el Artículo 46, último

<sup>9</sup> Cfr. “INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO. CONCEPTO Y EXCEPCIONES”, Tesis I.3<sup>o</sup>.C.697 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1302.

<sup>10</sup> Cfr. “VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, Tesis 2<sup>a</sup>./J. 11/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, febrero de 2008, p. 467.

párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente entre 2004 y 2006 era inconstitucional al establecer la posibilidad de realizar diversas visitas domiciliarias a un contribuyente por los mismos hechos, ejercicios y contribuciones y sin establecer un límite para esto.

A juicio de la Primera Sala, esto dejaría al particular a la merced de la autoridad, misma que llegaría a tener la posibilidad de entrometerse en el domicilio del primero cuantas veces llegase a querer sin una limitación, por ejercicios que ya hubieren sido revisados, lo cual, a juicio de ese órgano, se traduce en una actuación arbitraria.

Otro ejemplo de esto proviene ahora de la Segunda Sala en la tesis jurisprudencial 2ª./J. 65/2001<sup>11</sup> que establece que, en lo referente al Artículo 46-A vigente en 1995, resulta inconstitucional al transgredir este derecho en tanto que establecía que, en algunos casos, la visita no tenía un término máximo para darse por terminada.

A juicio de la Segunda Sala, esto implicaba que lo que debía ser una intromisión temporal y extraordinaria en el domicilio del particular, se convertía en una intromisión permanente, dejándole en grave estado de indefensión al permitirle a la autoridad establecerse en el domicilio de este primero de forma indefinida.

Así las cosas, se puede observar que nuestra Constitución Política proteger al particular de actuaciones de la autoridad en donde arbitrariamente intente introducirse al domicilio del particular. Pero surge la duda: ¿Qué es una introducción arbitraria?

Para contestar esta pregunta, se debe tomar en cuenta las dos tesis jurisprudenciales antes citadas, además de todo lo antes visto para establecer varios casos que a consideración del autor del presente se estima una introducción arbitraria al domicilio.

El primer caso consiste en una arbitrariedad en virtud de la cantidad de veces que la autoridad puede introducirse en el domicilio en conjunción a sus razonamientos para ello; es decir y siguiendo la tesis jurisprudencial de mérito, si la autoridad se introduce al domicilio del particular en repetidas ocasiones, mas con motivos diferentes en cada uno, se estima legítima la violación al domicilio; más si lo hace para efectos de revisar hechos sobre los cuales ya ha habido un pronunciamiento ya sea administrativo o judicial, luego entonces la introducción sería arbitraria en tanto que carecería de justificación real.

En el segundo se tiene el tiempo en que, ya introducido, la autoridad puede mantenerse en el domicilio; luego entonces la autoridad no puede estar en forma indefinida en el domicilio del particular, estableciendo la legislación secundaria los plazos máximos en que la autoridad puede estar dentro del domicilio del particular.

---

<sup>11</sup> *Cfr.* "VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES, NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995)"; Tesis 2ª./J. 65/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, diciembre de 2001, p. 340.

En un tercer caso se tiene el hecho de que la autoridad se introduzca a un domicilio que no se encontraba expresamente señalado en la orden respectiva; esto puesto que la actuación de la autoridad excedería el alcance de la orden en cuestión puesto que la voluntad de la autoridad competente que signo el acto solamente se refirió al domicilio expresamente señalado en la orden.

En un cuarto caso, y el más lógico de todos, es que la orden sea expedida por autoridad competente para ello y que conste por escrito, de manera que no se trate de un simple acto sumario llevado a cabo por autoridad incompetente para ello por la razón que sea.

Por último el quinto punto que se desea proponer en el presente con base en lo visto anteriormente, es que se requiere de una necesidad demostrada por la autoridad para introducirse en el domicilio del particular. La necesidad, luego entonces, se actualiza con base a la motivación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a tener que introducirse al domicilio del particular para llevar a cabo la comprobación de las obligaciones fiscales del mismo.

Ahora, esta "necesidad" es, en sí misma, la más grande protección que el particular puede tener en contra de un acto arbitrario de la autoridad en contra de su domicilio. Se dice esto puesto que el mismo evita que la autoridad ingrese al domicilio del particular simplemente por tener la voluntad de hacerlo, sino que con base en este le hace conocer al particular que existe un razonamiento jurídica y materialmente sólido y válido para molestarle en su domicilio.

Luego entonces la "necesidad" de la visita implica una justificación a la transgresión legítima de este derecho sobre la utilización de diversos medios que no requieren de esto, como lo sería en materia fiscal la revisión de gabinete, asegurando al particular que la autoridad no habrá de entrar en su domicilio salvo que tenga un motivo legítimo para ello más allá de ser su voluntad.

Esto en tanto que la transgresión legítima de este derecho debe entenderse como una cuestión extraordinaria, es decir, la regla general consiste en la inviolabilidad del domicilio y solo en casos concretos y justificados es que puede la autoridad quebrar, de forma legítima, esta regla.

## **VI. REQUISITO DE NECESIDAD EN LA VISITA DOMICILIARIA**

En cuanto a este requisito, el mismo no se encuentra consagrado expresamente ni en nuestra Constitución Política ni en la legislación fiscal, su única aparición es en la legislación procesal penal ya antes citada, más se estima que el mismo es imprescindible en una visita domiciliaria pues, de lo contrario, se estaría permitiendo una intromisión injustificada en el domicilio del particular.

El requisito de necesidad que se contempla en el cateo se basa, como ya se ha dicho, en la protección del domicilio del particular al impedir que la autoridad se introduzca

en el mismo por su mero arbitrio y sin señalar una causa específica que le lleve al extremo de transgredir, forma legítima, la inviolabilidad del domicilio del particular.

Ahora bien, como ya se ha dicho, la autoridad fiscal posee dos importantes facultades de comprobación, la revisión de gabinete que se lleva a cabo en el domicilio de la autoridad y la visita domiciliaria que se lleva a cabo en el domicilio del particular.

En ese sentido se estima necesario que la legislación aplicable imponga a esta segunda clase de facultad de comprobación el requisito de necesidad, a fin de establecer una protección integral al derecho a la inviolabilidad del domicilio en la materia administrativa fiscal.

Se dice esto puesto que los requisitos formales para la emisión, es decir, no durante el procedimiento mismo sino para el inicio de las facultades en sí, son esencialmente los mismos para la visita que para la revisión puesto que ambas ordenes deben contener el nombre del contribuyente a revisar, el domicilio en el cual se encuentra el contribuyente (con la distinción que en la revisión de gabinete esto es únicamente para efectos de la notificación y no para la realización de la visita), las contribuciones y periodo a revisar y la firma del funcionario competente que la emite.

De esto se desprende que realmente no existe una protección a la inviolabilidad del domicilio en tanto que la autoridad debe reunir los mismos requisitos formales para ordenar una revisión en sus oficinas y para introducirse en el domicilio del particular en contravención legítima al derecho antes mencionado.

Luego entonces, en lo que respecta a los requisitos formales para su emisión, es decir, en lo que respecta a la orden que consagra el acto de molestia ya sea únicamente a la propiedad (revisión de gabinete) o a la propiedad y domicilio (visita domiciliaria) no existe uno que pueda distinguir a la segunda de la primera, teniendo la facultad la autoridad fiscalizadora de practicar una o la otra dependiendo de su mero arbitrio.

Dicho en otras palabras al no establecer la legislación un requisito de necesidad en la visita domiciliaria, como si lo hace en el cateo, se deja al mero arbitrio de la autoridad si desea invadir el domicilio del particular, tan solo dependiendo si la autoridad desea, por la razón que fuese, desde mera conveniencia hasta cantidad de personal disponible, practicar una visita domiciliaria en lugar de una revisión de gabinete.

Esto implica que la inviolabilidad del domicilio en materia fiscal es materialmente inexistente, en tanto que la autoridad puede ingresar en el domicilio del particular para efectos de llevar a cabo sus facultades de comprobación simplemente porque así lo desea, sea esto algo necesario o no.

Por tanto se estima necesario que la legislación en materia fiscal refleje debidamente la importancia del derecho a la inviolabilidad del domicilio consagrado en nuestra Constitución Política, restringiendo las facultades de comprobación de la autoridad en materia de visitas domiciliarias para los casos en que la misma sea necesaria, debiendo motivar este razonamiento en la orden respectiva.

## VII. CONCLUSIONES

En el presente se ha avistado como el requisito de necesidad es una formalidad, valga la redundancia, necesaria para efectos de defender la inviolabilidad del domicilio del particular cuando la autoridad desea emitir un acto de molestia con fundamento en el Artículo 16 de nuestra Constitución Política.

Este requisito asegura al particular que la autoridad no entrará en su domicilio por su mera voluntad, sino basándose en una motivación adecuada que justifique una necesidad latente para ingresar en este, siendo que al ser esto una excepción a la regla que establece la inviolabilidad del domicilio, la autoridad requiere de justificar su actuar.

En el caso de las visitas domiciliarias en materia fiscal la legislación aplicable en forma alguna establece este requisito, dejando al arbitrio de la autoridad el ingreso indiscriminado al domicilio del particular, más aún cuando esta posee diversas formas de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que no requieren de ingresar al mismo.

Luego entonces se estima necesaria la adición de este requisito a fin de que la intromisión en el domicilio del particular con base a la visita domiciliaria en materia fiscal deje de ser una simple facultad de comprobación que puede elegir la autoridad conforme más le convenga en el caso en concreto, y se convierta en un instrumento que se utiliza solamente cuando se justifica su necesidad, en virtud de la importancia de la inviolabilidad del domicilio y su protección en general por el Artículo 16 de nuestra Constitución Política.

## VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

BRISEÑO SIERRA, Humberto, *El Artículo 16 de la Constitución Mexicana*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1967.

### 2. Legislación

*Código Nacional de Procedimientos Penales*, Diario Oficial de la Federación, México, 05 de marzo de 2014, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/declara/cnpp/CNPP\\_orig\\_05mar14.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/declara/cnpp/CNPP_orig_05mar14.pdf).

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Diario Oficial de la Federación, México, 05 de febrero, 1917, Congreso Constituyente de Querétaro, disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_100715.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_100715.pdf).

*Código Fiscal de la Federación*, Diario Oficial de la Federación, México, 31 de diciembre de 1981, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_181115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_181115.pdf).

### 3. Otros

Tesis 1ª./J. 22/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 111.

Tesis 2ª./J. 68/200, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, agosto de 2000, p. 261.

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, junio de 1999, p. 343.

Tesis 2ª./J. 59/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 333.

Tesis I.3º.C.697 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1302.

Tesis 1ª./J. 11/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, febrero de 2008, p. 467.

Tesis 2ª./J. 134/2013, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, t. 2, septiembre de 2013, p. 1590.

Tesis 2ª./J. 65/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, diciembre de 2001, p. 340.

---

## NOTIFICACIONES EN MATERIA FISCAL A SOCIEDADES EN LIQUIDACIÓN

Alfredo SALGADO LOYO<sup>1</sup>

Uno de los aspectos que se presta a mayores complicaciones en el entramado que integra la actividad administrativa, lo constituye la notificación de los actos administrativos, pues cada caso en concreto presenta particularidades que pueden afectar la diligencia, lo que ocasiona que tanto autoridades como gobernados resientan efectos adversos en su actuar.

Recientemente, llamó mi atención un caso particular en el cual, una empresa auditada en proceso de liquidación dejó de ser localizable en su domicilio fiscal, por lo cual, la autoridad fiscalizadora procedió a realizar las notificaciones subsecuentes por medio de estrados y que en opinión de un Tribunal Colegiado, resultó un actuar indebido porque aquella pudo haber acudido al domicilio fiscal de su liquidador, con lo que finalmente resultó extemporánea la conclusión de las facultades de comprobación.

Empero, este resultado me motiva a efectuar las reflexiones que compartiré a continuación y, que espero, puedan servir para efectuar adecuaciones legislativas de cara al futuro.

De conformidad con el Artículo 9º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada.

Sobre este aspecto, resulta que la comunicación de los actos administrativos a los gobernados puede realizarse –en términos generales– mediante dos procedimientos, que son la publicidad y la notificación. Respecto a la publicidad, puede señalarse que consiste en una forma de informar a una colectividad de individuos sobre algo; mientras, la notificación consiste en hacer una comunicación singular a una persona física o moral.

La exigencia de la notificación establecida por el legislador tiene por miras proteger al afectado por la decisión administrativa, específicamente en las garantías de audiencia y debido proceso, pues solamente cuando aquel conoce el contenido de un acto que puede resultarle lesivo, se encontrará en posibilidad de realizar una oportuna y adecuada defensa de sus intereses.

De esta manera, es a través de la notificación que la Administración Pública pone en conocimiento del administrado, la decisión que pudiera afectar sus derechos o intereses,

---

<sup>1</sup> Doctor en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Cuenta con una larga trayectoria en el Gobierno Federal y tres Administraciones Locales de 1975 a 1998. Entre 2004 y 2009 se desempeñó como Director General del Centro de Estudios de Derecho e Investigaciones Parlamentarias, H. Cámara de Diputados y Titular de la Consultoría Jurídica del Senado de la República. Actualmente se desempeña como Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, desde enero de 2009.

de tal suerte que pueda conformarse con la decisión o combatirla a través de los medios legales existentes. Lo anterior resulta claramente de una importancia capital en los procedimientos iniciados de oficio, debido a que obviamente los que son iniciados a instancia de parte, el particular conoce y aguarda la emisión de los actos administrativos cuyo origen impulsó directamente; lo que no acontece con los primeros, dado que el impulso correspondiente recae directamente en la emisora.

Ante ello, es dable afirmar que uno de los requisitos de efectividad de todo acto administrativo, lo representa el acto de notificación, pues en la medida que este no se verifique, el acto podrá ser válido, pero definitivamente no será eficaz, ni podrá ser ejecutado.

En este punto, conviene recordar que las personas suelen ser clasificadas en dos grandes tipos, jurídicas individuales o jurídicas colectivas, esto es, personas físicas o personas morales; y, en general, por persona se entiende todo ente capaz de tener facultades y deberes<sup>2</sup>; mientras, la capacidad es la aptitud de ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

Tratándose de personas morales, pueden ser de Derecho Público o Privado, tal como se desprende del Código Civil Federal, que indica:

Artículo 25.- Son personas morales:

I.- La Nación, los Estados y los Municipios;

II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III.- Las sociedades civiles o mercantiles;

IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas;

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

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

Tomando en cuenta que la persona moral, claramente constituye una ficción jurídica en la que los intereses de un grupo de personas se encuentran englobados bajo una misma personalidad; resulta que al existir esta multiplicidad de individuos se hace necesario un acto de representación, en el cual una o varias personas físicas se encarguen de expresar la voluntad del grupo, pues como lo señala el Artículo 27 del Código Civil Federal, las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

---

<sup>2</sup> García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 51ª. ed., México, Porrúa, 2000, p. 271.



Es debido a estos actos de representación legal que los miembros integrantes de una persona moral no pueden ser considerados en forma individual y directa para efectuar una notificación, dado que aunque conformen ese grupo, no son sus representantes legales, sino que para ello debe actuar quien hubiera sido designado formalmente para ello.

Así, es fácil concluir que cuando el particular es una persona física, no cabe duda que la notificación de un acto administrativo puede serle dirigida directamente a quien resentirá sus efectos, sin desconocer que por excepción puede tener un representante legal que la reciba en su nombre; mientras, en el caso de las llamadas personas morales (o colectivas), la notificación debe ser recibida forzosamente por quien legalmente se encuentre facultado para su representación.

Ahora bien, para que una persona moral desaparezca de la existencia jurídica y se extingan igualmente sus obligaciones, es necesario agotar un procedimiento; y, específicamente en el caso de la disolución anticipada de una sociedad, debe efectuarse un acuerdo de los socios, que deberá venir acompañado de la inscripción correspondiente en el Registro Público de Comercio, iniciando a continuación el procedimiento de liquidación de la sociedad, como lo señalan los Artículos 2720 y 2726 del Código Civil Federal; así como 182, fracción II, 229, fracción III y 234, de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En conjunto con el procedimiento de liquidación de una sociedad, debe seguirse un procedimiento que dará de baja el registro federal de la contribuyente, mediante la presentación de un aviso de liquidación ante el Servicio de Administración Tributaria, que puede ser presentado hasta dentro del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente, conforme lo establece el Artículo 30, fracción VII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014; lo cual, significa que la liquidación comienza incluso si la autoridad hacendaria no ha sido informada de lo anterior.

La liquidación, por disposición expresa del legislador, en el Artículo 235 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, estará a cargo de uno o más liquidadores, quienes serán representantes legales de la sociedad disuelta, dado que esta conserva su personalidad para efectos de la liquidación; esto es, la representación de una persona moral en liquidación por ministerio de ley recae sobre la persona que hubiere sido designada con el carácter de liquidador, por ende, cualquier notificación que deba realizarse a la sociedad en liquidación forzosamente debe hacerse a través de la persona que goce de esta designación, quien además, responderá por los actos que ejecute excediéndose de los límites de su encargo.

La designación de un liquidador entonces no es opcional a la persona moral en disolución sino forzosa, incluso, en caso de que no sea realizada la designación de la persona que deba ocupar este encargo, puede ser realizado por la autoridad judicial, como se desprende del Artículo 236, segundo párrafo, de la propia Ley General de Sociedades Mercantiles.

Teniendo esto presente, surge el problema que motivó la redacción de estas reflexiones, pues tratándose de sociedades en liquidación el Artículo 136, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es contundente en señalar que las notificaciones deben ser realizadas por conducto de su liquidador o liquidadores, como se aprecia a continuación:

Artículo 136.- Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Del precepto antes transcrito, se resalta que el legislador dispuso expresamente que las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas; o bien, pueden ser efectuadas en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

El precepto citado en el párrafo que antecede, define al domicilio fiscal de las personas morales que residan dentro del país, como el local en donde se encuentre la administración principal del negocio, y si se trata de personas morales en el extranjero, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen; situación que no cambia al estar ante la presencia de una sociedad en liquidación, pues no existe disposición alguna que señale lo contrario.

Posteriormente, en el último párrafo del mismo precepto, el legislador claramente atendiendo a la situación jurídica de una empresa en proceso de liquidación, establece que las comunicaciones que deban realizarse, deben ser recibidas por el liquidador o liquidadores que se hayan nombrado al efecto; lo cual, permite conocer a quién deben entregarse las notificaciones, pero conviene enfatizar que no se modifica el sitio en que deben realizarse tales diligencias.

Teniendo todos estos elementos surgen las interrogantes, ¿son igualmente válidas las diligencias que se realizan en el domicilio fiscal señalado por la contribuyente que

aquellas que se efectúan en el domicilio fiscal o personal de su representante legal (liquidador)? ¿Se puede acudir indistintamente a cualquiera de ellos?

Al respecto, se ha evidenciado que el Artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, no menciona la posibilidad de acudir al domicilio fiscal o particular de la persona física que hubiera sido designada con el carácter de liquidador, sin embargo, el Artículo 134, fracción III, del propio ordenamiento, dispone que las notificaciones de los actos administrativos se harán por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, se ignore su domicilio *o el de su representante*, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V, del Artículo 110 del propio Código, es decir, cuando el contribuyente desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información; o después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos; o cuando hubiera realizado actividades por las que deba pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso; o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

La interpretación literal de la norma lleva a concluir que el legislador faculta a la autoridad hacendaria a buscar en primer término al contribuyente en el domicilio señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes; si en ese lugar no fuera localizable, le autoriza a acudir a "su domicilio," que claramente no es el fiscal, sino el personal; y finalmente, si ahí tampoco fuere localizable, la autoridad puede acudir al "domicilio" (a secas) de quien sea su representante legal.

De lo anterior, surgen dificultades para que la autoridad fiscalizadora pueda notificar sus decisiones al particular afectado y de las cuales, la práctica demuestra que no se ejercen en los términos previstos por el legislador, como se demostrará en los párrafos siguientes.

En primer término, resulta que entre las muchas obligaciones existentes a cargo de los contribuyentes, no se advierte que deban mantener informado al Servicio de Administración Tributaria, sobre la identidad de la persona o personas que tengan a cargo su representación legal (recordando que en las personas morales, siempre debe existir alguien con ese carácter); siendo además, sustituibles en cualquier tiempo y por cualquier razón.

Obviamente cada una de estas personas físicas que actúan como representantes legales, deben gozar de personalidad propia para poder actuar a nombre de otra, para ello deben reunir los atributos propios de la personalidad, como lo es un domicilio propio en el que residan habitualmente y donde ejerzan sus derechos y cumplan sus obligaciones, según establece el Artículo 29 del Código Civil Federal.

Y justo en ese aspecto es donde se hace patente que el legislador no previó mecanismos adecuados que permitan a la autoridad hacendaria reencausar la búsqueda de un contribuyente no localizable, por conducto de su representante legal, aunque la faculte a acudir a su domicilio (personal).

Lo anterior se sustenta en el hecho de que si bien es cierto cuando la autoridad demandada ejerce cualquiera de las facultades de comprobación que se comprenden en el Artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de personas morales, se hace necesario que requiera la presencia de su representante legal; no menos cierto es que el legislador no previó que al mismo tiempo debiera ser otorgada la información personal de quien tenga ese carácter, es decir, en ese acto no se obliga a que la fiscalizada indique cuál es el registro federal de contribuyentes de su representante legal, en dónde se ubica su domicilio personal y el fiscal, etcétera; tampoco, se encuentra obligada a indicarle a la autoridad hacendaria si cuenta con múltiples representantes legales, ni la información personal de cada uno de ellos, pese a que pudieran actuar cada uno en diferentes momentos durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

De esta manera, una persona moral que desaparece de su domicilio fiscal una vez que se han iniciado las facultades de comprobación, no puede ser localizada por conducto de su representante legal por el simple hecho de que este se encuentre al corriente en sus obligaciones fiscales, incluyendo la designación y actualización de su domicilio fiscal; debido a que no existe forma prevista en la ley en que la auditora pueda relacionar los datos de uno y otro.

Incluso, en la práctica cuando la autoridad hacendaria no consigue localizar al contribuyente; no procede a efectuar una búsqueda de todos y cada uno de sus representantes legales, como lo autoriza la norma en comento, sino que sin miramientos realiza la notificación por medio de estrados, dado que es altamente inconveniente efectuar una búsqueda de personas de las que no se tienen mayores datos que su nombre.

Sobre el particular, debe indicarse que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 118/2015 (10a.), con el rubro: *"NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN 'NO SEA LOCALIZABLE' ESTABLECIDA EN LA PRIMERA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013"*; señala que la autoridad hacendaria no se encuentra obligada a buscar al contribuyente fuera de su domicilio fiscal; y aunque no analiza el punto en comento, ciertamente avala lo que es una conducta práctica y real, consistente en que la autoridad no puede efectuar una búsqueda por cielo, mar y tierra, sino atenerse a los datos que le fueron proporcionados.

En el caso de los liquidadores esta situación resulta algo distinta, dependiendo de la etapa en la que se encuentre el proceso de liquidación, como se explica enseguida:

Como se ha mencionado con anterioridad, tratándose de personas morales en proceso de liquidación, es forzoso que sea designado por lo menos un liquidador, incluso, puede ser señalado por una autoridad judicial; pero el momento mismo de su designación no se informa inmediatamente a la autoridad fiscalizadora, dado que ello se realizará posteriormente mediante la presentación de un aviso de liquidación, que puede ser presentado dentro del mes siguiente a aquel en que se haya presentado la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente, según dispone expresamente el Artículo 30, fracción VII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente.

Sobre este aviso en particular, debe señalarse que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, no indica cuáles datos debe contener; sin embargo, al acudir a la página oficial del Servicio de Administración Tributaria<sup>3</sup>, puede advertirse que el aviso de liquidación tiene campos para asentar los datos personales de un liquidador (aunque legalmente pueden ser varios), incluyendo la ubicación de su domicilio personal y su Registro Federal de Contribuyentes, con lo cual, en este único caso, la autoridad sí contará con una forma fehaciente para realizar la búsqueda de la persona moral por conducto de aquel. Pero lo anterior, no deriva de una adecuada disposición normativa que así lo establezca, sino de lo que se señala dentro de un simple formulario que no se encuentra debidamente regulado y cuyo contenido podría haber excluido (o excluir a futuro) tal información.

Como un problema adicional, conviene mencionar que si posteriormente esta persona física, presenta un aviso de cambio de domicilio fiscal ante la autoridad hacendaria, debe tenerse presente que se trata del cumplimiento de una obligación a título personal, que no tiene por qué impactar la actuación de la autoridad, en la medida que este acto no se realiza con el carácter de liquidador y que, como se ha mencionado, la ley no prevé expresamente que la autoridad pueda acudir al domicilio fiscal del representante legal.

Lo anterior guarda relevancia, porque se exige a la autoridad que coordine el registro de dos contribuyentes en forma conjunta, pese a que cada uno de ellos debe cumplir, en lo personal e individual, con sus obligaciones fiscales, lo que en realidad no encuentra asidero en la legislación ni en la lógica jurídica. Lo primero, porque claramente la legislación analizada no indica eso y, lo segundo, porque tal circunstancia implica confundir las obligaciones del representante con las del representado, sin mencionar las complejidades materiales de intentar llevar un registro en esos términos.

Efectivamente, es un hecho de la naturaleza que a la persona que ostenta el carácter de liquidador, podría acontecerle cualquier eventualidad que le impidiera continuar con ese cargo, sin que se prevea la presentación de un nuevo aviso de liquidación para informar sobre su sustitución; incluso, debe recordarse que el cargo de liquidador puede recaer legalmente en una o varias personas, sin embargo, en el formulario correspondiente ni siquiera

<sup>3</sup> Consultable en: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/formas\\_fiscales/Documents/ForRX\\_140716.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/formas_fiscales/Documents/ForRX_140716.pdf).

existen los espacios para señalar a otro liquidador, lo que igualmente constituye un obstáculo para que la autoridad pueda intentar la diligencia con el representante legal de una empresa en liquidación.

Ante todo lo antes expuesto, resulta evidente que las notificaciones a una empresa en liquidación, no se encuentran suficientemente reguladas ni se ha escrito lo suficiente sobre el tema, quedando sujeta la autoridad hacendaria a interpretaciones variables y situaciones fácticas que no brindan certeza sobre la forma de proceder en estos casos.

Finalmente, retomando las interrogantes que se plantearon en el presente ejercicio, puede concluirse lo siguiente:

1) El legislador no previó expresamente que la notificación pudiera o debiera realizarse específicamente en el domicilio fiscal del representante legal de los contribuyentes, aunque conforme al Artículo 134, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, podría considerarse válido (pero no obligatorio), que acudiera a su domicilio personal. No obstante, no se considera acertado que haya establecido esa posibilidad, dado que no previó los mecanismos adecuados para que la autoridad tenga conocimiento de la ubicación del domicilio personal del representante legal.

En el caso de sociedades en liquidación, puede o no existir la posibilidad de que la autoridad cuente con la información suficiente para acudir con el liquidador o liquidadores, sin embargo, ello no es fruto de lo establecido en la legislación, sino que depende de los datos que exija el formato de aviso de liquidación y si este se modificara o bien, no fuera debidamente llenado, podría incluso desaparecer esa fuente de información.

Además, la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido que no existe obligación a cargo de la autoridad hacendaria de buscar a los contribuyentes fuera de su domicilio, con lo que se ha dado sustento a lo que en la práctica cotidiana era una realidad, esto es, que la autoridad fiscal no puede acudir al domicilio de todos y cada uno de los representantes legales de una sociedad, para notificar sus determinaciones.

Ante ello, es posible señalar, aunque legalmente las notificaciones deben ser realizadas con el liquidador o cualquiera de los liquidadores de la empresa en extinción, no en todos los casos la autoridad contará con la posibilidad de ubicarlos y tampoco, se encuentra legalmente obligada a acudir a su domicilio fiscal.

2) No se puede concurrir indistintamente al domicilio fiscal y al personal del representante legal, pues la legislación únicamente faculta a la autoridad hacendaria a acudir a su domicilio personal, e incluso, para que este sea procedente, deben verificarse supuestos específicos que permitan a la autoridad demandada obrar en esos términos.

Concretamente, ya se ha mencionado que la autoridad debe dirigirse, en un primer término, al domicilio fiscal de los contribuyentes, si no los localizara en ese lugar, podría acudir a su domicilio, y solamente si en este tampoco fueran localizables, legalmente podría hacerlo

al domicilio de su representante legal; es decir, deben agotarse antes los escenarios que la ley contempla.

Con estas reflexiones, se pretende evidenciar algunas de las dificultades e imprecisiones legales que dificultan la realización de las diligencias de notificación, con la finalidad que en su oportunidad se hagan adecuaciones a la legislación, las cuales brinden certeza sobre cuáles acciones puede realizar la autoridad fiscalizadora, para localizar a un contribuyente o bien, cuáles deben ser suprimidas del texto normativo.





---

# RELACIÓN DE COORDINACIÓN ENTRE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y CONTABLES EN MÉXICO: EL CONCEPTO DE DEDUCCIONES EN LA DETERMINACIÓN FRL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA<sup>1</sup>

Magda Zulema MOSRI GUTIÉRREZ<sup>2</sup>

## SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Normas de Información Financiera (NIF).* III. *Criterios jurisprudenciales de la relación entre las Normas de Información Financiera y las normas fiscales.* IV. *Normas de información fiscal y deducciones en el impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida.* V. *Aplicación de las NIF en la determinación del impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida.* VI. *Conclusiones.* VII. *Fuentes de información.*

## RESUMEN

En 2006, en México, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron sustituidos por las Normas de Información Financiera, las cuales sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. En el presente artículo, a través de un profundo análisis, se proporcionan elementos para poder comprender la relación entre las Normas de Información Financiera nacionales e internacionales y las normas jurídico-tributarias.

## ABSTRACT

In 2006, in Mexico, the Generally Accepted Accounting Principles were replaced by the Financial Information Standards, which serve to elaborate information that meets the common needs of users in the accounting-financial area, establishing the concrete bases to recognize accounting and give value. Or meaning to the data that make up the financial statements of an entity or company. In this article, through an in-depth analysis, elements are provided to understand the relationship between national and International Financial Reporting Standards and tax legal norms.

---

<sup>1</sup> Esta publicación se presentó como comunicación técnica en las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) en Santa Cruz, Bolivia, realizadas del 6 al 11 de noviembre de 2016.

<sup>2</sup> Magistrada de la Segunda Sección de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y Presidenta de la Comisión para la Igualdad de Género. Cuenta con más de 25 años de experiencia en el servicio público. Egresó de la Licenciatura en Derecho de la Universidad de Sonora, en la que obtuvo Mención Honorífica y el reconocimiento como mejor alumna de la generación. Tiene Maestría en Gestión Pública Aplicada por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores y el Doctorado en Derecho por el Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM.

## **PALABRAS CLAVE**

Normas de Información Financiera. Norma regulatoria de impuesto sobre la renta. Deducciones en el impuesto sobre la renta. Utilidad obtenida. Deducciones estructurales. Deducciones no estructurales. Utilidad fiscal determinada.

## **KEY WORDS**

Financial information standards. Regulatory norms of income tax. Deductions in income tax. Profit obtained. Structural deductions. Non-structural deductions. Determined fiscal utility.

## **I. INTRODUCCIÓN**

El documento denominado “Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera”, emitido en 2005 por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), establece que las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF (*International Financial Reporting Standards, IFRS*), deben considerarse supletoriamente como parte de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en nuestro país<sup>3</sup>.

En función de lo anterior, y por el fenómeno de la globalización en que los países están inmersos, es útil conocer y aplicar las Normas de Información Financiera, para identificar y conceptualizar los términos económicos y contables presentes en la norma jurídica fiscal, como lo ilustra el Artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>4</sup> mexicana en materia de precios de transferencia.

La norma regulatoria del impuesto sobre la renta, conocido en otros países como utilidad obtenida, retoma conceptos económicos contables sin definirlos, lo cual genera que en la sede administrativa y judicial se discutan dichos conceptos sin atender a su naturaleza; es decir, a la sustancia económica.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se indica la posición de este documento respecto al tema: hay una relación de coordinación entre las normas de información financiera y las normas del impuesto de referencia. Si las normas jurídicas fiscales sustantivas recogen fenómenos económicos y su impacto contable, y las Normas de Información Financiera influyen en ese tema, estas últimas son un instrumento válido para entender e interpretar las normas jurídicas fiscales.

---

<sup>3</sup> Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2005, <http://www.cinif.org.mx/imagenes/interpretaciones/INIF-1.pdf>.

<sup>4</sup> Último párrafo del Artículo 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

En este contexto se abordará la relación de coordinación antes descrita y su aplicación en dos gastos deducibles, cuyo alcance se da por conocido: 1) las devoluciones que se reciban, o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio; y 2) los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Lo anterior, con el propósito de destacar la relación entre las Normas de Información Financiera con las disposiciones jurídicas tributarias en México.

## **II. NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)**

México es un país de larga tradición contable. Desde hace más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), desarrolló principios orientadores para uniformar la aplicación de tratamientos contables a partir de la práctica contable, los cuales se denominaron Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), y establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera para dar respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas.

En 2006, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron sustituidos por las Normas de Información Financiera, que son el conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF para regular la información, contenidos en los estados financieros y sus notas explicativas anexas, y los cuales son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera en el país<sup>5</sup>.

Las Normas de Información Financiera permiten estructurar la teoría contable, así como delimitar las condiciones de operación del sistema de información contable. De esta manera, sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales de los datos mostrados en dichos estados financieros.

## **III. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE LA RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LAS NORMAS FISCALES**

Para establecer cómo o con qué elementos la norma fiscal debe ser interpretada y, si para ello se debe aludir a términos económicos contables, es importante considerar lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

---

<sup>5</sup> Norma de Información Financiera A-1.

- La interpretación sistemática de las leyes fiscales no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta, y de legalidad tributaria<sup>6</sup>;
- La remisión entre ordenamientos fiscales para la interpretación de sus normas puede realizarse mientras no haya una norma que lo prohíba<sup>7</sup>;
- La circunstancia relativa a que las normas fiscales sean de aplicación estricta, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos para conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado<sup>8</sup>;
- Si bien el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación<sup>9</sup>; y
- El uso de palabras o conceptos específicos en las leyes fiscales tiene trascendencia en su interpretación<sup>10</sup>.

Como se puede comprobar, son criterios que solo indican aspectos de técnica de interpretación jurídica, y no explican la forma cómo se deben interpretar las palabras u oraciones con sentido económico contable, previstas en los textos normativos fiscales.

Ninguna de esas técnicas aclaran los términos siguientes: devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones. Sin embargo, es importante destacar un criterio aislado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana que alude al criterio económico. En la tesis aislada con el número de registro 238352<sup>11</sup>, la Segunda Sala sostuvo que:

LEYES FISCALES QUE IMPONEN CARGAS A LOS PARTICULARES, INTERPRETACION DE. En el artículo 11 del Código Fiscal vigente, que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación "restrictiva" del precepto relativo del código anterior, y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos observados por dichas normas.

<sup>6</sup> Tesis 3a./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 24.

<sup>7</sup> Tesis 3a./J. 19/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 25.

<sup>8</sup> Tesis 2a. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 406.

<sup>9</sup> Tesis 2a./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

<sup>10</sup> Tesis 1a. CXIV/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, noviembre de 2010, p. 55.

<sup>11</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 82, tercera parte, p. 31.

Así, dicho criterio fue retomado en la tesis I.4o.A.702 A, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>12</sup>, cuyo texto es el siguiente:

INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS. SON CONCOMITANTES. La ley tributaria sustantiva al prescribir el supuesto de hecho o hipótesis normativa, conceptualmente establece, reconoce o recoge situaciones jurídicas o de hecho determinantes y configurativas de un crédito fiscal. Por tanto, en este caso la actividad de interpretación consiste en hacer una apreciación tanto de una estipulación en abstracto como de circunstancias o acontecimientos de la vida económica cotidiana; esto es, de casos específicos. Así, el resultado de tal comparación o confronta es para decidir si hay conexión y correlación o no hay coincidencia entre la norma y la actividad que pretende gravarse, todo ello en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, de lo que se advierte implícito en las facultades de comprobación, el calificar la relevancia y repercusión jurídica de los hechos; esto es, identificar el concepto jurídico implícito en las circunstancias particulares de los hechos en cuestión.

De modo que ambos criterios reconocen la tendencia encabezada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) de dar preferencia a la sustancia sobre la forma. Al respecto, debe considerarse el comentario 22 al Artículo 1° del Modelo de Convenio:

22. Asimismo se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ejemplo, uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de “sustancia económica” y las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9.1 anterior.

Se estima que la postura planteada en esta ponencia corresponde a esa tendencia, porque al otorgarle preferencia al contenido económico contable de las Normas de Información Financiera, evidentemente se privilegia un principio de sustancia económica (fondo), esto es, el aspecto económico contable sobre el aspecto jurídico formal.

Asimismo, el Poder Judicial ha realizado diversos pronunciamientos sobre la relación de complementariedad entre la legislación fiscal y las Normas de Información Financiera, lo que permite, cuando se analiza y resuelve el problema planteado, que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros hechos de la realidad econó-

---

<sup>12</sup> Tesis I.4o.A.702 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 3001.

mica y no solo conforme a la naturaleza jurídica del asunto; para que cuando una y otra no coincidan se privilegie el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Lo anterior consta en la siguiente tesis aislada, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>13</sup>:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS. Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar “en qué momento” y “cómo” deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero.

Igualmente, la subsecuente tesis, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito<sup>14</sup> prevé lo siguiente:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, pre-

<sup>13</sup> Tesis I.4o.A.797 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro I, t. 3, octubre de 2011, p. 1661.

<sup>14</sup> Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

valezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

#### **IV. NORMAS DE INFORMACIÓN FISCAL Y DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA**

Ahora bien, es necesaria una precisión terminológica con relación al "*impuesto sobre la renta*" tomando en consideración la característica internacional de la reunión que nos convoca. Así, debe entenderse que dicho gravamen, en algunos países, está limitado a tributos sobre la utilidad en los términos y alcances de la Norma de Información Financiera D4. Otros, bajo el título "*impuesto sobre la renta*", incluyen además contribuciones sobre herencias y legados, dividendos o sobre el patrimonio.

Es importante tener en cuenta que el comentario 3 al Artículo 2º, del Modelo de Convenio de la OCDE, refiere lo siguiente:

##### Apartado 2

3. Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. La definición se extiende, por último, a los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas (*payroll taxes; Lohnsummensteuer, en Alemania; taxe sur les salaires, en Francia*). Las cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de "impuestos sobre el importe total de los salarios" cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida.

En ese sentido, en este trabajo, al considerar la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana a manera de ejemplo, se referirá este tributo como fue definido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de México: el que aumenta positivamente el haber patrimonial (ingresos brutos menos los gastos vinculados a la generación de estos).

Por ello, es preciso analizar algunos conceptos jurídicos esenciales, relacionados con la deducción de los gastos para actualizar el hecho imponible y respetar el principio de proporcionalidad. Lo anterior, para indicar que la norma jurídica fiscal, en algunos casos, no da pautas para comprender los conceptos económicos contables que utiliza, lo cual apoya la postura de acudir a las Normas de Información Financiera para tal propósito.

Naturalmente, si el objeto del *impuesto sobre la renta* son los ingresos y no las utilidades, entonces, debe permitirse la deducción de las cantidades erogadas para la obtención del ingreso, en otras palabras, el costo de generación de dicho ingreso<sup>15</sup>.

Conforme a lo anterior se da la pauta para precisar la diferencia entre deducciones estructurales y no estructurales en el impuesto sobre la renta. Así, las deducciones no estructurales son aquellas concedidas en Ley, como beneficio para atender un fin extrafiscal, razón por la cual éstas no se precisan con la finalidad de que el cálculo de la base gravable guarde relación con el objeto del impuesto sobre la renta en atención del principio de proporcionalidad tributaria; es decir, son un beneficio.

En cambio, las deducciones estructurales son todas las cantidades erogadas para la generación de ingreso gravable con el fin de que, precisamente, solo se tribute (base) por el aumento en el haber patrimonial<sup>16</sup> (objeto del impuesto).

Asimismo, las *deducciones estructurales* permiten que haya una relación entre la base del impuesto con el objeto del mismo, razón por la cual debe permitirse la deducción de todas las cantidades erogadas por los contribuyentes que generaron el ingreso gravable.

Si las cantidades erogadas fueron superiores al ingreso obtenido, entonces, no habrá aumento del haber patrimonial, ni tampoco impuesto causado. En el caso contrario, si el ingreso obtenido es superior a los gastos erogados para su obtención, entonces, habrá base gravable<sup>17</sup>.

En México, verbigracia, el concepto genérico de “erogaciones” se desdobra o particulariza en las *deducciones* establecidas en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

En este contexto, se debe recordar que la ley fiscal mexicana ha utilizado dos sistemas para la deducción de los gastos; el primero fue el costo de las mercancías, el cual podía deducirse desde el momento de su adquisición; y el segundo, el sistema de costo de lo vendido, el cual implica que la deducción de las mismas se realizará hasta el momento de su enajenación<sup>18</sup>.

Con independencia del sistema, se plantea la pregunta de cómo deben entenderse los conceptos siguientes:

---

<sup>15</sup> Jurisprudencia P/J. 52/96, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, octubre de 1996, p. 101.

<sup>16</sup> Jurisprudencia 1a./J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

<sup>17</sup> Jurisprudencia 1a./J. 103/2009, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108.

<sup>18</sup> Jurisprudencia P/J. 89/2006, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 5.



- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el periodo fiscal; y
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

De lo antes expuesto, destaca la importancia del tema, en el sentido de que, si las administraciones fiscales y los jueces deben atender a técnicas jurídicas o formales o deben acudir a la terminología que, de forma estándar, consta en las normas de información financiera.

#### **V. APLICACIÓN DE LAS NIF EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/POR LA UTILIDAD OBTENIDA**

Como se ha mencionado, la Ley del Impuesto sobre la Renta regula la modificación patrimonial del contribuyente derivada de algún ingreso, por lo que el Legislador –para determinar la obtención de la utilidad durante un periodo determinado– retoma las reglas que establecen las Normas de Información Financiera, es decir, la norma jurídica se complementa con las normas de carácter contable, lo cual implica no pensar que estas se contraponen, conforme se expone a continuación:

Con la creación de la Norma de Información Financiera NIF D-4, se establece el tratamiento de *los impuestos a la utilidad*, cuya entrada en vigor aplica para ejercicios fiscales que principiaron a partir del 1º de enero de 2008; tratamiento que es recogido por el *sistema jurídico mexicano* en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El objetivo de la NIF D-4 es establecer las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengados durante el periodo contable<sup>19</sup>, basados en el marco conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie A, principalmente en la NIF A-2, que recogen los postulados básicos de devengación contable y asociación de costos y gastos con ingresos.

La NIF D-4 coincide con las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente con la NIC-12, referente al impuesto a la utilidad, porque se exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones, y que realicen los registros de esas mismas transacciones o hechos económicos.

De manera que la norma internacional refiere al reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

---

<sup>19</sup> Norma de Información Financiera D-4

Lo anterior es importante, toda vez que el contenido de los Artículos 28, párrafo quinto<sup>20</sup>; 76-A, inciso a), puntos 2<sup>21</sup> y 4<sup>22</sup>; 78, párrafo segundo<sup>23</sup>; 180, último párrafo<sup>24</sup>, y 182, fracción II, puntos 3<sup>25</sup> y 5<sup>26</sup>, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considera lo previsto en las Normas de Información Financiera.

En ese contexto, la legislación nacional no contradice ni se opone a las Normas de Información Financiera, las que a su vez son emitidas y concuerdan con las Normas Internacionales de Información Financiera y que regulan de manera contable la determinación del impuesto a la utilidad, sino que se ve complementada con lo dispuesto en las reglas que ahí se recogen para la determinación y cálculo del tributo.

Para la determinación del impuesto sobre la renta en México, tanto el contribuyente como la autoridad fiscal, además de aplicar la normatividad jurídica, deberán considerar las reglas señaladas en las Normas de Información Financiera, ya que estas son importantes para la determinación del impuesto.

---

<sup>20</sup> Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen las normas de información financiera en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en el presente párrafo.

<sup>21</sup> Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

<sup>22</sup> Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

<sup>23</sup> El capital contable deberá actualizarse conforme a las Normas de Información Financiera, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

<sup>24</sup> Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera.

<sup>25</sup> No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en las normas de información financiera.

<sup>26</sup> No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a las normas de información financiera. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de las normas de información financiera y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago...

Ahora bien, para determinar el impuesto correspondiente por la utilidad obtenida, es necesario considerar la aplicación de los costos y gastos con ingresos que se generen durante un mismo periodo.

De esta forma, los costos y gastos a considerarse como deducciones son aquellos que se generaron para la realización de los ingresos obtenidos, ya sea en el mismo periodo o en aquellos en los que deban devengarse los ingresos para obtener un activo que incremente el patrimonio del contribuyente, y que deben ser disminuidos al determinarse el costo de adquisición.

Bajo esa premisa, a los ingresos obtenidos en un lapso específico, se deberán disminuir los costos o gastos; las devoluciones, descuentos o bonificaciones; costo de ventas; gastos por descuentos o bonificaciones; créditos incobrables; cuotas al IMSS, fondo de pensiones, jubilaciones y antigüedad; intereses devengados a cargo y gastos indispensables para la realización de la actividad preponderante del contribuyente.

Para la determinación del impuesto respecto del ejercicio de que se trate, se debe atender a lo siguiente:

<b>Ingresos acumulables</b>	
( - ) <b>Deducciones autorizadas</b>	
( = ) <b>Utilidad fiscal determinada</b>	
( - ) <b>Pérdidas pendientes de amortizar</b>	
( = ) <b>Utilidad fiscal determinada</b>	
( x ) <b>Tasa del impuesto</b>	
( = ) <b>Impuesto determinado</b>	
( - ) <b>ISR de pagos provisionales</b>	
( - ) <b>ISR Retenido</b>	
( = ) <b>Impuesto a cargo del ejercicio</b>	

- \* Devoluciones, descuentos o bonificaciones; costo de ventas;
- \* Gastos por descuentos o bonificaciones;
- \* Créditos incobrables;
- \* Cuotas al IMSS;
- \* Fondo de pensiones, jubilaciones y antigüedad;
- \* Intereses devengados a cargo; y
- \* Gastos indispensables para la realización de la actividad preponderante del contribuyente.

Señalado lo anterior, se advierte que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el cálculo de dicha contribución debe tener en cuenta diversas disposiciones, entre las que están las Normas de Información Financiera, pues en los artículos anteriormente citados de la referida ley, se remite expresamente a las reglas de contabilidad. Entonces, a la luz de las NIF, se infieren las deducciones siguientes:

- *Las devoluciones de mercancías que el contribuyente recibió:* las mercancías que los clientes regresan.
- *Bonificaciones que realizó el contribuyente:* son la disminución en el precio otorgado al efectuar la venta por un acuerdo comercial, tal como una rebaja por volumen de compras<sup>27</sup>.
- *Descuentos que realizó el contribuyente:* son la rebaja que se concede al cliente por pagar en el plazo acordado<sup>28</sup>.
- *Gastos netos de descuentos:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con los descuentos *que recibió* de sus proveedores.
- *Gastos netos de bonificaciones:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con las bonificaciones *que recibió* de sus proveedores.
- *Gastos netos de devoluciones:* erogaciones, realizadas por el contribuyente, disminuidas con las devoluciones *que recibió* de sus proveedores.
- *Las inversiones:* activos fijos, los gastos diferidos, cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos (Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).
  - *Activo fijo:* es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.
  - *Gastos diferidos:* son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
  - *Cargos diferidos:* son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

---

<sup>27</sup> Norma Información Financiera C-3.

<sup>28</sup> *Ibidem.*

- *Erogaciones realizadas en periodos preoperativos*: son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

De ese modo, queda debidamente demostrado que las Normas de Información Financiera –instrumentos observados con un criterio contable– pueden, en el contexto jurídico, *complementar las disposiciones legales fiscales, sobre todo cuando se toman en consideración los conceptos aplicables para la determinación del impuesto correspondiente a las utilidades o ganancias obtenidas en un periodo determinado.*

## **VI. CONCLUSIONES**

1. No hay conflicto en la relación entre las Normas de Información Financiera, nacionales y/o internacionales, con las normas jurídico-tributarias, porque la contabilidad, como técnica, retoma hechos y situaciones económicas que se traducen en reglas contables. En una relación inversa, la técnica contable puede elaborar conceptos que con posterioridad sean regulados en una disposición jurídica-tributaria.

2. La norma jurídica fiscal establece que debe permitirse, estructuralmente, la deducción de todos los gastos necesarios para la generación del ingreso; clasificándolos respecto al monto, forma y periodo fiscal en que pueden ser deducidos pero sin definirlos, lo cual genera controversias jurídicas en la sede administrativa y judicial, respecto a la pertinencia de considerar un gasto determinado como deducción. Sin embargo, al revisar las Normas de Información Financiera, se pueden advertir conceptos económicos contables congruentes con la regulación jurídica-fiscal que ayudan a resolver la controversia.

3. Es conveniente proponer a los Estados que establezcan en sus leyes del impuesto sobre la renta/por la utilidad obtenida, una regla para remitirse a las Normas de Información Financiera, internacional y nacional, en la interpretación de los conceptos económicos contables, condicionada a ser compatible con la naturaleza del impuesto y su regulación jurídica, para facilitar su interpretación.

4. La incorporación de la remisión de las Normas de Información Financiera en las normas tributarias no debe ser necesariamente por reforma legislativa, ya que también puede ser ordenada por los jueces, tal como está comenzando a suceder en México, con las tesis aisladas I.4o.A.797 A (9a.) y I.4o.A.799 A, emitidas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

## VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

*Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos*, OCDE.

*Normas de Información Financiera*, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2015.

### 2. Legislación

*Ley del Impuesto sobre la Renta*.

### 3. Sitios de Internet

*Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 1, Supletoriedad de las Normas Internacionales de Información Financiera*, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, 2005, <http://www.cinif.org.mx/imagenes/interpretaciones/INIF-1.pdf>.

*Semanario Judicial de la Federación*, <http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/Semanario-Index.aspx>.

---

## REFLEXIONES SOBRE UN DOMICILIO VIRTUAL

Gustavo Arturo ESQUIVEL VÁZQUEZ<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción*. II. *Concepto de Domicilio*. III. *Distintas clases de domicilio*.  
IV. *Un domicilio virtual*. V. *Conclusiones*. VI. *Fuentes de información*.

### RESUMEN

La legislación común define al domicilio como un lugar para residir y se puede designar un lugar diverso para el cumplimiento de ciertas obligaciones, pero con el avance de la informática, se crea un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet, que puede considerarse un domicilio virtual.

### PALABRAS CLAVE

Domicilio convencional. Notificación. Domicilio virtual. Atributo de la persona.

### ABSTRACT

The Law defines domicile as a place for living and it's possible to indicate a different domicile for legal purposes. With recent technology, there is an electronic communication system in Internet, like a virtual domicile.

### KEY WORDS

Domicile. Notice. Virtual domicile. Attribute of person.

## I. INTRODUCCIÓN

Con el avance de las herramientas informáticas, la doctrina acerca de los conceptos jurídicos fundamentales se encuentra en actualización, tal y como acontece específicamente con el atributo de la persona, referente al domicilio, que se ha caracterizado por un lugar físico, siendo que en las primeras décadas del siglo veintiuno, ya puede considerarse que en la legislación se agregan sitios virtuales que tienen consecuencias jurídicas similares a las de un domicilio físico.

En el presente artículo se presentan opiniones doctrinarias acerca del domicilio como atributo de la persona, de distintas clases de domicilio, para finalmente abordar la posibilidad de considerar como un domicilio virtual al buzón tributario, al recibirse en él notificaciones de la autoridad, así como lo que ha expresado el Alto Tribunal de este país acerca de su constitucionalidad.

---

<sup>1</sup> Integrante de los Claustros de Doctores en Derecho de los posgrados de la Universidad Nacional Autónoma de México y de la Universidad Panamericana.

## II. CONCEPTO DE DOMICILIO

En la doctrina se considera que el domicilio es un atributo de la persona y que tiene consecuencias jurídicas, tal y como lo sostiene Rojina Villegas de la siguiente manera:

El domicilio es un atributo más de la persona. Se define como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él.

[...]

Como el domicilio es un atributo de la persona, es decir, una medida necesaria para centralizar un sinnúmero de consecuencias jurídicas, para referir a un sitio el ejercicio de los derechos, el cumplimiento de las obligaciones, la competencia del juez, el lugar para hacer notificaciones, emplazamientos, etc.

[...]

7.- *Efectos del domicilio en general.*- Uno de los temas más importantes por sus efectos prácticos, es el relativo a determinar las consecuencias jurídicas del domicilio, que podemos concretar en los términos siguientes:

1ª.- Determina el lugar para recibir comunicaciones, interpelaciones, y notificaciones en general<sup>2</sup>.

Por su parte Brena Sesma ha expresado que:

El relieve jurídico del domicilio es mucho menos intenso que el de aquellos atributos que juegan un papel más importante, [...] sin embargo, su trascendencia radica en la posibilidad de ubicar a una persona para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones y determinar la competencia de los tribunales.

En términos amplios, el domicilio es el espacio de habitación de una persona, el lugar en donde tiene su casa. Jurídicamente es el lugar en donde una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él<sup>3</sup>.

Tal y como se desprende de ambos autores, el domicilio además de ser un atributo de la persona, resulta trascendente para determinar el lugar del cumplimiento de obligaciones en lo general y en especial para recibir notificaciones de la autoridad.

Resultando muy relevante lo referente a la recepción de notificaciones de la autoridad, puesto que se considera que la notificación es un medio de comunicación procesal o procedimental, y que se ha definido como: "La *notificación* es el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se le reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal (De Pina Millan)"<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil. Introducción, personas y familia*, 14ª. ed., México, Porrúa, 1977, t. I, pp. 187-188 y 191.

<sup>3</sup> Brena Sesma, Ingrid, "Personas y familia", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, t. XII, p. 724.

<sup>4</sup> *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, t. V, M-P, p. 76.



En igual sentido se define a la notificación en la tradición anglosajona como:

*NOTICE "information concerning a fact, actually communicated to a person by an authorized person, or actually derived by him from a proper source. 215" F. 2d 415, 417. Notice to a defendant of a lawsuit which has been instituted against him or of an action in which he may have an interest to defend is accomplished by serving of process on him*<sup>5</sup>.

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el concepto de domicilio establecido en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha de entenderse de modo amplio y flexible, que ha de extenderse no solamente al domicilio entendido como aquel lugar en el que un individuo fija su residencia indefinidamente, sino a todo espacio cerrado en el que el individuo pernocte y tenga guardadas las cosas pertenecientes a su intimidad, ya sea de manera permanente o esporádica o temporal, tal y como se aprecia de la siguiente tesis:

DOMICILIO. SU CONCEPTO PARA EFECTOS DE PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL.

El concepto de domicilio que contempla el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no coincide plenamente con el utilizado en el derecho privado y en especial en los artículos 29, 30 y 31 del Código Civil Federal, como punto de localización de la persona o lugar de ejercicio de derechos y obligaciones. El concepto subyacente a los diversos párrafos del artículo 16 constitucional ha de entenderse de modo amplio y flexible, ya que se trata de defender los ámbitos en los que se desarrolla la vida privada de las personas, debiendo interpretarse -de conformidad con el segundo párrafo del artículo 1o. constitucional- a la luz de los principios que tienden a extender al máximo la protección a la dignidad y a la intimidad de la persona, ya que en el domicilio se concreta la posibilidad de cada individuo de erigir ámbitos privados que excluyen la observación de los demás y de las autoridades del Estado. Así las cosas, el domicilio, en el sentido de la Constitución, es cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente. En este sentido, el destino o uso constituye el elemento esencial para la delimitación de los espacios constitucionalmente protegidos, de ahí que resulten irrelevantes la ubicación, la configuración física, su carácter de mueble o inmueble, el tipo de título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo. Así las cosas, la protección constitucional del domicilio exige que con independencia de la configuración del espacio, sus signos externos revelen la clara voluntad de su titular de excluir dicho espacio y la actividad en él desarrollada del conocimiento e intromisión de terceros. En el mismo sentido, la protección que dispensa el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha de extenderse no solamente al domicilio entendido como aquel lugar en

---

<sup>5</sup> Gifis, Steven H., *Law Dictionary*, Hauppauge, Barron's Educational Series, Inc., 1984, p. 317.

el que un individuo fija su residencia indefinidamente, sino a todo espacio cerrado en el que el individuo pernocte y tenga guardadas las cosas pertenecientes a su intimidad, ya sea de manera permanente o esporádica o temporal, como puede ser la habitación de un hotel. Existen personas que por específicas actividades y dedicaciones, pasan la mayor parte de su tiempo en hoteles y no por ello se puede decir que pierden su derecho a la intimidad, pues sería tanto como privarles de un derecho inherente a su personalidad que no puede ser dividido por espacios temporales o locales. Ahora bien, no sobra señalar que las habitaciones de este tipo de establecimientos pueden ser utilizadas para realizar otro tipo de actividades de carácter profesional, mercantil o de otra naturaleza, en cuyo caso no se considerarán domicilio de quien las usa para tales fines. En el caso de los domicilios móviles, es importante señalar que -en principio- los automóviles no son domicilios para los efectos aquí expuestos, sin embargo, se puede dar el caso de aquellos habitáculos móviles remolcados, normalmente conocidos como roulottes, campers o autocaravanas, los cuales gozarán de protección constitucional cuando sean aptos para servir de auténtica vivienda.

Amparo directo en revisión 2420/2011. 11 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González<sup>6</sup>.

Con lo cual se puede apreciar que el concepto de domicilio básicamente hace referencia a un lugar físico y tangible, incluso se resalta como un elemento interesante el que se pernocte en tal lugar, al precisar que domicilio es: *todo espacio cerrado en el que el individuo pernocte y tenga guardadas las cosas pertenecientes a su intimidad, ya sea de manera permanente o esporádica o temporal.*

### III. DISTINTAS CLASES DE DOMICILIO

En la legislación se establecen diferentes clases de domicilio, los cuales pueden coincidir entre ellos o resultar diversos, así se tiene que en el Código Civil Federal se encuentran definidos como *real* (Artículos 29 y 33), *legal* (Artículos 30 y 31) y *convencional* (Artículo 34), y por otra parte y en especial por el tema que se trata, en el Código Fiscal de la Federación se define un domicilio *fiscal* (Artículo 10), dispositivos que enseguida se transcriben:

Código Civil Federal

Artículo 29.- El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

---

<sup>6</sup> Tesis 1a. CXVI/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro IX, t. 1, junio de 2012, p. 258.

Artículo 30.- El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.

Artículo 31.- Se reputa domicilio legal:

I. Del menor de edad no emancipado, el de la persona a cuya patria potestad está sujeto;

II. Del menor de edad que no esté bajo la patria potestad y del mayor incapacitado, el de su tutor;

III. En el caso de menores o incapaces abandonados, el que resulte conforme a las circunstancias previstas en el artículo 29;

IV. De los cónyuges, aquél en el cual éstos vivan de consuno, sin perjuicio del derecho de cada cónyuge de fijar su domicilio en la forma prevista en el artículo 29;

V. De los militares en servicio activo, el lugar en que están destinados;

VI. De los servidores públicos, el lugar donde desempeñan sus funciones por más de seis meses;

VII. De los funcionarios diplomáticos, el último que hayan tenido en el territorio del estado acreditante, salvo con respecto a las obligaciones contraídas localmente;

VIII. De las personas que residan temporalmente en el país en el desempeño de una comisión o empleo de su gobierno o de un organismo internacional, será el del estado que los haya designado o el que hubieren tenido antes de dicha designación respectivamente, salvo con respecto a obligaciones contraídas localmente; y

IX. De los sentenciados a sufrir una pena privativa de la libertad por más de seis meses, la población en que la extingan, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a la condena; en cuanto a las relaciones anteriores, los sentenciados conservarán el último domicilio que hayan tenido.

Artículo 33.- Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración. Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera. Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Artículo 34.- Se tiene derecho de designar un domicilio convencional para el cumplimiento de determinadas obligaciones.

Código Fiscal de la Federación

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación.

Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

De los dispositivos antes transcritos se advierte que se refieren a lugares físicos, tangibles, en los cuales las personas, tanto física como moral (colectivas), pueden ejercer sus derechos o cumplir obligaciones

A lo que se añade que para el caso de haber optado por señalar un domicilio convencional para atender el cumplimiento de determinadas obligaciones, carácter procesal (o procedimental), el Poder Judicial Federal ha sustentado que la designación de un domicilio convencional atiende a la voluntad de los interesados que consideran que en ese lugar serán eficazmente localizados, incluso en caso de una controversia judicial, tal y como se advierte de la siguiente jurisprudencia:

EMPLAZAMIENTO. ES VÁLIDO PRACTICARLO EN EL DOMICILIO CONVENCIONAL CUANDO EN EL CONTRATO BASE DE LA ACCIÓN ASÍ LO HAYAN SEÑALADO LAS PARTES (LEGISLACIONES DEL ESTADO DE JALISCO Y DEL DISTRITO FEDERAL).

El emplazamiento es el acto procesal por virtud del cual se hace del conocimiento

de la parte demandada la existencia de una demanda instaurada en su contra, proporcionándole la posibilidad de una oportuna defensa y cuya finalidad es que las autoridades jurisdiccionales dentro de un proceso, o en un procedimiento seguido en forma de juicio, cumplan con la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ahora bien, de los Códigos de Procedimientos Civiles del Distrito Federal y del Estado de Jalisco se advierte que el emplazamiento debe efectuarse personalmente en el domicilio que hayan señalado los litigantes en el primero de sus escritos, y que puede practicarse en el domicilio donde habite el demandado, donde tenga el principal asiento de sus negocios, e incluso en cualquier otro domicilio, o donde se le hallare; de lo que se infiere que no tiene que ser ineludiblemente en el domicilio donde habite o resida (casa habitación), lo cual cobra sentido, en atención a la intención del legislador consistente en proporcionar los medios para que el demandado tenga efectivo conocimiento del juicio entablado en su contra, para no dejarlo en estado de indefensión y tutelar su garantía de audiencia. Por tanto, es válido practicar el emplazamiento en el domicilio convencional que las partes, en ejercicio de sus derechos sustantivos, señalen en el contrato base de la acción, sin que ello implique la renuncia, modificación o alteración a las normas procesales, ya que la designación de un domicilio convencional atiende a la voluntad de los contratantes que consideran que en ese lugar serán eficazmente localizados, incluso en caso de una contienda judicial sin que por ello dejen de observarse las formalidades que todo acto de notificación debe revestir. Contradicción de tesis 108/2007-PS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito. 27 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata. Tesis de jurisprudencia 31/2008. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha veintiséis de marzo de dos mil ocho<sup>7</sup>.

#### **IV. UN DOMICILIO VIRTUAL**

Con los avances tecnológicos y la desmaterialización de los actos de autoridad, consistentes en la utilización del Internet para llevar a cabo trámites, se ha creado un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria denominado *buzón tributario*, que ha quedado regulado en el Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

---

<sup>7</sup> Tesis 1a./J. 31/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, junio de 2008, p. 200.

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal. Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general.

La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Como se puede advertir del dispositivo antes transcrito, el sistema de comunicación electrónico consistente en el *buzón tributario*, tiene como objetivo no solamente que los contribuyentes presenten promociones, solicitudes, avisos, o den cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y puedan realizar consultas sobre su situación fiscal, también que la autoridad fiscal realice la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

De tal manera que el *buzón tributario* al ubicarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no es un lugar físico y tangible como lo sería un domicilio convencional y por ende es una especie de domicilio virtual reconocido por el Código Fiscal de la Federación, para que el contribuyente pueda interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tenga la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita la autoridad y que, por la misma vía, deba presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto en su jurisprudencia que el Artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, no vulnera el derecho de igualdad y el de seguridad jurídica, consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, jurisprudencias que son del tenor siguiente:

BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA IGUALDAD (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013). El citado precepto dispone que las

personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a sus obligaciones y requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite advertir que, atendiendo al carácter de contribuyente que le puede asistir a las personas físicas y morales inscritas en el citado Registro, la norma establece para todas ellas, bajo idénticas circunstancias e implicaciones, la asignación del buzón tributario para los efectos señalados. En esos términos el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, al establecer el referido medio de comunicación electrónico entre la autoridad hacendaria y los contribuyentes, no viola el derecho a la igualdad reconocido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su vocación normativa se circunscribe a dar existencia jurídica al buzón tributario y a delimitar lo que podrá enviarse a través de él, sin que en ello exista distinción de cualquier clase entre los sujetos destinatarios de la norma.

Tesis de jurisprudencia 138/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis<sup>8</sup>.

BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013). El citado precepto dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del

---

<sup>8</sup> Tesis 2a./J. 138/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. I, octubre de 2016, p. 693.

Código Fiscal de la Federación sólo instaure un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, no viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario. Tesis de jurisprudencia 137/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis<sup>9</sup>.

En similares condiciones se encontraría el Sistema de Juicio en Línea que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que contempla que las notificaciones se considerarán legalmente efectuadas cuando el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal genere el Acuse de Recibo Electrónico donde conste la fecha y hora en que la o las partes notificadas ingresaron al Expediente Electrónico generado en el Sistema de Juicio en Línea, lo que deberá suceder dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la fecha de envío del aviso a la *dirección de correo electrónico* de la o las partes a notificar; tal y como lo establece el Artículo 58-N de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuyo texto en la parte en que interesa es el siguiente:

Artículo 58-N.- Las notificaciones que se practiquen dentro del juicio en línea, se efectuarán conforme a lo siguiente:

[...]

III.- El actuario enviará a la Dirección de Correo Electrónico de la o las partes a notificar, un aviso informándole que se ha dictado una actuación o resolución en el Expediente

---

<sup>9</sup> Tesis 2a./J. 137/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. I, octubre de 2016, p. 694.



Electrónico, la cual está disponible en el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal.

IV.- El Sistema de Justicia en Línea del Tribunal registrará la fecha y hora en que se efectúe el envío señalado en la fracción anterior.

V.- Se tendrá como legalmente practicada la notificación, conforme a lo señalado en las fracciones anteriores, cuando el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal genere el Acuse de Recibo Electrónico donde conste la fecha y hora en que la o las partes notificadas ingresaron al Expediente Electrónico, lo que deberá suceder dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la fecha de envío del aviso a la Dirección de Correo Electrónico de la o las partes a notificar.

VI.- En caso de que en el plazo señalado en la fracción anterior, el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal no genere el acuse de recibo donde conste que la notificación fue realizada, la misma se efectuará mediante lista y por Boletín Procesal al cuarto día hábil contado a partir de la fecha de envío del Correo Electrónico, fecha en que se tendrá por legalmente notificado

## **V. CONCLUSIONES**

1. El domicilio es un atributo de la personalidad y resulta útil para determinar el lugar del cumplimiento de obligaciones y recibir notificaciones de la autoridad.

2. La notificación es un medio de comunicación procedimental o procesal, entre la autoridad y los gobernados.

3. Con los avances tecnológicos y la desmaterialización de los actos de autoridad, consistentes en la utilización de Internet para llevar a cabo trámites, se están creando sistemas de comunicaciones electrónicos, para que el gobernado pueda interactuar e intercambiar información con la autoridad, se efectúe la notificación de cualquier acto o resolución administrativa o jurisdiccional y que, por la misma vía, se puedan presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación particular.

## VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliográficas

BRENA SESMA, Ingrid, "Personas y familia", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, t. XII, pp. 724.

*Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, t. V, M-P, p. 76.

GIFIS, Steven H., *Law Dictionary*, Hauppauge, Barron's Educational Series, Inc., 1984, p. 317.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de Derecho Civil. Introducción, personas y familia*, 14ª. ed., México, Porrúa, 1977, t. I, pp. 187-188 y 191.

### 2. Informáticas

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>.

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/>.

### 3. Legislativas

*Código Civil Federal.*

*Código Fiscal de la Federación.*

*Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

---

## LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL Y LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Gabriel Coanacoac VÁZQUEZ PÉREZ<sup>1</sup>

### SUMARIO

*I. Introducción. II. Estado y función jurisdiccional. III. Interpretación. IV. Escuelas de interpretación. V. Reflexiones finales.*

### RESUMEN

Se propone exponer, a grandes rasgos, la evolución de algunas de las principales escuelas de interpretación, como actividad esencial de la función jurisdiccional, y el estrecho vínculo con la caracterización del Estado.

### I. INTRODUCCIÓN

Si bien, la interpretación constituye una de las actividades esenciales de la función jurisdiccional; aquella no puede desvincularse del contexto en que se desenvuelve dicha función.

En la consolidación y defensa de un Estado democrático de Derecho, es imposterable analizar, destacando todas las herramientas de que se dispone para la tutela de los derechos y garantías del ser humano, ya que el regreso al uso de métodos de interpretación ya superados podría poner en riesgo el avance hasta ahora alcanzado para proteger a la persona frente al poder público.

Realizar un breve repaso por la evolución de las diferentes formas de interpretación nos muestra que existe un paralelismo entre las escuelas de interpretación y ciertos Estados que únicamente atendían a criterios formales, vacíos de contenido axiológico, a diferencia de las nuevas etapas del Estado democrático de Derecho, en que es imprescindible la perspectiva de la protección a la dignidad humana en cualquiera de las formas del poder público.

La evolución de la interpretación que permite no solo limitarse a la letra de la ley, sino atribuirle una connotación que sea acorde con la tutela de los derechos humanos, es un imperativo ante las amenazas que existen en su contra.

---

<sup>1</sup> Magistrado Presidente de la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa por el año 2018.

## II. ESTADO Y FUNCIÓN JURISDICCIONAL

La evolución de la función jurisdiccional se encuentra estrechamente vinculada a la concepción del propio Estado.

Desde sus orígenes, la función jurisdiccional ha recurrido a la herramienta de la interpretación para su ejercicio. En este sentido, la revisión de los métodos de interpretación puede guiarnos sobre un hilo conductor de la evolución, también, del perfil de la función jurisdiccional y el Estado, del cual forma parte.

En algunos momentos de la historia se ha pretendido defender que la interpretación irrestricta de la ley era acorde con el Estado de Derecho, sin embargo, la realidad nos demostró que esa perspectiva fue insuficiente para limitar el ejercicio del poder público frente a los abusos y atropellos a la dignidad humana.

El Estado no solo debía ceñirse al cumplimiento de la ley, para ser caracterizado como un Estado de Derecho, sino que también debía dotar de contenido axiológico a la ley para sujetarse a ella, ya fuere en el ámbito administrativo, en el legislativo o incluso en el jurisdiccional.

Actualmente, la función jurisdiccional no podría concebirse sin el vínculo indisoluble que debe tener el Estado a la tutela de los derechos humanos, en el contexto de un Estado democrático de Derecho.

La legitimación de la función jurisdiccional no radica principalmente en la forma en que hayan sido designados los jueces –aunque también sea relevante–, sino en cómo se ejerce la función, mediante una interpretación que sea acorde con la cualidad de un Estado garantista de los derechos fundamentales y, por tanto, que la función jurisdiccional también cumpla con dicho objetivo.

La función jurisdiccional se legitima en su ejercicio en lo formal mediante la herramienta metodológica que utiliza para el ejercicio de la función; y, se legitima en lo sustancial, en la orientación axiológica de sus resoluciones. Para ello se recurre sin duda a la interpretación.

Desde la aprobación y aplicación de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, las sentencias de los órganos jurisdiccionales son cada vez más objeto de análisis y escrutinio público.

Las herramientas metodológicas para el análisis de las sentencias deben ser precisamente los métodos que deben ser empleados en la elaboración de las mismas a partir de la interpretación y argumentación que se realice en las propias sentencias.

En ese sentido, es relevante hacer un repaso y actualización sobre el debate acerca de la interpretación.

### III. INTERPRETACIÓN

Para decir el derecho, a partir de la ley, se requiere llevar a cabo una interpretación jurídica. Al cuestionarnos sobre el significado de la palabra interpretación, recordemos que, desde nuestros estudios de licenciatura, se nos enseñó que el Dr. García Máynez exponía que la interpretación jurídica era desentrañar el significado de la norma jurídica que se va a aplicar<sup>2</sup>.

De acuerdo con el Dr. Imer B. Flores, dicha concepción genera una actitud mecánica o esotérica, al referirse a sacar de las entrañas o como si el producto de interpretar una norma tuviera –o debiera tener–, de entrada, un único sentido o significado.

A diferencia de otra perspectiva en la que, siguiendo a este mismo autor, la interpretación es atribución de un significado plausible dentro de una infinidad de estos, lo cual denota una actividad activa y creadora, no solo pasiva y aplicativa.

Tradicionalmente, sigue exponiendo, se ha considerado que la función jurisdiccional utiliza un método aplicativo del Derecho, que se complementa con esta perspectiva clásica de la interpretación jurídica mediante la cual se obtiene un único sentido a la norma que se aplica al caso concreto, a partir del modelo formalista.

A pesar de ello, señalaba que, se había escrito mucho en los últimos ochenta años para mostrar que el funcionamiento del Derecho no consiste en una operación de lógica deductiva, o por lo menos no solamente en eso. Sin embargo, apuntaba también, parte del problema es que no se atinaba a crear una teoría que respondiera cuándo y hasta dónde debe emplearse la lógica deductiva, y cuándo no debe ser usada, ni se consigue explicar con precisión, los criterios con los que la Lógica deba ser reemplazada en estos casos<sup>3</sup>.

En la obra de referencia, Luis Recaséns señala la crítica que se ha realizado al papel desempeñado por la Lógica en los métodos de interpretación y si ello afecta la Teoría General del Derecho, y para ello destaca que esta únicamente pretende definir lo que debe entenderse por Derecho, desde un punto de vista estrictamente formal, sin que se aborde el contenido del mismo; además de tratar la función creadora de la atribución judicial, desde el punto de vista formal, señalando que la norma general nunca es Derecho directamente aplicable.

Sin duda –continúa señalando–, las dimensiones creadoras serán ciertamente de menor cuantía en aquellos casos en que los hechos jurídicos relevantes encajan unívocamente dentro de una calificación jurídica muy sencilla, que no ofrece lugar a ninguna duda, y en los que además también se presenta como indiscutible cuál sea la norma aplicable, pues el sentido de esta aparece con plena claridad y con rigurosa precisión. En cambio, se contempla

---

<sup>2</sup> Citado por Flores Mendoza, Imer B., "Apuntes para una teoría –y práctica– del Derecho Judicial: algunas reflexiones críticas sobre técnica jurídica," *Reforma Judicial. Revista Mexicana de Justicia*, enero de 2006, p. 11, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/reforma-judicial/article/view/8649/10679>, consultado el 28 mayo 2018.

<sup>3</sup> Recaséns Siches, Luis, *Nueva filosofía de la interpretación del Derecho*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1980, p. 27.

con relieve mayor la dimensión creadora de la función judicial cuando enfrentamos casos más complicados o difíciles<sup>4</sup>.

Ahora bien, cabe destacar que el autor en cita subrayaba un tema hasta ahora irresoluble, respecto a la seguridad jurídica, después de percatarse del verdadero alcance de la función jurisdiccional.

Por su parte, el Dr. Imer B. Flores, asevera que la nueva perspectiva interpretativa plantea una mayor relevancia a los distintos métodos interpretativos, a partir de los cuales, la Argumentación Jurídica nos define cuál es norma jurídica adecuada<sup>5</sup>.

Ahora bien, ha sido tal el giro que se le otorgado a la perspectiva de la interpretación que Gustavo Zagrebelsky dice: "la búsqueda de la regla no viene determinada por el método, sino que es el método el que está en función (dirección) de la búsqueda, dependiendo de lo que se quiere encontrar. El método es, en general, sólo un expediente argumentativo para mostrar que la regla extraída del ordenamiento es una regla posible, es decir, justificable en un ordenamiento dado"<sup>6</sup>. Continúa destacando la necesidad de la existencia de diversos métodos interpretativos y característica de nuestra cultura jurídica.

#### **IV. ESCUELAS DE INTERPRETACIÓN**

A continuación, haremos un breve repaso sobre algunas de las principales escuelas de interpretación, siguiendo tanto al Dr. Manuel Hallivis como el Dr. Imer B. Flores, quienes plantean una primera distinción entre los métodos, escuelas formalistas y anti-formalistas.

##### *1. Escuelas formalistas*

La primera escuela de interpretación a que se refiere el Dr. Manuel Hallivis es la exegética, por ser la que realmente considera como iniciadora de la labor interpretativa de la era moderna. En ese sentido, su método es el gramatical, que implicaba un respeto absoluto al texto legal, tomándolo en su sentido gramatical; dicho autor cita un texto de Rodríguez Cepeda, quien dice que la exégesis es "parte de la letra de la ley para establecer una serie de raciocinios o silogismos, basados en los tres principios fundamentales de la lógica formal: el de identidad, el de contradicción y el de *tertium non datur*"<sup>7</sup>.

Más tarde encontramos, de acuerdo con la obra del Dr. Manuel Hallivis, la Escuela Histórica del Derecho o Escuela Alemana del Nuevo Derecho, cuyo mayor exponente fue Federico von Savigny, quien señalaba que el Derecho no podía ser creado arbitrariamente por el legislador, sino que sus verdaderas fuentes eran la costumbre que, al practicarse continuamente, terminan por convertirse en normas jurídicas que, en el curso de su desarrollo, se reforzaban por la jurisprudencia científica y la acción de los juristas. Ante

<sup>4</sup> *Ibidem*, pp. 210-220.

<sup>5</sup> Flores, Imer B., *op. cit.*, p. 11.

<sup>6</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, 4ª. ed., Madrid, Trotta, 2002, p. 134.

<sup>7</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2012, pp. 106 y 110.

la codificación, lo que se debería hacer era interpretar el verdadero Derecho, contenido en el espíritu del pueblo.

Otro método, conforme a la citada obra, es el lógico sistemático, que propone ir más allá de la letra de la ley o de la voluntad del legislador, para llegar al contexto en el que se inserta el concepto jurídico y la relación jurídica a la cual es aplicada; y, en este método formalista, también tenemos el método analítico, que insta a emplear herramientas analíticas no solo en las clasificaciones y distinciones, sino también en las concepciones, definiciones y estipulaciones.

## 2. Escuelas anti-formalistas

Dentro de este modelo, el Dr. Manuel Hallivis manifiesta al teleológico; el eje metodológico de esta corriente es la apreciación de los intereses de las partes, esta doctrina interpreta la ley según sus fines, cuya determinación presupone un análisis que rebasa el histórico, para llegar al valorativo; considera que los intereses en conflicto y la finalidad de los jueces va a consistir en satisfacer y equilibrar intereses. Es encabezado por Rudolf von Ihering<sup>8</sup>.

Por otro lado, está el modelo sociológico, escuela denominada "Jurisprudencia Sociológica Norteamericana". Oliver Wendell Holmes lidera esta corriente, quien además fue uno de los más grandes jueces norteamericanos y consideró que el camino para resolver los problemas que se enfrentaban en las nuevas realidades no era a través del puro razonamiento deductivo, sino la comprensión y la ponderación valorativa de las realidades sociales, reconociendo con esto, a decir del Dr. Manuel Hallivis en consulta, que el Derecho no es solo lógica, sino que además es un instrumento para la vida social, lo que llevó precisamente a que el juez debería tener un gran conocimiento sociológico de las realidades, que le sirva para formular normas generales e individuales basadas en criterios de justicia<sup>9</sup>.

Dentro de estos modelos anti-formalistas está la Escuela del Interés Social. Roscoe Pound es uno de los máximos exponentes de ella; *un tema recurrente en él es su preocupación por averiguar cómo se puede llegar a la elaboración de sentencias justas. Su noción de justicia significa lograr una aplicación judicial mediante patrones fijos que permita a los individuos prever un resultado y otorgue una razonable seguridad de que todos recibirán un trato igual*<sup>10</sup>.

Así vemos que existe una evolución de métodos formales que se circunscribían al texto jurídico, y a la Lógica Jurídica, mediante las diferentes vertientes, hasta los métodos anti-formalistas, que han dejado de lado precisamente la literalidad del texto, para utilizar algunas herramientas externas a ella, como por ejemplo, los intereses de las partes, la realidad o el contexto histórico mismo.

---

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 152.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 162.

<sup>10</sup> Pound, Roscoe, *Introducción a la Filosofía del Derecho*. Citado por Hallivis, Manuel, *op. cit.*, p. 166.

### 3. Ronald Dworkin (Modelo constructivo)

Aun cuando es muy extensa la literatura en torno a la interpretación, no quisiera dejar de destacar el trabajo de uno de los autores que representan un parteaguas en el tema.

Ronald Dworkin es uno de los filósofos jurídicos más importantes de los últimos años, poniendo en el centro del debate no solo las cuestiones de mayor actualidad, por ejemplo, en sus estudios sobre la lectura moral de la Constitución, donde aborda temáticas como el aborto, la eutanasia, el derecho a las preferencias sexuales, entre muchos otros, sino también otras de carácter general, de índole básica para el Derecho, como su concepto mismo, los principios jurídicos y su obligatoriedad.

Respecto de los principios jurídicos y las reglas jurídicas<sup>11</sup> manifiesta que existen dos vertientes; la que considera a los principios jurídicos como obligatorios para los jueces y, por tanto, deben emplearlos para resolver las controversias a ellos sometidos o, en caso contrario, tales principios no son obligatorios y los jueces buscan más allá del Derecho y recurren a tales principios para resolver las controversias. En tanto que en el primer supuesto, la observancia de los principios es un deber jurídico y, por ende, la actuación judicial es plenamente jurídica, en el segundo solo se advierte una irregularidad, en el que la decisión judicial es arbitraria sin respaldo legal.

Sobre el particular, Dworkin señala:

Los positivistas sostienen que cuando un caso no es cubierto por una regla clara, el juez debe ejercitar su discreción para resolver ese caso mediante lo que equivale a una nueva legislación. Sin embargo, hace todo un análisis de las diferentes connotaciones de discreción y sus implicaciones sobre la obligatoriedad al juez y su vinculación con las reglas para demostrar que los positivistas aún no tienen resueltas diferentes contradicciones con su propio modelo y la obligatoriedad de los principios jurídicos así como la fuente de validez de los mismos<sup>12</sup>.

De acuerdo al Dr. Manuel Hallivis, Dworkin *establece que para decidir un caso difícil se deben satisfacer dos principios: el de coherencia con el material histórico-jurídico que atañe al caso, (sea práctica judicial, disposiciones legales o preceptos constitucionales) y el de que la decisión esté apegada a la justicia y la equidad. Los jueces deben decidir los casos difíciles, mediante un juicio interpretativo, en que se tome en cuenta la justicia, la equidad y el debido proceso legal. Su idea es tratar los problemas jurídicos desde la mejor perspectiva posible*<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Dworkin, Ronald, *¿Es el Derecho un sistema de reglas?*, México, Instituto de Investigaciones Filosóficas-UNAM, 1977, Cuadernos de Crítica, número 5, pp. 28-32.

<sup>12</sup> *Ibidem*, pp. 32-53.

<sup>13</sup> Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, 5ª. ed., trad. de Martha Guastavino, Barcelona, Ariel, 2002, pp. 147-150; Pérez Carrillo, Agustín, *La derrotabilidad del Derecho*, México, Fontamara, 2003, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, número 89, p. 114. Citado por Hallivis. Manuel, *op. cit.*, p. 228.



## V. REFLEXIONES FINALES

Reiteramos que la perspectiva de la función jurisdiccional se encuentra de la mano de la concepción del Estado mismo.

Después de la Segunda Guerra Mundial, y que el mundo pudo advertir los excesos del Estado nazi, del fascismo, así como del comunismo, la filosofía jurídica ha reaccionado en forma enérgica planteando una crítica fundamental al formalismo que permitió cualquier contenido a las normas jurídicas, así como también en contra de los diferentes métodos de interpretación que permitieron esos excesos.

La tendencia para llenar de contenido a las normas jurídicas de los derechos fundamentales ha sido la que siguió a este periodo, el cual la humanidad no debiera olvidar, porque lamentablemente en algunas partes del mundo se pueden avizorar preocupantes signos de discriminación, violencia racial y desprecio por la dignidad humana, bajo la pretendida justificación de valores abstractos, ya sea de nacionalismos, regionalismos, pureza racial, e incluso, por conceptos como la seguridad pública, nacional o internacional, en contra del terrorismo.

Al respecto, estoy convencido que la teoría del garantismo expuesta por Luigi Ferrajoli, utilizando el método del positivismo analítico, ha logrado exponer una teoría del Derecho que interpreta la ley utilizando los principios y derechos humanos incorporados en la misma, para llegar a la conclusión de que es el mejor vehículo para garantizar los derechos fundamentales del individuo.

Considero que esta teoría está recogida por nuestro propio Artículo 1° de la Constitución, que ordena: *“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”*.

Esta teoría del garantismo<sup>14</sup> no solo expone una teoría que brinda herramientas de interpretación, sino incluso para el legislador, quien se encuentra obligado por los propios principios jurídicos aceptados como obligatorios, al menos por los países occidentales, que recogen los derechos humanos de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, así como la Convención Americana de los Derechos del Hombre.

También ha orientado a que, conforme a los instrumentos internacionales de protección a los derechos humanos, se hayan emitido sentencias, por ejemplo de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, que obligan a nuestro país a observar y garantizar tales derechos, no solo por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sino por todos los órganos jurisdiccionales cuyas resoluciones son vinculantes para nuestro país.

En este sentido, considero que existe la posibilidad de que la interpretación de la ley genere diferentes resultados, es decir, no solo una interpretación, incluso varias

---

<sup>14</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, 4ª. ed., Madrid, Trotta, 2000, pp. 851 y ss.

favorables, y de ellas se debe aplicar la que favorezca con la más amplia protección a los derechos humanos del individuo.

La evolución del pensamiento humano debe ponerse al servicio de la dignidad humana para su protección y garantía. De ahí que la interpretación de la ley, así como los diferentes métodos al respecto, debe guardar congruencia con los derechos humanos y certidumbre jurídica.

En el ámbito administrativo, existen postulados jurídicos que protegen al ámbito público, entre ellos el interés fiscal, por ejemplo, la presunción de legalidad de los actos administrativos, sin embargo, el régimen jurídico tributario se encuentra entre los regímenes legales con mayor reglamentación precisamente para generar seguridad jurídica al gobernado.

Aún hace falta que los diferentes métodos de interpretación y de Argumentación Jurídica sean mejor difundidos entre la comunidad jurídica para perfeccionar la correlativa técnica en beneficio de la sociedad.

Es cuestionable que en otros ámbitos del conocimiento humano, como la Ingeniería, se aproveche el avance de las investigaciones, mientras en materia jurídica continuemos cometiendo los errores, por ejemplo, realizar una interpretación y aplicación del Derecho en forma literal, cuando existen diferentes cauces de interpretación y Argumentación Jurídica que proporcionan instrumentos más adecuados para garantizar una exégesis más pertinente de la ley.

Afortunadamente tenemos diversos casos en los cuales ya se han aplicado diferentes métodos de interpretación que favorecen ampliamente la tutela de los derechos humanos<sup>15</sup>. El reto es continuar por esa misma brecha que están abriendo aquellos autores que con su esfuerzo guían a las nuevas generaciones en la vía que consolide un Estado que garantice los derechos de todos.

---

<sup>15</sup> Como botón de muestra puede consultarse, en el portal de transparencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la sentencia emitida el 28 de mayo de 2014 por la Sala Superior, dentro del expediente 6235/13-17-05-11/1289/13-PL-02-04, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado.

## SINTOMATOLOGÍA DE UN SISTEMA FISCAL ENFERMO

César GARCÍA NOVOA<sup>1</sup>

La sintomatología es el conjunto de indicios externos que denotan un estado patológico. Son elementos de análisis, para llegar a un diagnóstico. La expresión puede ser utilizada respecto a cualquier cuerpo vivo, incluido un sistema tributario. Y en este sentido no es exagerado afirmar que el sistema fiscal vigente en España tiene síntomas de un grave trastorno.

Y la sintomatología se pone de manifiesto como reacción a estímulos. Estos estímulos serán los distintos *test* a que podemos someter nuestro sistema tributario. Desde hace tiempo el sistema fiscal se viene sometiendo al *test* de su escasa potencialidad recaudatoria, especialmente en el *impuesto de sociedades*, lo que ha legitimado la progresiva eliminación de beneficios fiscales para acercar el tipo nominal al que efectivamente pagan las empresas. Pero en estas líneas queremos referirnos a los síntomas patológicos derivados de las diversas prácticas aberrantes, imputables tanto a la Agencia Tributaria como al legislador, que tanto han proliferado en los últimos años.

Para explicar esto conviene recordar, de salida, que la historia y la evolución del Derecho Tributario nos han enseñado algunas verdades elementales.

Que en un Estado de Derecho, el sistema tributario es el conjunto armónico de tributos (impuestos), vigente en un momento determinado y en el cual no hay solapamientos ni dobles imposiciones.

Que los tributos se crean por ley, pues el Parlamento no solo es la más directa expresión de la voluntad popular, sino que garantiza la igualdad (la ley ha de ser general y abstracta, por tanto, todos son potencialmente iguales ante la misma) y la seguridad jurídica (la ley es estable y hace previsible las consecuencias fiscales del comportamiento de los ciudadanos). Y que, además, los tributos deben regirse por el principio de capacidad económica, en su expresión de capacidad contributiva. Por un lado, no pueden gravar actos, hechos o negocios que no expresen riqueza. Por otro, su importe debe determinarse respetando la capacidad individual de cada uno. Y, bajo estas premisas, los Estados definen, como expresión de soberanía, el sistema de impuestos, los cuales son, como dijo el Juez Holmes, el precio de la civilización.

Pero esta concepción tradicional del impuesto se encuentra en franco retroceso en todo el mundo. Los sistemas fiscales ya no son únicamente expresión de la voluntad de los Estados y de sus Parlamentos. Y no solo para países como España, que es miembro

---

<sup>1</sup> Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

de una organización supranacional como la Unión Europea. Como ya sabemos, Europa condiciona al legislador español. En virtud de ello, las Directivas europeas, el Tribunal de Justicia y la Comisión Europea determinan buena parte de la política fiscal española. Así, España no puede restringir libertades comunitarias en su legislación fiscal (por ejemplo, como señaló el Tribunal de Luxemburgo, no puede impedir que un residente de un Estado miembro acceda a las bonificaciones de una comunidad autónoma en el impuesto de sucesiones) y tendrá que modificar la regulación de la declaración de bienes en el exterior (Modelo 720), como acaba de decir la Comisión, en ambos casos por erosionar la libre circulación de capitales. Tampoco puede crear impuestos especiales que no tengan una finalidad específica (como ocurrió con el céntimo sanitario) y los beneficios fiscales que regule el Reino de España tendrán que ser notificados a la Comisión, con la espada de Damocles de un posible expediente de ayudas de Estado (casos DAEX, fondo de comercio financiero, o la polémica en torno al *tax lease*). Y, por ejemplo, no se podrá aplicar un tipo reducido de IVA a la electricidad cuando exista riesgo de distorsión de la competencia y así lo aprecie Bruselas.

Sin embargo, y fuera de la primacía del Derecho de la Unión Europea, los Estados ven hoy en día condicionada su política fiscal por múltiples factores en los que influye el contexto internacional. Las directrices emanadas de organismos internacionales, singularmente la OCDE, son seguidas por los Estados, y ello aunque, a diferencia del Derecho europeo, no se trata de normas vinculantes. El caso de BEPS es muy significativo. El Plan BEPS, a pesar de su buena prensa internacional, no deja de ser un cambio sobrevenido de reglas de juego para las empresas, además, y esto es lo curioso, sin previsión alguna de cláusula de *grandfather* o periodo transitorio. Esas reglas transitorias quedarán al buen criterio de las legislaciones nacionales a la hora de introducir estas medidas.

En este sentido, llama la atención el afán pionero de España a la hora de ser el primero en la carrera por introducir medidas en la línea de las acciones BEPS. Importantes reformas acometidas por el gobierno español en los últimos años se han hecho siguiendo este Plan de la OCDE y el G-20 (modificación del *patent box*, exigencia de una tributación mínima del 10% en la fuente para aplicar la exención por doble imposición internacional de dividendos y plusvalías de fuente extranjera, calificación como rendimientos de los préstamos participativos intragrupo, documentación país por país en las multinacionales...). Además, los Estados se encuentran condicionados por el contexto internacional que, sin traducirse en normas, presiona a la baja el gravamen de ciertos tipos de rentas des-localizables (*race to the bottom*). Y también por las necesidades de consolidación fiscal (el malhadado Decreto-Ley 3/2016 ha sido fruto de la exigencia de recaudación adicional de 4.650 millones de euros para enjugar el déficit).

No solo los Estados están perdiendo autonomía para diseñar sus sistemas fiscales sino que el instrumento jurídico por excelencia –la ley– está experimentando una profun-

da crisis hasta el punto de que, en buena medida, ha dejado de ser una norma de carácter general y abstracto con vocación de innovar el ordenamiento jurídico.

Muestra de ello es la ausencia absoluta de calidad normativa, fruto de la llamada legislación propaganda (la ley se usa con fines electorales y no con la idea de establecer una regulación estable). Y la falta de proyección general de la ley, que unas veces es fruto de acuerdos con ciertos sectores sociales y económicos, y otras, resultado de la traslación al texto legal de instrucciones administrativas y directrices internas que no tienen la condición de normas jurídicas.

España no ha sido ajena a este *trending* internacional, pero lo ha acrecentado con prácticas legislativas repudiables y con un marco autonómico que ha acentuado el caos. Muestra de ello es que impuestos estatales, como *sucesiones* o *patrimonio*, se están exigiendo en unas comunidades autónomas y no en otras.

El resultado es lo que podríamos denominar un museo de los horrores fiscales, con situaciones que niegan la seguridad jurídica, la capacidad económica y la legalidad de manera flagrante y que, en algunos casos, no tienen parangón en ningún país de nuestro entorno.

Así, menosprecio a la seguridad jurídica es por ejemplo, mantener vigente, desde 2009, un *impuesto sobre el patrimonio* pero sin cobrarlo, para después, por Decreto-Ley, volver a exigirlo temporalmente (en 2012 y 2013), y prorrogar todos los años esa temporalidad. Es haber permitido deducir los deterioros por pérdidas de valor de participaciones hasta 2013, para suprimir la deducibilidad fiscal en ese año, y ordenar en diciembre de 2016 y con efectos al 1º de enero, la tributación por las pérdidas anteriormente deducidas. Es declarar en la reforma de la Ley General Tributaria (antología de la inseguridad jurídica) la imprescriptibilidad de la facultad de liquidar o comprobar si es necesario para inspeccionar ejercicios no prescritos, o la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas.

Un atentado a la capacidad económica es que no se graven rentas netas de las empresas o que, incluso, se las haga tributar por pérdidas, por ejemplo, mediante la reversión de la deducción por deterioro, o no permitiendo compensar bases imponibles negativas, o limitando la deducción de amortizaciones contables, o haciendo tributar a sociedades con pérdidas contables porque los gastos financieros por encima de un millón de euros no son deducibles en su totalidad y sin que exista, en nuestro ordenamiento, una cláusula de escape. Basta, como símbolo supremo de la vulneración de la capacidad económica, el ejemplo del llamado impuesto municipal de plusvalías, cuya expulsión del ordenamiento por el Tribunal Constitucional incluyó el recordatorio en su sentencia de que no caben tributos que no recaigan sobre manifestaciones de capacidad económica.

Y desprecio a la legalidad es pervertir el fin de la ley tributaria utilizándola con fines declaradamente espurios (como corregir el déficit de tarifa en el sector eléctrico, como

se hizo mediante Ley 15/2012), o crear un impuesto con el único fin de que las comunidades autónomas no ocupen un hecho imponible (*impuesto sobre depósitos bancarios*), o erosionar la jerarquía normativa, modificando la Ley General Tributaria en materia de aplazamientos y fraccionamientos mediante una simple Instrucción, para corregir los errores del Decreto-Ley 3/2016.

En suma; multitud de síntomas de una patología que puede agendarse, provocando la enfermedad de la inseguridad jurídica. La solución, como en medicina, es un tratamiento en forma de verdadera reforma fiscal, guiada por el criterio del Informe Mirrlees de 2011, de buscar el mejor sistema tributario posible, y no por la lamentable perspectiva cortoplacista de los intereses políticos.

## LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Margarita PALOMINO GUERRERO<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. Introducción. II. La relación jurídica tributaria. III. El hecho imponible y el hecho generador. IV. Las características de la obligación tributaria. V. El nacimiento y la determinación de la obligación tributaria. VI. El crédito fiscal. VII. Los accidentes en el plazo establecido para el cumplimiento de la obligación tributaria. VIII. Fuentes de información.

### I. INTRODUCCIÓN

La obligación<sup>2</sup> es el vínculo jurídico que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar o permitir. Al respecto, autores, como Leopoldo Rolando Arreola, agregan que la obligación en materia fiscal constituye un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado, y solo agregaríamos a esta afirmación que las obligaciones pueden ser materiales o formales, y estas últimas no necesariamente implican contenido económico. Porque el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos<sup>3</sup>. Basta referir que existe la obligación de presentar declaraciones informativas, o incluso la propia declaración de impuestos, pero esta, si es en ceros, es una obligación de carácter formal.

Bajo este contexto, la pregunta que de inmediato surge es, cuándo emergen y qué carácter tienen las obligaciones tributarias, y la respuesta es, la obligación es sustantiva y tiene carácter *ex lege*<sup>4</sup>, es decir, para que surja es indispensable que esté

<sup>1</sup> Doctora en Derecho y Directora del Seminario en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho, UNAM.

<sup>2</sup> La obligación, del latín *obligatio-onis*, dicen las *Institutas*, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad. Cfr. VV. AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IJ-UNAM, 1982, t. VI, p. 287.

<sup>3</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2006, p. 92.

<sup>4</sup> Está impuesta por una ley con sus características de ser general, abstracta e impersonal, a diferencia de un acto administrativo, que salvo en algunos países, como Uruguay, los retenedores pueden estar señalados en una ley o ser designados por la administración previa autorización legal, es decir, la ley delega en la Administración la designación de los agentes retenedores, lo cual, en nuestra opinión, vulnera la certeza jurídica para el contribuyente, es indispensable que los elementos esenciales, las cargas en general para este, se contengan en ley. Cfr. Ríos Granados, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 217-218.

contenida la disposición en una norma con rango de ley, lo cual implica que sea producto del proceso legislativo, y si estamos refiriéndonos a obligaciones en materia de contribuciones, en México, nuestra Carta Magna establece en su Artículo 72, inciso h), que debe tener como origen la Cámara de Diputados. En cambio, cuando nos referimos a obligaciones de carácter formal, estas pueden derivar de un acto administrativo, por ejemplo, una revisión de expedición de comprobantes fiscales, incluso en nuestro sistema jurídico en el marco de la Coordinación Fiscal, podemos identificar que la obligación surge a partir de los convenios de colaboración administrativa, esto es, de la voluntad de dos diferentes niveles de gobierno se generan obligaciones para los contribuyentes. En nuestra opinión, la reserva de ley comporta, además, una reserva de competencia, por lo que solo el Poder Legislativo es quien puede regular la materia tributaria, particularmente en lo que corresponde a cargas para los contribuyentes.

Así, es importante distinguir la causa de la obligación tributaria, de la fuente de la obligación. Por lo que nos apoyaremos en lo que establece el primer párrafo del Artículo 6° del Código Federal de la Federación (CFF): “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Por tanto, la obligación debe ser identificada destacando el sujeto y el objeto de la misma. Sostenemos que en materia tributaria dicha obligación surge siempre de la ley, por lo que si nos referimos a los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), así como las que fijan las infracciones y sanciones, su aplicación es estricta.

En este contexto, el sujeto pasivo es quien está obligado, derivado de su actuar que encuadra en el supuesto normativo; esta acción que realiza el sujeto recibe el nombre de hecho generador, y al ser responsable en su acción y que la misma de manera estricta se ajusta a lo dispuesto en la ley, da lugar a que se configure su condición de sujeto pasivo frente al Estado, quien asume el carácter de sujeto activo y, por tanto, de acreedor.

Es importante señalar que la obligación de contribuir al gasto público encuentra sustento en una norma constitucional, de donde se desprende que contribuir no únicamente es pagar, porque hay muchas otras formas de colaborar con el Estado, baste referir la obligación de retener, recaudar, informar, entre otros, y por supuesto pagar las contribuciones. Por tanto, cuando con su actuar el sujeto actualiza el supuesto normativo que contiene el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual se vincula el nacimiento de la relación jurídico tributaria<sup>5</sup>, se hace presente el objeto de la contribución.

Así, el contenido de la norma puede ser abordado desde diferentes perspectivas, dependiendo de dónde surge y cuál es la fuente que le dio causa a lo que establece, restringe o permite. Esto solo puede ser identificable cuando se vincula el sujeto pasivo, llamado

<sup>5</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 65.



contribuyente, al supuesto normativo, ya que independientemente de los vínculos que pudieran establecerse con terceros y con el propio sujeto activo, lo que se evidencia es que de actualizar el hecho imponible, surge un derecho y una obligación, que respectivamente exige el sujeto activo al sujeto pasivo. Por tanto, la relación de lo que dispone el supuesto normativo genera lo que, a decir de Miguel de Jesús Alvarado y del Maestro Dino Jarach, es la *ratio* del tributo, dando pie entonces al nacimiento de la obligación tributaria, ya sea formal o material<sup>6</sup>.

Todo lo referido nos permite afirmar que dentro del hecho imponible se pueden contener vínculos con terceros, como son los responsables solidarios, subsidiarios o sustitutos, por lo que el hecho imponible además puede establecer paralelamente vínculos con el contribuyente, obligado principal y terceros, pero todos ellos siempre descritos de manera expresa en la ley.

## II. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria, no es suficiente que la norma contemple el supuesto, es decir, el hecho imponible, se requiere que se produzca la acción –el actuar– para que nazca la obligación, por lo que solamente si este encuadra en el supuesto normativo, es en ese preciso momento que se configura la relación jurídico tributaria, por lo que “la relación jurídica que tiene por objeto el tributo, es la relación central del Derecho Tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria”<sup>7</sup>.

Así, los elementos que se identifican en dicha relación son:

- a) Sujeto activo;
- b) Sujeto pasivo; y
- c) Objeto.

El sujeto activo es el Estado, pero este aún no puede exigir el cumplimiento de la obligación, porque esta nació pero se hará exigible en el momento que la autoridad determine y liquide, y de acuerdo a nuestra legislación, se deberá notificar el crédito fiscal y posteriormente esperar que transcurran 30 días<sup>8</sup> para que en caso de no pago el Estado pueda, incluso de manera coercitiva, exigir el cumplimiento.

Bajo este contexto, recordemos lo que establece el Artículo 6° del CFF en su párrafo tercero: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer

<sup>6</sup> Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999, p. 32.

<sup>7</sup> Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 49.

<sup>8</sup> Si no se respetan estos 30 días, se estaría violentando la garantía de audiencia del gobernado y, por ende, un derecho fundamental.

la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

La relación jurídica tributaria surge entonces de un presupuesto de derecho que actualiza el propio gobernado, de donde nacen o emanan derechos y obligaciones para ambos sujetos, pasivo y activo, con el alcance que establece la ley, por lo que la correspondencia con el actuar o acción del gobernado es esencial para su configuración.

### III. EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR

La potestad tributaria radica en el Poder Legislativo, de tal modo que la creación del hecho imponible es por excelencia la forma de manifestar y ejercer la potestad tributaria, que en nuestro sistema jurídico recae en ese Poder, específicamente en la Cámara de Diputados, quien se debe constituir como Cámara de Origen cuando se trate de contribuciones<sup>9</sup>. Además, este contenido normativo tiene que regirse por los principios que se establecen en el numeral 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, porque solo con todos estos elementos se puede tipificar en ley una carga a los gobernados, lo que da como resultado el hecho imponible, que evidentemente contempla cualquier manifestación de riqueza; todo acto, situación, calidad o hecho lícito que se constituye, por tanto, en el contenido normativo, siempre que no vulnere los principios constitucionales<sup>10</sup>. Así, el contribuyente está obligado a cumplir y el Estado, en su carácter de sujeto activo, a exigirle la obligación a la que dio lugar con su actuar.

Bajo este contexto, la situación subjetiva definida en abstracto en una norma con rango de ley constituye el hecho imponible, que se vincula con el Artículo 5° del CFF de nuestro sistema normativo. Este numeral prescribe que la hipótesis jurídica debe ser aplicada de manera estricta y, por tanto, el texto legal de manera expresa debe referir los elementos que lo perfilen tanto en el ámbito cuantitativo como cualitativo, ya que si se incorporan elementos ajenos se incurre en la violación de principios constitucionales y, por ende, la relación jurídico tributaria no generará la obligación.

En este orden de ideas, se identifican como elementos cualitativos al hecho imponible en sí mismo y al sujeto pasivo, y en los elementos cuantitativos o mensurables, podemos identificar los parámetros de la deuda tributaria para cada supuesto, previa identificación de la base imponible, la tasa o tarifa. Nuestra SCJN concretiza señalando que la hipótesis jurídica es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, que al actualizarse generan consecuencias jurídicas.

Respecto al hecho generador, iniciaremos vinculándolo con el hecho imponible, porque recordemos que únicamente la ley puede establecer o definir a este, y que bajo ninguna circunstancia pueden crearse tributos por otro ente que no sea el Poder Legislativo,

<sup>9</sup> Artículo 72 constitucional, inciso h), vigente.

<sup>10</sup> Tesis I.15o.A.J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 2675.

en donde la propia disposición normativa tiene que contener los elementos que permitan tanto a la autoridad como al gobernado identificar si su proceder encuadra en lo dispuesto por la norma, lo cual generará el vínculo que dará, en principio, lugar a la relación jurídica y, posteriormente, al nacimiento de la obligación; estos elementos que aludimos son: el objetivo y el subjetivo en sus dos perspectivas, el activo y el pasivo. Por tanto, cuando el contribuyente realiza o encuadra en la situación de hecho se configura como sujeto obligado y pasivo, y en contraparte, el ente público, que puede exigir el cumplimiento, se constituye en sujeto activo de la relación. Así, el lugar y momento en que se realiza la acción permite resolver problemas de doble tributación, y el segundo nos permite identificar a partir de qué instante nació la obligación.

Entonces, la importancia del hecho generador radica en que determina el elemento y la verificación, en sí misma, de la situación fáctica que da lugar en su conjunto al nacimiento de la obligación del propio hecho generador. Todo esto nos permite afirmar que es fundamental identificar la incidencia o no del tributo, o incluso su exención, o en caso extremo, su evasión. Por lo que si la actividad que realiza el gobernado no encuadra en la norma de manera puntual, nunca surge el sujeto activo que pueda exigirle el cumplimiento de una obligación ni tampoco podrá invocar beneficio alguno, por ejemplo, la exención, en donde esta deberá de ser señalada expresamente en el contenido normativo. En él podemos identificar el aspecto económico, que no es otra cosa que el gravar al contribuyente pero a través de la manifestación de la riqueza, entendida como el indicador de la capacidad contributiva, es decir, la base de medición o base imponible que se sintetiza en los parámetros que permitirán valorar cuantitativamente los hechos.

#### **IV. LAS CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Si afirmamos que la ley establece las circunstancias que llevan a generar la obligación, entonces el texto normativo, contenido en la ley, en el momento que se actualiza la relación jurídica tributaria, da origen al nacimiento de la obligación.

Por lo que, el primer elemento que se configura es que la obligación debe estar en una ley, por ende, no puede ser atribuido a las partes ningún otro factor, ya que la potestad reside exclusivamente en la función legislativa.

El segundo elemento es que al actualizarse el supuesto normativo, son identificables el sujeto activo, que de conformidad al Artículo 31, fracción IV, constitucional, se reconoce como tales a la Federación, los Estados, Municipios y al anterior Distrito Federal –hoy Ciudad de México–; y el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, que atendiendo a lo dispuesto por el Artículo 1° del CFF, se admiten con ese carácter a las personas físicas y/o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

El tercer elemento es la base, pero antes señalaremos otros aspectos, es decir, después de identificar al sujeto, se debe reconocer lo que será objeto de gravamen atendiendo a la manifestación de la riqueza del contribuyente y, después, en la propia ley se debe contemplar la base, es decir, lo que se traduce en una unidad de medida, que permitirá transformar esos hechos en expresiones numéricas a las que se deberá aplicar la tasa, cuota o tarifa. Aunado a lo referido, la obligación también permite identificar el tiempo y el lugar donde se genera, es decir, permite reconocer el cuándo y en dónde.

Por tanto, caracterizan a la obligación los siguientes aspectos:

- a) Se contiene en ley;
- b) Se establecen los sujetos activo y pasivo;
- c) Se describe el objeto de la obligación;
- d) Se expresa la base, la tasa y/o tarifa; y
- e) Se prescribe el momento y lugar del devengo del tributo.

Si no se colman estos aspectos en la ley, el acto o resolución de la autoridad estará viciado.

## **V. EL NACIMIENTO Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

“La obligación tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, de la que constituye su objeto así como la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento”<sup>11</sup>.

Es importante el referir que pueden existir relaciones jurídico patrimoniales que en esencia no buscan recursos económicos sino sancionar, como son las multas, incluso existen las obligaciones de carácter formal que no entrañan una cuestión económica pero que es necesario cumplirlas. Por tanto, hablar de relación tributaria en sentido estricto conlleva un contenido económico, y en sentido amplio, contempla deberes formales, en donde no necesariamente se configura un crédito y una deuda tributaria.

Así, la obligación tributaria nace con carácter obligatorio pero nunca voluntario y siempre se desprende del texto de la ley, lo cual permite identificar que las obligaciones económicas en materia tributaria se deben ajustar siempre al principio de legalidad, Artículo 16, y al de legalidad tributaria, Artículo 31, fracción IV, ambos de nuestra Carta Magna. De tal forma que una vez que coincide el actuar del sujeto con lo dispuesto por la ley, el efecto jurídico es la relación jurídico tributaria, y de esta, el nacimiento de la obligación, pero es necesario que la misma se determine y liquide, actos que se dan conjuntamente pero que tienen características propias; la determinación es el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, la valoración y vinculación del actuar del gober-

---

<sup>11</sup> Sainz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, p. 194.

nado, ahora contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de manera estricta, así, la autoridad expresa las razones por las que nace la obligación; pero esto no es suficiente, es necesario cuantificar la misma, y es entonces cuando se constituye la liquidación, entendida como la expresión numérica de la obligación.

En una perspectiva legal, el Artículo 42 del CFF dispone que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades pueden comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, incluso comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Sin embargo, a partir de lo que dispone el Artículo 6° del CFF, en su párrafo tercero, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deciden realizar la determinación, los contribuyentes están obligados a proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Esto es, nuestro sistema, en principio, contempla la autodeterminación, lo que implica que cada sujeto debe, en el momento en que encuadra en el supuesto normativo, cumplir, ya que ha nacido la obligación, por lo que ese sujeto pasivo debe dar cumplimiento a la misma; sin embargo, esto no siempre sucede, en algunos casos por negligencia o por desconocimiento o por el simple deseo de no cumplir, aunque ninguno de esos supuestos tiene justificación, son razones por las que es la propia autoridad quien debe verificar entonces su debido cumplimiento, ya que por disposición expresa de nuestra Carta Magna no es una cuestión volitiva, es una obligación del gobernado.

Es prudente señalar que la autoridad en el ejercicio de sus facultades puede verificar si el obligado cumple, y en caso contrario, se podrán determinar los créditos correspondientes, lo cual implica que si bien es cierto que la obligación tributaria ya nació, esta podrá hacerse exigible solo cuando esté expresada en cantidad líquida, además de haber sido notificada formalmente al contribuyente, esto es, de manera personal, de lo contrario, el acto estará viciado. Solo en ese momento estaremos en presencia de la notificación del crédito fiscal, el cual cabe mencionar aún no es exigible por la autoridad, ya que resulta indispensable garantizar el derecho de audiencia al contribuyente, por tanto debemos esperar a que pague dicho crédito fiscal o, en su caso, lo impugne; entonces, solamente si ya transcurrió el plazo de 30 días se puede hacer exigible la obligación, incluso en contra de su voluntad, porque el derecho del acreedor le permite exigir pago de lo que tiene derecho a recibir, y si es necesario, con mecanismos coercitivos, como lo es el procedimiento administrativo de ejecución.

## VI. EL CRÉDITO FISCAL

Es el derecho subjetivo que corresponde al sujeto activo de esa relación llamada jurídico tributaria, y que invariablemente su contenido debe establecerse en una ley, en la que no solo se describa cuándo nace la obligación y fundamente el derecho del sujeto activo para exigir el cumplimiento de esta, además, debe estar determinada y expresada en forma líquida, obligación que se constituye en crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo llamado contribuyente<sup>12</sup>.

Bajo este contexto, tenemos que el Artículo 4° del CFF estatuye que un crédito fiscal es todo lo que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, de la responsabilidad de sus servidores públicos o de particulares, incluso a los que las leyes les den ese carácter.

Destaca que se contemplan no únicamente las contribuciones y sus accesorios, sino incluso los aprovechamientos y los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir. Bajo esta tesitura, es importante recordar que en México el contribuyente puede autodeterminarse y el fisco tiene, a través de sus facultades de fiscalización, la posibilidad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones, y en caso contrario, puede determinar y liquidar<sup>13</sup> el crédito fiscal, o incluso comprobar la comisión de delitos fiscales, por lo que al afirmarse que crédito fiscal es todo lo que tiene derecho a recibir el Estado, inclusive por cuenta ajena, resulta sumamente amplia y confusa la descripción que nos da el legislador<sup>14</sup>.

En este orden de ideas, la obligación nace como consecuencia de la relación jurídica tributaria, una vez que coincide el hecho imponible y el hecho generador, pero es necesario que esta se determine y liquide, para que en un segundo momento sea notificada al contribuyente y este se haga sabedor de la existencia del crédito fiscal, es decir, de la deuda que se constituyó a favor del Estado como sujeto activo. De no ser notificada formalmente dicha obligación el acto estaría viciado y, por ende, sería nulo.

Al respecto, debemos distinguir que son distintos los momentos en que nace la obligación tributaria de cuando se hace exigible el crédito fiscal y cuándo puede ejecutarse su cobro.

---

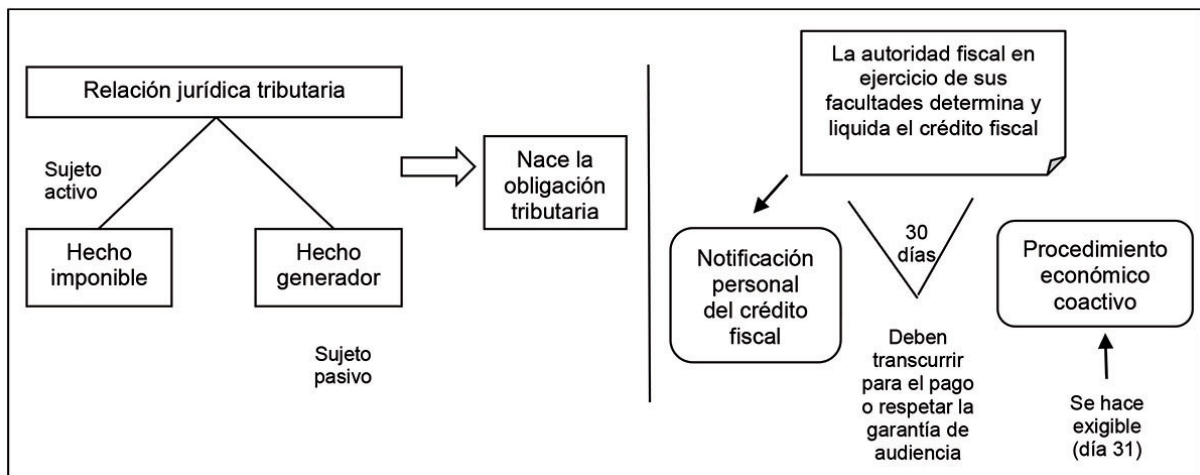
<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 272.

<sup>13</sup> Determinar y liquidar son operaciones que conjuntamente se presentan pero entrañan actos distintos; la determinación consiste en el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, el encuadre del hecho generador y hecho imponible que da lugar a la relación jurídico tributaria, mientras que la liquidación es la expresión numérica de la obligación.

<sup>14</sup> El CFF de 1967 contenía en su Artículo 18 el concepto de crédito fiscal, el cual era más concreto, sin embargo no se adoptó en el Código de 1983, por el contrario, hoy tenemos un contenido que propicia controversias.

En este orden de ideas, el Artículo 65 del CFF establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades y los créditos fiscales que se generen deben pagarse o garantizarse, incluso con sus accesorios, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación, salvo en el caso de estimación del impuesto omitido, que podrá hacerse efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), a partir del tercer día siguiente a aquel en que sea notificado el acuerdo respectivo<sup>15</sup>.

Así, una vez notificado el crédito fiscal al contribuyente, la autoridad deberá esperar para que el gobernado pague o impugne el acto o resolución, y solo posteriormente la autoridad estará en posibilidad de ejecutar el crédito fiscal, es decir, aplicar el procedimiento económico coactivo<sup>16</sup>. Por lo que para exigir el pago, de conformidad con el Artículo 151 del CFF, tenemos el siguiente cuadro, en donde se identifica la secuencia de cada una de las fases referidas hasta llegar a la notificación del crédito y, en su caso, proceder con las acciones necesarias para su ejecución.



<sup>15</sup> Cfr. Artículo 65 del CFF. Hablar de garantizar es referirnos al principio *solve et repete*, que condiciona el accionar judicial en materia tributaria cuando el acto atacado contiene la obligación de pagar una cantidad líquida, previamente a su impugnación, se debe garantizar y luego proceder a su impugnación, sin embargo, si interponemos el mecanismo de defensa consistente en el recurso administrativo de revocación no es necesario garantizar, lo anterior de conformidad a lo prescrito por el Artículo 144 del CFF vigente.

<sup>16</sup> Al respecto, referiremos el supuesto que se contempla en el Artículo 4-A del CFF, en donde identificamos claramente que se permite que la autoridad puede establecer el cumplimiento del pago de impuestos y sus accesorios que sean exigibles por los Estados extranjeros en el marco de asistencia mutua para su cobro, siempre que exista tratado para evitar la doble tributación; sin embargo, en nuestra opinión, no se puede ejecutar por la autoridad mexicana dicho crédito fiscal, ya que el contribuyente nunca fue oído y vencido en juicio. En virtud de que le es requerido el crédito y no hay ninguna vía por la cual él pueda manifestar su dicho, esta situación resulta violatoria de sus derechos fundamentales.

## VII. LOS ACCIDENTES EN EL PLAZO ESTABLECIDO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El vencimiento de la fecha para cumplir con el pago del crédito fiscal puede aplazarse o anticiparse. En materia tributaria, el titular del crédito es el Estado en su carácter de acreedor y sujeto activo. Pero la obligación no solo puede ser de carácter económico (obligación material), también se prevén las obligaciones formales.

Al respecto, coincidimos en que tanto las obligaciones materiales y formales pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción<sup>17</sup>, y como todo devenir evolutivo, una vez que surge la obligación, esta deberá cumplirse, si en efecto nació de la configuración de la relación jurídico tributaria, por lo que el sujeto pasivo contribuyente deberá dar cumplimiento, ya sea pagando para extinguir la obligación material o verificando lo prescrito por la norma; por ende, de ella se desprende: a) quién debe pagar; b) quién puede cobrar y; c) la prestación, esta última en principio es indivisible, se debe cubrir de manera íntegra y en la forma que se estipule.

Así identificamos tres elementos: el subjetivo, el objetivo y el formal<sup>18</sup>. Incluso podríamos agregar un elemento temporal que aludirá al momento en que debe realizarse el pago<sup>19</sup>, desde el momento en que ya estando liquidada la deuda se le notificó al obligado o en la fecha que expresamente señale la ley, sin embargo en algunos tributos, como el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPyS), quien en términos reales soporta el tributo es el consumidor, sin que encuadre en la relación jurídico tributaria, en los cuales, entre otros, se grava al enajenante y no a la persona física o moral que consuma o gaste.

Baste referir que en los impuestos indirectos, como el IVA, al que otorga el uso o goce temporal del bien, a quien presta servicios independientes, a quien importa o a quien enajena, se le considera como sujeto obligado, al encuadrar su actuar en el hecho

<sup>17</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 121.

<sup>18</sup> Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I, p. 330.

<sup>19</sup> El sujeto pasivo de la deuda está obligado a pagar por mandato de ley, misma que establece los efectos y requisitos de dicho pago. En el Derecho mexicano, este debe ser en efectivo, solo en algunos casos la propia ley permite hacerlo en especie, siempre que se cumplan ciertos requisitos, como es el caso del Artículo 7-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, respecto de las obras plásticas que realicen los autores, ya que la autoridad puede recibir el pago de contribuciones mediante la entrega de dichas obras que realicen los autores; o el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que inter vengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación (previsto en la ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968), en donde se estimó que este último, para el ejercicio fiscal de 2013, en términos monetarios, ascendería al equivalente de 2 mil 740.5 millones de pesos (Artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013), pero el Estado lo recibiría en especie.



imponible y, por ende, es el contribuyente quien en su carácter de sujeto pasivo deberá cumplir con las obligaciones, pero es la propia ley la que le permite repercutir dicha carga al consumidor final, quien se configura como sujeto pasivo material, al ser quien eroga dicha cantidad.

La explicación radica entonces, en que es la propia ley quien permite y ordena que este sujeto pasivo repercuta el tributo, ya que estos impuestos gravan la manifestación de capacidad económica a partir del consumo.

Por lo que antes se distinguía dentro del sujeto pasivo al formal y al material, el primero como sujeto obligado y el segundo en su carácter de repercutido, sin embargo, actualmente esta distinción ya no se contempla en ley.

En este orden de ideas, en México, el cuarto párrafo del Artículo 6° del CFF señala que la contribución se causa cuando se actualiza la situación jurídica prevista en la ley y se paga en la fecha o dentro del plazo señalado en la disposición de la materia, y a falta de señalamiento expreso, el pago se hará a través de la declaración que deberá presentarse por períodos y por retención, por lo que el contribuyente o el retenedor deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período de la recaudación o de la retención, de acuerdo al supuesto en concreto.

Al respecto, cabe señalar que el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, establece en su Artículo 5.1 que los contribuyentes pueden presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Y a falta de fecha cierta, el propio Artículo 6° del CFF establece que en cualquier otro caso, el plazo para el pago será dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Respecto del retenedor, está obligado a efectuar la retención, y en el supuesto de que sea omiso, asumirá la obligación del entero de todas maneras al constituirse en responsable solidario.

Sin embargo, no debemos olvidar que el cumplimiento de la obligación se llevará a cabo en los términos de las disposiciones aplicables. Por ejemplo, la Ley del Impuesto

a los Depósitos en Efectivo (IDE), en su Artículo 4° estableció que las instituciones del sistema financiero debían recaudar el impuesto el último día del mes de que se tratara, pero respecto a los depósitos a plazo, cuyo monto excediera de \$15,000.00, el impuesto se recaudaría al momento en que se realizara el depósito, enterando el gravamen en un plazo no mayor a los tres días hábiles siguientes a la fecha de la retención.

Así, el cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como materiales, está contenido en la ley, sin embargo por disposición expresa de esta, puede modificarse, y así es que nos referimos, entre otras, a la anticipación, la prórroga, la suspensión o la moratoria.

### 1. *Anticipación*

El cumplimiento de la obligación debe hacerse cuando la ley lo establece y podrá ser exigible por la autoridad solo habiendo transcurrido el plazo establecido. Por lo que cuando son obligaciones de pago, ya sea como resultado de una autodeterminación, de una determinación, o bien por deudas de vencimiento periódico, únicamente se podrá exigir cuando vence el plazo, por lo que el deudor podrá, en cualquier momento de este lapso, dar cumplimiento; pero así como el acreedor no puede exigir antes el cumplimiento de la obligación, tampoco el contribuyente sujeto pasivo puede anticiparse al cumplimiento de la obligación, salvo que la propia ley lo autorice.

Un ejemplo lo constituye la transmisión de propiedad, en la que el enajenante, aun cuando se reserve el dominio del bien enajenado, deberá pagar impuestos por la transmisión de la propiedad.

De conformidad con el Artículo 14 del CFF, se entiende que hay enajenación y al adquirente se le considera propietario de los bienes para efectos fiscales, por lo que si se transmitió la propiedad y se pagó el impuesto por enajenación, incluso el impuesto local sobre traslado de dominio, y posteriormente las partes deciden revocar el contrato, esto no retrotrae los efectos impositivos, ya que la transmisión se dio y el pago del impuesto se generó, por tanto, no pueden solicitar la devolución.

Otro ejemplo de modificación de la fecha de cumplimiento lo constituye el Artículo 94, fracción VII, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que establece: "Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados".

Generalmente cuando el contribuyente opta por modificar el momento de pago, ya sea anticipando o postergando, es porque le implica un beneficio.

## 2. Prórroga

La prórroga implica aplazar la fecha que está prevista para el cumplimiento de la obligación, generalmente extendiendo el plazo que la ley establece, y se solicita antes de su vencimiento.

No es infrecuente que la autoridad administrativa decida ampliar la fecha para el cumplimiento de una obligación para todos los que se encuentren en el supuesto.

Un ejemplo lo constituye el Acuerdo del 26 de marzo de 2013, en el que se concedió en el entonces Distrito Federal una prórroga general para el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y derechos por refrendo de vigencia de placas de matrícula, mismo que de conformidad al diverso Artículo 161 del Código Fiscal del Distrito Federal, el impuesto de referencia se debía pagar durante los tres primeros meses del ejercicio fiscal respectivo, no obstante, el objeto de este Acuerdo fue diferir la época de pago, para que se realizara a más tardar el 30 de abril del mismo año, sin actualización ni recargos; así podemos distinguir con este ejemplo la prórroga general.

Las prórrogas particulares se caracterizan porque se solicitan por el contribuyente sobre una situación en particular, un ejemplo lo podemos identificar en el Artículo 53 del CFF, en su último párrafo: "Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención".

Por lo que la modificación de la época de pago no opera de oficio, por tanto tendrá que ser el interesado quien solicite este beneficio para ampliar la fecha de cumplimiento de la obligación de presentar la información que la autoridad solicitó en ejercicio de sus facultades.

Así, la concesión de aplazamiento puede ser producto de un beneficio que la propia ley le otorga al contribuyente, por lo que si cumple con los requisitos que le hagan encuadrar en el supuesto, la autoridad deberá otorgarle la ampliación, sin embargo, puede constituirse el beneficio en un acto gracioso que la autoridad puede o no conceder, pero en todos los casos esta deberá fundar y motivar su resolución, ya que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad.

En México, el Artículo 66 del CFF regula cuándo, a petición de los contribuyentes, las autoridades podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

### A. Pago diferido

Consiste en solicitar a la autoridad que, la obligación a cargo el contribuyente, la pueda cumplir de manera total en fecha distinta a la establecida, con la característica de que el pago será por el monto total de las contribuciones omitidas y sus accesorios, sin que el plazo exceda de 12 meses, en donde además el contribuyente estará obligado a ofrecer garantía.

En este supuesto, el contribuyente debe presentar el formulario correspondiente y solicitar formalmente la autorización de pago diferido; el crédito fiscal deberá comprender actualización, multas y accesorios distintos de estas, como pudieran ser los recargos y los gastos de ejecución, por lo que será necesario ofrecer garantía del monto total del adeudo. Incluso ya una vez otorgada la autorización, puede ser revocada si no se ofrece garantía, o bien si la misma es insuficiente; desaparece el contribuyente; quede sujeto a concurso mercantil o es declarado en quiebra, o bien que se venza el plazo para realizar el pago y sea omiso, por lo que la autoridad le requerirá, y si no paga, se hará exigible el saldo mediante procedimiento administrativo de ejecución<sup>20</sup>.

Es prudente referir que el monto del crédito se actualizará y causará recargos desde la fecha en que debió pagarse y hasta la fecha en que se cubra.

Cabe señalar que la autorización, por disposición expresa, no procede en los siguientes casos:

- a) Adeudos que debieron pagarse en el año de calendario en curso o en los seis meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, salvo en aportaciones de seguridad social;
- b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen por importación y exportación de bienes y servicios; y
- c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas<sup>21</sup>.

#### B. *Pago en parcialidades*

La autoridad puede autorizar al contribuyente el pago en parcialidades, es decir, las cantidades adeudas fraccionarlas para cubrirlas a plazos, sin que exceda de 36 meses o parcialidades, pero con las restricciones antes comentadas sin comprender, de igual manera, a las aportaciones de seguridad social, lo que en nuestra opinión es totalmente comprensible porque a quien se afectaría directamente sería al trabajador, ya que las mismas se reflejan en lo que cotizan para su pensión o jubilación.

El contribuyente entonces puede y debe solicitar a través de la forma oficial la modalidad que más le convenga, misma que en una sola ocasión puede modificarse, siempre que no rebase el máximo de parcialidades que la ley fija.

Cabe señalar que al momento de solicitar la autorización de pago a plazos, se debe pagar el 20% del monto total del crédito fiscal, que se integra por el monto de las contribuciones omitidas así como por las multas a las que se hizo acreedor, ambos rubros

---

<sup>20</sup> Salvo que el contribuyente cuente con dispensa para otorgar la garantía.

<sup>21</sup> *Cfr.* Artículo 66-A, fracción VI, del CFF vigente. Al hablar de recaudadores nos referimos a los agentes aduanales, notarios y corredores públicos, ya que por disposición expresa de la ley realizan su función recaudadora, pero no entran en la relación jurídica tributaria, como los retenedores.

debidamente actualizados<sup>22</sup> desde la fecha en que debió pagarse hasta la que se solicita la prórroga, además de los accesorios, como son los recargos, los gastos de ejecución y, si se hubiere expedido un cheque sin fondos, el 20% del valor de este.

Por lo tanto, el monto de las parcialidades se determinarán a partir de disminuir el 20% del pago que previamente debió hacer el contribuyente del monto total del adeudo con su respectiva actualización y accesorios.

El monto de cada parcialidad debe ser igual y se cubrirá mensualmente y de manera sucesiva; en este caso la tasa de recargos que se aplicará será por prórroga.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades, el contribuyente que caiga en mora estará obligado a pagar actualización y recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas; de conformidad con el Artículo 21 del CFF: "... La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión...".

Este criterio nos parece excesivo, ya que al calcular sobre el monto total de la parcialidad, pues esta ya tiene integrada la actualización de la deuda y de las multas, así como los recargos hasta la última parcialidad convenida, y al calcularse una vez más recargos y actualización, estos se aplican sobre los ya generados.

Por tanto, en todos los casos de pago a plazos, la autoridad debe exigir la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo más recargos y otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente, es decir, los llamados organismos fiscales autónomos o de las tesorerías de los Estados o municipios, si estamos en el marco de la coordinación fiscal, en lo referente a ofrecimiento, cancelación, sustitución, ampliación o disminución de la garantía del interés fiscal.

En este sentido, es importante referir que de conformidad a la Regla 2.14.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente en 2018, para los efectos del Artículo 66-A, fracción III, segundo párrafo del CFF, tratándose del pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, se podrá dispensar a los contribuyentes la obligación de garantizar el interés fiscal, en cualquiera de los siguientes casos:

---

<sup>22</sup> La actualización se debe ajustar a lo que dispone el Artículo 17-A del CFF, ya que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, se aplica el factor de actualización  $INPC/INPC=FA$ , considerando el mes inmediato anterior al que se trate. Verbigracia, si el adeudo se generó en febrero se toma en consideración el mes de enero y si la fecha de cumplimiento es en junio se considerará mayo, se dividen y el resultado es el factor de actualización, mismo que se aplica a la cantidad que se pretende traer de su valor pasado al presente. Posteriormente se procederá a la aplicación de los recargos.

- a) Cuando el crédito fiscal corresponda a la declaración anual de personas físicas por ISR, siempre que el número de parcialidades solicitadas sea igual o menor a seis y que dicha declaración se presente dentro del plazo establecido en el Artículo 150 de la Ley del ISR.
- b) Cuando se trate de contribuyentes que efectúen el pago de sus parcialidades mensuales y sucesivas por las cantidades y fechas correspondientes. En caso de incumplir la condición anterior en dos parcialidades la autoridad fiscal exigirá la garantía del interés fiscal y si no se otorga se revocará la autorización del pago a plazos en parcialidades.
- c) Cuando los contribuyentes realicen pago en parcialidades o diferido en términos de la regla 2.14.1., siempre y cuando cumplan en tiempo y montos con todas las parcialidades a que se refiere la citada regla o, en el caso de pago diferido, cumplan al final del plazo con el monto a liquidar.

Cubiertos todos los requisitos, el contribuyente podrá configurar su pago a plazos. Cabe señalar, no obstante que no existe un formulario oficial para la solicitud de autorización de pago en parcialidades, se establece por el Servicio de Administración Tributaria que la solicitud se hará por escrito libre que debe contener los siguientes puntos, a saber<sup>23</sup>:

- El número del adeudo o la manifestación de que se trata de un adeudo autode-terminado.
- El monto del adeudo a pagar a plazos, ya sea en parcialidades o diferido y el periodo que comprende la actualización en los términos del Artículo 66, fracción II, inciso a) del CFF.
- El monto de los accesorios causados, identificando la parte que corresponda a recargos, multas y a otros accesorios.
- La modalidad de pago a plazos, en parcialidades o de manera diferida, según se trate la elección del contribuyente:
  - a) En el pago en parcialidades, se deberá señalar el plazo en el que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 36 meses.
  - b) Para el pago diferido, se deberá señalar la fecha en la que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 12 meses.

---

<sup>23</sup> Información disponible en:

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/tramites/solicitudes\\_avisos\\_diversos/Paginas/ficha\\_103\\_cff.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx).

- Cuando se haya manifestado el adeudo a través de declaración normal o complementaria, debe señalar el número de folio de la Declaración en el escrito libre.
- Se deberá adjuntar a la solicitud el comprobante de pago inicial de, cuando menos el 20%.

Así, cuando el contribuyente solicite autorización de pago a plazos, en parcialidades o diferido, la solicitud debe presentarla ante el Servicio de Administración Tributaria, en la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal. Por lo que, en tanto se resuelve su solicitud, el contribuyente deberá realizar los pagos mensuales subsecuentes, a más tardar el mismo día de calendario que corresponda al día en que fue efectuado el pago inicial y hasta que cubra todas las parcialidades acordadas. En caso de no cumplir en el tiempo o en el monto pactado, o incluso cuando no ofrezca garantía del interés fiscal estando obligado a ello, dicha actitud se entenderá como un desistimiento de su solicitud de pago a plazos, por lo que deberá cubrir el saldo insoluto.

Cabe señalar que si no se dispensa la obligación de otorgar garantía, en el supuesto que no se otorgue, esta sea insuficiente, o bien la misma desaparezca y el contribuyente no subsane esta situación, se revocará la autorización para pagar a plazos, incluso cuando el contribuyente esté en concurso mercantil, en quiebra, o bien no cumpla con el pago en parcialidades en tres fechas o en la última.

Ante cualquiera de los supuestos, la autoridad requerirá y hará exigible el saldo a través del procedimiento administrativo de ejecución. Requerimiento que se colma cuando el ejecutor se apersona en el domicilio del contribuyente y le requiere de pago o embargo.

Es de apuntar que cualquier saldo no cubierto generará actualización y recargos, estos últimos con un incremento del 50% al que establezca la ley desde la fecha que hizo el último pago y hasta que se cubra<sup>24</sup>.

Es importante referir, como usos indebidos del pago en parcialidades, cuando la solicitud verse sobre contribuciones o aprovechamientos sobre las cuales la misma no resulte procedente, de acuerdo a lo ya expresado; además, cuando proceda la petición, pero no medie solicitud formal, o bien no se colmen los requisitos legales establecidos. En todos estos casos, la autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de pago a plazos sin tener derecho.

---

<sup>24</sup> Los pagos que se realicen en la prórroga autorizada se aplicarán al período más antiguo y en el siguiente orden: recargos por prórroga, recargos por mora, accesorios, iniciando por la multa, después los gastos extraordinarios, los gastos de ejecución, los recargos que se generaron por el adeudo original, en su caso, la indemnización por expedir cheques sin fondos, que será del 20% del monto por el que se emitió el cheque, y finalmente el monto de las contribuciones omitidas. *Cfr.* Artículo 66-A del CFF vigente.

### 3. *Suspensión*

La suspensión de la obligación implica que provisionalmente se difiere su cumplimiento, por lo que se caracteriza en su temporalidad y que debe ser previamente autorizada. El Artículo 29, fracción V, del Reglamento del CFF, contempla la obligación de presentar aviso de suspensión de actividades, mientras que el Artículo 30, fracción IV, del referido Reglamento, establece que este se presentará, entre otros casos: "... cuando el contribuyente persona física interrumpa todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas..."

Habida cuenta que ello libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas durante la suspensión, pero no de presentar cualquier otro aviso. Por tanto, solo se suspende la cuenta del tiempo para el pago, para exigir la obligación tributaria y, por ende, la ejecución recaudatoria.

En este contexto, es frecuente que se confunda suspender e interrumpir. Esto último implica reiniciar, a partir de cero, el conteo del tiempo, y la suspensión detiene el conteo del tiempo de manera momentánea. Por tanto, la suspensión del proceso para coercitivamente hacer efectivo el crédito fiscal no suspende la exigibilidad del crédito fiscal, lo que frena es el proceso de ejecución. Un ejemplo claro de suspensión lo podemos identificar en la caducidad, es decir, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas se extinguen en el plazo de cinco años y será de diez, entre otros supuestos, cuando el contribuyente no solicite su inscripción en el RFC, no lleve contabilidad o no la conserve. Pero el plazo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; por huelga, hasta que se termine la misma; o bien por el fallecimiento del contribuyente en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Por tanto, la suspensión no extingue las facultades, únicamente se detiene el conteo del tiempo para que se configure, en nuestro ejemplo, la caducidad.

Incluso, en la figura de la prescripción, cuando el crédito fiscal se extingue en el término de cinco años, sujeta a interrupción con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, lo cual implica iniciar el conteo desde cero como regla general; sin embargo, la misma se suspende cuando el procedimiento administrativo de ejecución también queda en suspenso, es decir, no se ejecutan los actos administrativos inherentes; cuando se garantiza el interés fiscal y, por ende, no se ejecutará el acto determinante del crédito fiscal, sino hasta que venza el plazo de 30 días siguientes a que surta efectos la notificación<sup>25</sup>. Así, la suspensión es diferente a la interrupción y tiene

---

<sup>25</sup> A mayor ilustración, en el Artículo 103, segundo párrafo, del anterior Reglamento del CFF, encontrábamos una excepción que aplicaba a las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, como PEMEX, CFE y Administradora Portuaria Integral de Ensenada, S.A. de C.V., en las cuales la prescripción también se suspendía, no se interrumpía.



como finalidad detener el conteo del tiempo y retomar el mismo a partir del momento en que se detuvo, a diferencia de la interrupción que implica por lo general reiniciar el conteo desde cero.

Por tanto, la exigibilidad del crédito fiscal puede suspenderse por disposición expresa de la ley y a solicitud del contribuyente, pero no se entenderá como la extinción del derecho de la autoridad, que se puede dar, pero configurándose otra figura –como la caducidad, la prescripción o la condonación–, siempre que se colmen los supuestos de ley.

#### 4. *Moratoria*

La moratoria se actualiza cuando en la relación jurídica tributaria el deudor no da cumplimiento en tiempo y forma a la obligación contraída, y ante esta situación solicita al sujeto activo, le conceda un lapso de tiempo determinado para que no sea apremiado por el atraso existente.

Generalmente las causas de incumplimiento se presentan en una determinada región, pero por ser involuntarias se otorga la concesión de un tiempo de gracia para que se suspendan, se amplíen o incluso se concedan plazos para el cumplimiento de la obligación.

En México, el Artículo 39, fracción I, del CFF, establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: “Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”

Un ejemplo lo podemos identificar en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 2009, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de la influenza, denominado A(H1N1), que se presentó a finales de abril de 2009 en México, principalmente en el otrora Distrito Federal y área metropolitana, lo que provocó la suspensión de actividades en diversos sectores productivos y el establecimiento de medidas de aislamiento social, que fueron necesarios instrumentar para prevenir el contagio de la enfermedad, lo que trajo un impacto en la economía nacional, es decir, una desaceleración abrupta de la actividad económica durante el problema epidemiológico; por tal razón, el Ejecutivo Federal, al considerar que estábamos en presencia de una catástrofe sufrida por epidemia, decidió, a fin de mitigar los efectos económicos y con el interés de reactivar la economía del país, que los contribuyentes del IETU, durante el ejercicio fiscal de 2009 y a fin de darles mayor liquidez, se les permitiera que cuando existiera un excedente de dicha contribución derivado de pagos provisionales realizados con anterioridad, el mismo se podía aplicar contra el pago provisional del ISR, con lo cual se aprovecharían esos recursos.

Asimismo, a los patrones se les eximió parcialmente hasta el 20% del monto total de las cuotas obrero patronal que se causaran a su cargo y a favor del IMSS, durante el tercer bimestre de 2009; dicha exención no podía exceder de \$17,000 mensuales por empresa. También, el sector turístico fue uno de los más afectados, por lo que se les eximió a las empresas responsables de las embarcaciones marítimas, turísticas y comerciales, de un pago equivalente al 50% de los derechos que se causaran por concepto de servicios migratorios extraordinarios y de capitania de puerto, que prestara la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, durante los meses de mayo, junio y julio de ese año.

Incluso, la Federación otorgó un subsidio a las entidades federativas, que con posterioridad a la entrada en vigor de este Decreto eximiendo de los impuestos sobre nómina y hospedaje, a los contribuyentes del sector hotelero y restaurantero, consistente en una compensación del 25% de los ingresos no obtenidos por dicha exención, durante los meses de mayo a julio de 2009.

Así, la moratoria es una institución que incide directamente en el tiempo del cumplimiento de la obligación, por tanto se pueden suspender, ampliar o conceder plazos para el debido cumplimiento de la obligación. La caracteriza que es para una situación y región determinadas, de ninguna manera puede perpetuarse o generalizarse, y menos aún prorrogarse.

Los beneficios, como en el ejemplo referido, generalmente son, el permitir que los afectados por una situación adversa puedan soportar y superar la misma, y así proteger la actividad económica, para que de manera tersa se logre la recuperación y estabilidad económica.

## VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria," *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed, México, Limusa. 2006.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones," *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
- ROSSY, H., *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, Bosch, 1959.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991.
- VV.AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IIJ-UNAM, 1982, t. VI.

### 2. Otros

- Acuerdo por el que se establece el diferimiento en el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Derechos por Refrendo de Vigencia de Placas de Matrícula, *Gaceta Oficial del Distrito Federal*, 26 de marzo de 2013.
- Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza, *Diario Oficial de la Federación*, 7 de mayo de 2009.
- Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, *Diario Oficial de la Federación*, 26 de diciembre de 2013.

### 3. Electrónicas

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/tramites/solicitudes\\_avisos\\_diversos/Paginas/ficha\\_103\\_cff.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx).

### 4. Legislación

- Código Fiscal de la Federación.*
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.*
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.*
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.*
- Resolución Miscelánea Fiscal*, para 2018.



## CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL NO ACATAMIENTO DEL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 42, QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

José Ramón JIMÉNEZ GUTIÉRREZ<sup>1</sup>

### SUMARIO

*I. Introducción. II. Principios contenidos en el Artículo 1º, tercer párrafo de la Constitución. III. El principio de progresividad. IV. Facultades discrecionales y regladas. V. Beneficio otorgado en el Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación. VI. Consecuencia jurídica de no desahogar el procedimiento previsto en el Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.*

### RESUMEN

La reforma al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, incluyó la obligación de las autoridades fiscales de informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, los hechos u omisiones que se detecten durante los mismos, lo cual se traduce un beneficio para el gobernado y una obligación para la autoridad.

### PALABRAS CLAVE

Facultades de comprobación. Visita domiciliaria. Acuerdos conclusivos. Derechos humanos. Progresividad.

### ABSTRACT

The amendment to Article 42 of the Federal Tax Code, published in the Official Gazette on December 9, 2013, included the obligation of the tax authorities to inform the taxpayers during the development of all tax review procedures, facts or omissions that are detected in them, like a benefit for the governed and obligation for the authority.

### KEY WORDS

Faculties of verification. Home visit. Conclusive agreements. Human rights. Progressiveness.

---

<sup>1</sup> Licenciado en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad Autónoma de Nuevo León, Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Guadalajara y maestrante en Derecho Público por la Universidad Panamericana, campus Guadalajara, Posgraduado en Derecho Administrativo y en Derecho Constitucional con mención honorífica por la última de las Instituciones citadas. Secretario de Acuerdos "A," de la Segunda Ponencia de la Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

## **I. INTRODUCCIÓN**

Las facultades de comprobación, previstas en el Código Fiscal de la Federación, siempre han tenido una percepción negativa por parte de los contribuyentes, lo cual se justifica si se toma en cuenta que, para el caso de las visitas domiciliarias, existe una intromisión al domicilio y una obligación de proporcionar la totalidad de los documentos que sean requeridos por el personal actuante de la autoridad fiscal.

Otra cuestión no muy bien valorada por los contribuyentes revisados, es el hecho de que durante el desarrollo de las facultades de comprobación, no existe la cercanía necesaria con la citada autoridad como para poder llegar a un arreglo justo, dado que su desahogo prácticamente se materializa con requerimientos de información y actas de hechos levantadas con motivo de su acatamiento, de ahí que no sea hasta el levantamiento de la última acta parcial o, bien, la notificación del oficio de observaciones, que los particulares tienen conocimiento de los hechos y omisiones en que incurrieron.

Por tal motivo, el legislador ordinario consideró pertinente adicionar un párrafo al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de mejorar la comunicación entre la autoridad fiscalizadora y el contribuyente revisado, al permitir un acercamiento real entre las partes.

En ese sentido, la reforma aludida representa una obligación para la autoridad cuya omisión debe traer consecuencias importantes para el resultado de la fiscalización, pues de lo contrario se estaría vulnerando un nuevo derecho en materia fiscal de los contribuyentes revisados.

## **II. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 1º, TERCER PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN**

El tercer párrafo del Artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los que consisten en lo siguiente:

a) Universalidad. Son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona.

b) Interdependencia e indivisibilidad. Están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, deben interpretarse y tomarse en su conjunto, y no como elementos aislados. Todos los derechos

humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; y

c) Progresividad. Constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura; principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la cumplimentación íntegra de tales derechos, más bien, en la posibilidad de avanzar gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige, a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, optimice el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.

### **III. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD**

Para abordar el tema que nos ocupa, resulta indispensable profundizar en cuanto al principio de progresividad previsto en el Artículo 1º constitucional, dado que su aplicación resulta inexorable para resolver la controversia suscitada entre las partes.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis, de rubro "PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO"; consideró que:

El principio de progresividad que rige en materia de los derechos humanos implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que, generalmente, la efectividad de los derechos humanos no se logra de manera inmediata, sino que conlleva todo un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazos. Por su parte, el progreso implica que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar. En tal sentido, el principio de progresividad de los derechos humanos se relaciona no sólo con la prohibición de regresividad del disfrute de los derechos fundamentales, sino también con la obligación positiva de promoverlos de manera progresiva y gradual, pues como lo señaló el Constituyente Permanente, el Estado Mexicano tiene el mandato constitucional de realizar todos los cambios y transformaciones necesarias en la estructura económica, social, política y cultural del país, de manera que se garantice que todas las personas puedan disfrutar de sus derechos humanos. Por tanto, el principio aludido exige a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos y también les impide, en virtud de su expresión de no regresividad, adoptar medidas que sin plena justificación consti-

tucional disminuyan el nivel de la protección a los derechos humanos de quienes se someten al orden jurídico del Estado mexicano<sup>2</sup>.

Asimismo, en lo que se refiere a la expresión de no regresividad, nuestro máximo Tribunal ha considerado que:

...

La limitación en el ejercicio de un derecho humano no necesariamente es sinónimo de vulneración al referido principio, pues para determinar si una medida lo respeta, es necesario analizar si: (I) dicha disminución tiene como finalidad esencial incrementar el grado de tutela de un derecho humano; y (II) genere un equilibrio razonable entre los derechos fundamentales en juego, sin afectar de manera desmedida la eficacia de alguno de ellos. En ese sentido, para determinar si la limitación al ejercicio de un derecho humano viola el principio de progresividad de los derechos humanos, el operador jurídico debe realizar un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada<sup>3</sup>.

#### **IV. FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS**

Finalmente, resulta necesario para el presente estudio, diferenciar las facultades regladas y discrecionales, para lo cual se manifiesta que, cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan prestablecidos en la ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe obrar, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto, decimos que nos hallamos frente a facultades o poderes totalmente reglados, vinculados o ligados a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para obrar o no obrar, para obrar en una o en otra forma, para obrar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su discreto leal saber y entender para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen la razón de su actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita, entonces decimos que nos hallamos frente al ejercicio de facultades discrecionales.

Se concluye, en lo que concierne a la facultad reglada, la actuación de la autoridad administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica, que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevea. Por su parte, en las facultades discrecionales, la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar la forma de su actuar, lo cual permite que

---

<sup>2</sup> Tesis: 2a. CXXVII/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 24, noviembre de 2015, p.1298.

<sup>3</sup> Tesis 2a. CXXVI/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 24, noviembre de 2015, p. 1298.



el órgano de la Administración haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un determinado caso, sin que lo anterior le exima fundar y motivar su acción conforme a lo dispuesto en el Artículo 16 constitucional.

#### **V. BENEFICIO OTORGADO EN EL ARTÍCULO 42, QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

El Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece:

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

De donde se desprende, en primer lugar, la obligación para toda autoridad fiscalizadora que se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, sin distinción alguna, de informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento.

Así, la regla 2.12.9, de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de julio de dos mil diecisiete, indicaba:

Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, con el propósito de que los contribuyentes puedan optar por corregir su situación fiscal, las autoridades fiscales informarán, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones y en su caso, el derecho que tienen a promover una solicitud de acuerdo conclusivo.

Bajo este contexto, de una interpretación funcional al Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla transcrita, se concluye que

las autoridades fiscales que se encuentren ejerciendo sus facultades de comprobación, están obligadas a lo siguiente: *a)* emitir una solicitud al contribuyente visitado para que en una fecha y lugar determinados comparezca ante la autoridad; *b)* notificarla legalmente; *c)* continuar con el procedimiento de fiscalización, para el caso de que no atienda la solicitud, y; *d)* de atender la invitación, informar al contribuyente los hechos u omisiones que se conozcan en el procedimiento de fiscalización.

Lo anterior, cobra sentido si nos remitimos a la exposición de motivos contenida en la iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación, enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, concretamente lo relativo a la incorporación de un último párrafo –ahora quinto párrafo– al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección. Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.

De donde se destaca la intención del legislador de elevar al grado de obligación para la autoridad fiscal, el informar durante el desarrollo de los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos; con el objeto de que exista una mejor comunicación entre la autoridad y el contribuyente revisado y, de ser el caso, se opte por el ejercicio de mecanismos alternos de solución de controversias, como los acuerdos conclusivos o la autocorrección, dado que con antelación al sistema actual, únicamente conocían su situación fiscal hasta la emisión del oficio de observaciones o el levantamiento del última acta parcial.

La obligación anterior, es compatible con lo previsto en los Artículos 69-A al 69-H, del Código Fiscal de la Federación, que establecen los acuerdos conclusivos como medios alternativos para los contribuyentes que están siendo objeto del ejercicio de facultades

de comprobación fiscal, para resolver alguna observación con la que no estén de acuerdo; con lo que se pretende evitar dilaciones en el procedimiento de fiscalización y las instancias jurisdiccionales, además de obtener un beneficio de la condonación de multas hasta por un 100%; lo que se traduce en un beneficio para el órgano estadual y los contribuyentes.

**VI. CONSECUENCIA JURÍDICA DE NO DESAHOGAR  
EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 42,  
QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Precisado lo anterior, la obligación para toda autoridad fiscalizadora que se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, sin distinción alguna, de informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento; constituye una facultad reglada para la autoridad fiscal, dado que el objeto de la inclusión de dicho párrafo en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación permite a la autoridad fiscal, así como al contribuyente revisado, la oportunidad de llegar a un acuerdo sin necesidad de concluir con la revisión fiscal.

En efecto, la prerrogativa de trato constituye una facultad reglada y no discrecional, puesto que, para emitir el oficio o levantar el acta en donde se hagan constar los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento, como sería el oficio de observaciones tratándose de una revisión de gabinete o el levantamiento del acta última parcial, en el caso de visitas domiciliarias, resulta indispensable que la autoridad agote el procedimiento de *amable composición* mencionado, esto es, que notifique debidamente la invitación al contribuyente o a su representante legal para que acuda a sus oficinas y le haga saber de los aspectos señalados, conocidos con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, con el objeto de encontrar una solución alterna a la liquidación de contribuciones omitidas.

En ese sentido, en el supuesto de que la autoridad fiscal no materialice el procedimiento aludido, debe considerarse que se afectan las defensas del particular, lo que trasciende al sentido de la resolución liquidatoria, puesto que dicho procedimiento no solo constituye un derecho para el particular, sino también una obligación de inexorable cumplimiento para la autoridad fiscal, que redundaría en una protección al derecho fundamental de seguridad jurídica.

Sin que sea óbice, el hecho de que la autoridad fiscal informe al contribuyente visitado su derecho de autocorregir su situación fiscal y, mediante el oficio de observaciones o el última acta parcial, otorgue el plazo de veinte días para desvirtuar las observaciones detectadas, puesto que, el desahogo del procedimiento descrito constituye una facultad reglada del órgano del Estado, por lo que la autoridad no puede optar por cumplir o no con la obligación legal que se le exige, según su libre arbitrio, sino que nece-

sariamente habrá de acatar lo que la ley le impone, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica en beneficio del particular, pues no se debe perder de vista que el legislador previó para que en el ejercicio de las facultades de comprobación –sin excepción–, se materialice el procedimiento previsto en el quinto párrafo del citado Artículo, el cual, conforme dispuso el autor de la disposición, forma parte integral de todos y cada uno de los procedimientos de fiscalización previstos en el mismo.

Asimismo y, conforme al principio de progresividad previsto en el Artículo 1° constitucional, se debe impedir, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por el otro, favorecer la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de salvaguarda.

En ese sentido, la inclusión del quinto párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, constituye una evolución en cuanto a los derechos de los causantes para llegar a un acuerdo con la autoridad respecto de los hechos y omisiones que se les imputan, privilegiando el arreglo de las partes y evitando lo oneroso que puede ser para ellas concluir con la revisión fiscal.

En efecto, retomando lo considerado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. CXXVI/2015 (10a.), para determinar si la limitación al ejercicio de un derecho humano viola el principio de progresividad, el operador jurídico debe realizar un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada.

En tal tesitura, la omisión de la autoridad fiscal de desahogar el procedimiento previsto en el último párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se traduce en una disminución en los derechos del contribuyente, para llegar a un arreglo con la autoridad y un desequilibrio en el ejercicio de sus derechos, tutelados no solo en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sino también en el propio Código Fiscal de la Federación, respecto a la posibilidad con que cuentan los sujetos revisados para celebrar un acuerdo conclusivo con la autoridad fiscal, con el que podrán obtener una regularización en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además de una condonación de hasta el 100% de las sanciones que les fueron impuestas; por lo que, de considerar que la omisión referida no afecta las defensas de los contribuyentes revisados, se tornaría nugatorio el derecho mencionado y no existiría sanción alguna a la conducta omisiva de la autoridad fiscal, lo que significa un retroceso o disminución del nivel de protección de los derechos del contribuyente sin justificación legal y constitucional.

Esto es, el establecimiento del procedimiento mencionado constituye una expansión del derecho de los contribuyentes por lo que hace al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, cuya aplicación no debe quedar al arbitrio de la autoridad fiscal, antes bien, por tratarse de una facultad reglada, debe desahogarse ineludiblemente.

te; de ahí que la omisión en su aplicación, so pretexto que con la notificación del oficio de observaciones y el otorgamiento de los veinte días para desvirtuar los hechos e irregularidades detectadas, tiene la posibilidad de hacerlo, además de que conforme a lo dispuesto en los Artículos 2º, fracción XIII, 14 y demás aplicables de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el particular puede autocorregirse en cualquier tiempo durante la fiscalización; no solo disminuye el derecho del contribuyente a obtener un mejor arreglo con la autoridad fiscal, puesto que podría obtener no solo la autocorrección, lo que impactaría definitivamente en la liquidación fiscal en los conceptos de actualizaciones, recargos y/o multas; sino también afecta la eficacia de los procedimientos alternativos de solución de controversias, dado que le impide acceder a los beneficios de un acuerdo conclusivo con el Servicio de Administración Tributaria, en donde puede conseguir, además, la condonación de multas, proponer planes de pago, entre otros.

Aunado a lo anterior, la violación al derecho de que se desahogue el procedimiento aludido no debe supeditarse a actos posteriores –concesión de los veinte días para que el contribuyente revisado desvirtúe los hechos y omisiones que fueron detectados en la revisión–, que puedan interpretarse como el consentimiento o superación de la actuación contraria a derecho y que dejó en estado de indefensión al particular; puesto que la omisión de la autoridad no solo debe entenderse como una violación a un derecho, sino también a una facultad reglada, de ahí que no resulte válido concluir que la concesión del plazo referido o el derecho de autocorregirse puedan validar el derecho del contribuyente mencionado. Sostener lo contrario, implicaría no solo contravenir una prerrogativa reglada de la autoridad, sino hacer nugatorio un derecho del particular, derogando de facto el párrafo del Artículo en estudio.

No se omite precisar que la omisión en estudio, no debe equipararse a aquellas en que la autoridad fiscal omite informar al contribuyente revisado que tiene la posibilidad de corregir su situación fiscal y los beneficios que esto implica, las cuales únicamente traen como consecuencia una responsabilidad administrativa para el servidor público que omitió efectuar tal señalamiento; puesto que, si bien es cierto que ambas omisiones implican una violación de derechos del contribuyente, también lo es que se diferencian en cuanto a que la facultad que nos ocupa tiene la característica de reglada por lo que debe ejercerse en todos los supuestos en que la autoridad despliegue sus facultades de comprobación, por formar parte integral de los procedimientos de fiscalización previstos en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; coyuntura que no comparte la obligación de informar los derechos con que cuentan los contribuyentes revisados.

En consecuencia, la omisión de la autoridad fiscal de no desahogar el procedimiento previsto en el quinto párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, debe traer aparejado considerar que la resolución con la cual culmina la auditoría es ilegal, ya que se emitió en contravención de las disposiciones legales aplicables, dejando de

observar las debidas, actualizándose la causal de anulación prevista en el Artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; por lo que, atento a lo dispuesto en la fracción II, del numeral 52 del ordenamiento invocado, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar la nulidad de la resolución determinante.

La declaratoria de nulidad anterior cobra sentido si se toma en consideración que, de reponer el procedimiento para efectos de que se desahogue conforme a los extremos en estudio, no necesariamente se actualizarán las condiciones económicas imperantes al momento de la revisión fiscal, concretamente los factores inflacionarios en el costo de bienes y servicios que tal vez no hagan viable la adopción de un acuerdo conclusivo, motivo por el cual una nulidad para efectos no garantiza la reparación del derecho humano violado y fomenta el incumplimiento de la ley para las autoridades fiscales.

## **ASPECTOS RELEVANTES SOBRE LA CADUCIDAD Y LA CANCELACIÓN DE REGISTROS MARCARIOS**

César ARANDA BONILLA<sup>1</sup>

### **SUMARIO**

*I. Introducción. II. Registro de marcas, su vigencia y renovación. III. Caducidad. IV Requisitos de la solicitud de declaración administrativa de caducidad y de su contestación. V. Carga de la prueba en los procedimientos de caducidad. VI. Cancelación. VII. Requisitos de la solicitud de declaración administrativa de cancelación y de su contestación. VIII. Carga de la prueba en los procedimientos de cancelación. IX. Conclusiones. X. Fuentes de Información.*

### **RESUMEN**

Este trabajo muestra un estudio totalmente práctico sobre los aspectos más relevantes que deben tomarse en cuenta en los procedimientos de caducidad y cancelación de registros de marcas, con valiosas referencias doctrinarias y criterios emitidos por nuestros Tribunales Federales.

### **PALABRAS CLAVE**

Marcas. Registro. Uso exclusivo. Renovación. Caducidad. Cancelación.

### **ABSTRACT**

This work shows a fully practical study on the most relevant aspects that should be taken into account in the procedures for expiration and cancellation of trademark registrations, with valuable doctrinal references and criteria issued by our Federal Courts.

### **KEY WORDS**

Trademarks. Registration. Exclusive right. Renewal. Expiration. Cancellation.

## **I. INTRODUCCIÓN**

Una marca es un signo visible del que se valen los industriales, comerciantes o prestadores de servicios para distinguir sus productos o servicios de otros, de su misma especie o clase en el mercado<sup>2</sup>, es decir, para diferenciar sus productos o servicios de los de sus competidores.

---

<sup>1</sup> Es Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, socio del Despacho Jurídico Aranda | Mora, abogado consultor y litigante en asuntos de Propiedad Intelectual. Es autor de diversos artículos en esa materia y está autorizado por el Instituto Nacional del Derecho de Autor para fungir como árbitro en el procedimiento arbitral regulado por la Ley Federal del Derecho de Autor.

<sup>2</sup> Véase el Artículo 88 de la LPI.

Las marcas son una de las figuras estelares dentro de la Propiedad Industrial. Su importancia radica principalmente en su valor económico y el poder de *marketing* que tienen o pueden llegar a tener. Una marca puede ser tan valiosa como la empresa misma. De hecho, muchas empresas son compradas por otras, de igual o mayor tamaño, por el valor de las marcas que tienen.

## II. REGISTRO DE MARCAS, SU VIGENCIA Y RENOVACIÓN

En México, las marcas se registran ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI). Para obtener el registro debe presentarse el formato autorizado, pagar los derechos correspondientes y cubrir todos los requisitos establecidos en Ley de la Propiedad Industrial (LPI) y su Reglamento.

El registro de una marca le concede a su titular el derecho a uso exclusivo<sup>3</sup>. Este derecho constituye, cierto modo, un monopolio temporal y restringido que no va en contra de lo establecido por nuestra Constitución ni por la Ley Federal de Competencia Económica.

El uso exclusivo es el máximo derecho que puede otorgarle la LPI al titular de una marca. Esa exclusividad permite que este sea el único que, en nuestro país, lícitamente pueda:

- a) Usar la marca en los productos o servicios indicados en el título de registro;
- b) Permitir su uso por parte de un tercero;
- c) Oponerse a que un tercero obtenga el registro de una marca o aviso comercial que sean idénticos o semejantes en grado de confusión, aplicados a los mismos o similares productos o servicios<sup>4</sup>; e

---

<sup>3</sup> Como lo dispone el Artículo 87 de la LPI. Sobre este precepto, Manuel M. Soto Gutiérrez señala que, en México, el uso de marcas no registradas confiere a sus titulares derechos como el de reputarse usuario de buena fe, en términos del Artículo 92, fracción I, de la LPI, pero no pueden ejercitar las acciones de infracción establecidas por la misma legislación, con lo cual coincidimos completamente, pero no es verdad que esos titulares no puedan celebrar contratos de licencia de uso de marca, pues el texto del numeral 136 de la LPI claramente dispone: *“El titular de una marca registrada o en trámite podrá conceder, mediante convenio, licencia de uso a una o más personas, con relación a todos o algunos de los productos o servicios a los que se aplique dicha marca. La licencia deberá ser inscrita en el Instituto para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros; en Ortíz Bahena, Miguel Ángel (coord.), Ley de la Propiedad Industrial comentada por la Asociación Mexicana para la Protección de la Propiedad Intelectual (AMPPI), México, Porrúa-AMPPI, 2015, p. 145.*

<sup>4</sup> En el caso de las marcas consideradas como *notoriamente conocidas* o *famosas*, el titular también se puede oponer a que un tercero obtenga el registro de una marca o aviso comercial, sin importar los productos o servicios a los que se aplique, toda vez que gozan de un trato privilegiado, sobre todo si se toma en cuenta que la protección a las mismas es ilimitada durante la vigencia de su registro, dado que el derecho a su uso exclusivo es tan amplio que puede impedir que un tercero use y obtenga el registro de una marca igual o semejante en grado de confusión en cualquier producto o servicio, pues no importa que estos no sean iguales o similares, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 90, fracciones XV y XV bis, de la LPI. Como bien lo



- d) Impedir que se use la marca o forme parte de un nombre comercial, denominación o razón social, de manera idéntica o semejante en grado de confusión, cuando se trate de establecimientos o personas morales cuya actividad sea la producción, importación o comercialización de bienes o la prestación de servicios iguales o similares a los que se aplica la marca registrada, siempre que la fecha de presentación de la solicitud de registro o de primer uso declarado en dicha solicitud sea anterior a la del uso del nombre comercial, denominación o razón social.

El registro de una marca surte sus efectos en cualquier parte del territorio nacional porque la LPI es de observancia general en toda la República<sup>5</sup> y porque esa legislación no establece lo contrario. Por ello, el derecho al uso exclusivo de una marca también surte sus efectos en toda la República, lo cual significa que ese derecho puede hacerse valer en cualquier parte del territorio nacional, no obstante que la marca solo se use en una colonia, ciudad o entidad federativa.

Una vez registrada la marca, debe recordarse que en todo momento hay que utilizar la leyenda Marca Registrada, las siglas M.R. o el símbolo ®<sup>6</sup>, en los productos protegidos, en los envases, embalajes de estos, en las facturas emitidas, publicidad impresa o electrónica que se realice, incluso en la página web de la empresa, en algún otro medio manifestar o hacer del conocimiento público que los productos y servicios se encuentran protegidos por el respectivo registro marcario<sup>7</sup>. Si esto no se hace y se llegara a violar el derecho de exclusividad, el titular del registro no podrá iniciar las acciones civiles y penales correspondientes, ni podrá solicitar la práctica de medidas precautorias<sup>8</sup>.

Para no perder el derecho de exclusividad, la marca deberá ser usada tal y como fue registrada o con modificaciones que no alteren su carácter distintivo. Sin embargo, no siempre es fácil determinar si una modificación altera o no el carácter distintivo de una marca, como podría ser cambiar un color, agregar o suprimir una letra, línea o signo de puntuación, etc., dado que se entraría al terreno de la subjetividad. Por ello, lo recomendable es usar la marca de la manera en que fue registrada y, si se le hacen cambios, por mínimos que sean, habrá que solicitar un nuevo registro.

---

apunta Mauricio Jalife Daher, la protección de las marcas notorias constituye, de hecho, una excepción al principio de protección territorial, en virtud de que, sin estar registradas, los gobiernos se comprometen a impedir registros obtenidos por personas ajenas a estas, protegiendo de manera simultánea al consumidor; *Uso y valor de la Propiedad Intelectual*, México, Sicco, 2004, p. 171.

<sup>5</sup> Véase su numeral 1º.

<sup>6</sup> Como lo establece el ordinal 131 de la LPI.

<sup>7</sup> Por ejemplo, mediante anuncios en periódicos o espectaculares.

<sup>8</sup> Véase el ordinal 229 de la LPI.

El registro de una marca tiene una vigencia de diez años, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, pero podrá renovarse por períodos de la misma duración<sup>9</sup>.

La renovación del registro deberá solicitarse por el titular dentro de los seis meses anteriores a la terminación de la vigencia, pero el IMPI deberá dar trámite a las solicitudes que sean presentadas dentro de los seis meses posteriores a la terminación de la vigencia<sup>10</sup>. Lo anterior deja claro el espíritu flexible de la LPI, pero sobre todo, proteger los registros marcarios, pues en aras de mantener su vigencia, en realidad otorga un año para que el titular solicite la renovación, esto es, dentro del plazo normal de seis meses, anteriores a la expiración de la vigencia, o dentro del plazo de gracia de seis meses posteriores a ello.

Para pedir la renovación del registro de una marca resulta necesario pagar los derechos correspondientes y manifestar, bajo protesta de decir verdad (en el formato autorizado por el IMPI), que se usa la marca en por lo menos uno de los productos o servicios a los que se aplica y que no se ha interrumpido dicho uso por un plazo igual o mayor al contemplado por el Artículo 130 de la LPI<sup>11</sup>, sin causa justificada.

Para terminar con lo que respecta a la renovación de un registro de marca es fundamental cuestionarse: ¿cuál es la consecuencia legal de la falta de renovación? La respuesta es sencilla: la caducidad.

### **III. CADUCIDAD**

Es la consecuencia legal por la falta de renovación de un registro de marca o por la falta de uso durante tres años consecutivos. En este último caso, es necesario que el IMPI emita la declaración administrativa de caducidad.

El Artículo 130 de la LPI establece que si una marca no es usada durante tres años consecutivos en los productos o servicios para los que fue registrada, procederá la caducidad de su registro. Las excepciones a dicha regla son dos:

- a) Que el titular de la marca o el usuario que tenga concedida licencia inscrita, la hubiese usado durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la presentación de la solicitud de declaración administrativa de caducidad, y
- b) Que existan circunstancias surgidas, independientemente de la voluntad del titular de la marca, que constituyan un obstáculo para el uso de la misma, tales como restricciones a la importación u otros requisitos gubernamentales aplicables a los bienes o servicios a los que se refiera la marca.

---

<sup>9</sup> Como lo establece el Artículo 95 de la LPI.

<sup>10</sup> Véase el numeral 133 de la LPI.

<sup>11</sup> Tres años consecutivos.

Por su parte, el Artículo 152 de la LPI dispone que el registro de una marca caducará cuando no se renueve su registro en los términos de dicha legislación, o cuando haya dejado de usarse durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la solicitud de declaración administrativa de caducidad, salvo que exista causa justificada a juicio del IMPI<sup>12</sup>.

Respecto a este último precepto, Mauricio Jalife Daher sostiene que sancionar con caducidad los casos en que la marca materia del registro no es empleada, persigue como fundamento básico evitar la posesión abusiva de derechos cuando estos no son empleados por su titular; y agrega que un principio universal en materia de propiedad industrial consiste en que la preservación de los derechos exige que los mismos sean explotados por su titular, ya que lo contrario supone una posición monopólica injustificada en detrimento de la colectividad<sup>13</sup>.

Por lo anterior, es obvio que, para evitar la caducidad del registro de una marca, es necesario usarla en forma ininterrumpida y, además, solicitar la renovación de su registro, dentro del plazo correspondiente.

Es importante señalar que los efectos de la caducidad de un registro marcario nacen a la vida jurídica cuando fenece el plazo para solicitar la renovación o cuando la declaración administrativa queda firme, pero no desde el momento en que se cumplieron los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la solicitud de declaración administrativa<sup>14</sup>.

#### **IV. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE CADUCIDAD Y DE SU CONTESTACIÓN**

La acción de caducidad de un registro marcario se denomina solicitud de declaración administrativa de caducidad, la cual se tramita ante el IMPI de oficio, a petición de parte o del Ministerio Público Federal; en este último caso, solo cuando tenga algún interés la Federación. Es importante señalar que la caducidad por falta de renovación no requerirá de declaración administrativa por parte del IMPI<sup>15</sup>.

La expresión "*a petición de parte*" se refiere a toda persona que sea titular de un interés jurídico, lo cual necesariamente excluye a quienes únicamente tienen un interés

---

<sup>12</sup> Por ejemplo, restricciones a la importación u otros requisitos gubernamentales aplicables a los bienes o servicios a los que se aplique la marca. Véase el numeral 130 de la LPI. Otras causas justificadas serían las de fuerza mayor, como los terremotos en caso de los hoteles y restaurantes.

<sup>13</sup> *Comentarios a la Ley de la Propiedad Industrial*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2012, p. 435.

<sup>14</sup> Sobre este tema, véase el criterio MARCAS. DEL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL, NO SE DESPRENDE QUE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD DE UN REGISTRO MARCARIO SE RETROTRAIGAN HASTA EL MOMENTO EN QUE SE CUMPLIERON LOS TRES AÑOS ANTERIORES A LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD CORRESPONDIENTE, localizable bajo los datos siguientes: Tesis I.7º.A.142 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, septiembre de 2001, p.1335.

<sup>15</sup> Véanse los Artículos 155, 187 y 188 de la LPI.

de hecho. El interés jurídico para hacer valer la caducidad de un registro marcario no deriva necesariamente de un derecho subjetivo *per se*, sino que comprende también a las personas que tienen un derecho oponible a terceros, es decir, aquellas que solicitan el registro de una marca o bien, porque teniendo una marca registrada, ésta es similar a otra que podría estar caduca; consecuentemente, el registro o la solicitud de registro constituye un requisito indispensable para demandar la caducidad del registro de la marca combatida<sup>16</sup>.

Las solicitudes de declaración administrativa formuladas a petición de parte se presentan ante el IMPI, específicamente en la Dirección Divisional de Protección a la Propiedad Intelectual, la cual actúa a través de su Subdirección Divisional de Procesos de Propiedad Industrial.

Las mismas se sustancian y resuelven con arreglo al procedimiento que señala la LPI, siendo aplicable, supletoriamente y en lo que no se oponga la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA) y el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

Aunque no existe un formato oficial para presentar una solicitud de declaración administrativa de este tipo, la LPI, en su Artículo 189, establece que esa solicitud debe contener:

- a) El nombre del solicitante y, en su caso del representante;
- b) Domicilio para oír y recibir notificaciones;
- c) El nombre y domicilio de la contraparte (demandado) y, en su caso, de su representante;
- d) El objeto de la solicitud, detallándolo en términos claros y precisos;
- e) La descripción de los hechos; y
- f) Los fundamentos de derecho.

Si no se cumplen dichos requisitos, el IMPI le requerirá al solicitante, por una sola vez, para que, dentro del término de ocho días, subsane la omisión en que incurrió o haga las aclaraciones correspondientes, y de no cumplirse con ello, la consecuencia será el desechamiento de la solicitud de declaración administrativa, según lo expresa el párrafo primero del ordinal 191 de la LPI.

En adición a los requisitos antes señalados, la solicitud también debe cubrir los establecidos por el Artículo 5° del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial<sup>17</sup> (RLPI), es decir:

<sup>16</sup> Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia MARCAS. PARA SATISFACER EL INTERÉS JURÍDICO PARA DEMANDAR LA CADUCIDAD DE UNA MARCA REGISTRADA, DEBE ACREDITARSE LA SOLICITUD DE REGISTRO RESPECTIVO, localizable bajo los datos siguientes: Tesis 2a./J. 39/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro V, t. 2, febrero de 2012, p. 1244.

<sup>17</sup> Sobre los requisitos establecidos en el Artículo 5° del RLPI, resulta aplicable la tesis aislada PROPIEDAD INDUSTRIAL. EL ARTÍCULO 5o. DEL REGLAMENTO DE LA LEY RELATIVA ES APLICABLE EN RELACIÓN CON LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS SOLICITUDES O PROMOCIONES PRESENTADAS ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DE LA PROPIEDAD

- g) Presentar la solicitud con firmas autógrafas<sup>18</sup>;
- h) Indicar el número de registro de la marca cuya caducidad se solicita;
- i) Acompañar los anexos que en cada caso sean necesarios<sup>19</sup>, los que deberán ser legibles y estar fijados de cualquier forma, en un soporte material conocido o por conocerse, que permita su percepción o reproducción;
- j) Anexar el comprobante de pago de las tarifas correspondientes<sup>20</sup>;
- k) Adjuntar la correspondiente traducción al español de los documentos escritos en idioma distinto que se exhiban con la solicitud o promoción; y
- l) Acompañar la legalización de los documentos provenientes del extranjero, cuando proceda.

Cuando una solicitud no cumpla con cualquiera de los requisitos señalados en los incisos h), i), k) y l), el IMPI requerirá al promotor para que dentro de un plazo de dos meses, contado a partir del día hábil siguiente al de la notificación, subsane la omisión en que incurrió o haga las aclaraciones que correspondan. En caso contrario, la solicitud o promoción será desechada de plano.

Además de cubrir con todos los ya mencionados requisitos, nos dice el Artículo 190 de la LPI, que con la solicitud de declaración administrativa deberán presentarse, en originales o copias certificadas:

---

INDUSTRIAL, POR COMPLEMENTAR LOS REQUERIDOS EN EL ARTÍCULO 189 DE LA LEY DE LA MATERIA, localizable bajo los datos siguientes: Tesis I.9o.A.78 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, noviembre de 2003, p.1006.

<sup>18</sup> Si este requisito falta, la solicitud será desechada de plano, como lo establece el segundo párrafo del Artículo 5º del RLPI.

<sup>19</sup> Por ejemplo, los documentos que se ofrecen como prueba. Sobre esto, bien vale la pena considerar la tesis aislada titulada PROPIEDAD INDUSTRIAL. EN LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE CADUCIDAD DE UN REGISTRO MARCARIO, DEBE EXAMINARSE LA IDONEIDAD DE LAS PRUEBAS OFRECIDAS POR LAS PARTES CON ANTE-LACIÓN A SU ADMISIÓN, localizable bajo los datos siguientes: Tesis I.7o.A.535 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, julio de 2007, p. 2681; así como PROPIEDAD INDUSTRIAL. LA INSPECCIÓN OCULAR NO ES UN MEDIO DE CONVICCIÓN IDÓNEO PARA ACREDITAR EL USO ANTERIOR DE UNA MARCA EN UN PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE CADUCIDAD DE SU REGISTRO, Tesis I.7o.A.534 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 1784.

<sup>20</sup> Siempre se debe exhibir el comprobante de pago de las tarifas correspondientes al trámite de la solicitud. En caso de que se solicite la expedición de copias certificadas y/o cotejos con las copias simples de los documentos que se exhiban, también se deberán presentar los comprobantes de pago de las tarifas correspondientes. Si falta algún comprobante de pago, el IMPI requerirá al solicitante, por única ocasión, para que lo exhiba, otorgándole para ello un plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente al de la notificación de dicha omisión. En caso de no cumplir con el requerimiento dentro del plazo señalado, la solicitud será desechada de plano, como lo establece el párrafo tercero del Artículo 5º del RLPI.

- m) Los documentos y constancias en que se funda la acción y ofrecerse las pruebas correspondientes, pues de lo contrario no serán admitidas posteriormente, excepto si fueren supervenientes.

Ese mismo precepto establece que para el caso de que alguno de esos documentos obre en los archivos del IMPI, bastará que el solicitante precise el expediente en donde se encuentra y solicite la expedición de copia certificada o su cotejo, con la copia simple que sea exhibida.

Pueden ofrecerse toda clase de pruebas, excepto la testimonial, la confesional y las que sean contrarias a la moral y al derecho. Sin embargo, la testimonial y la confesional sí pueden ofrecerse cuando estén contenidas en una documental, de conformidad con lo dispuesto por el párrafo primero del Artículo 192 de la LPI.

Otros requisitos se infieren de la simple lectura del párrafo segundo del numeral 191 de la LPI:

- n) Acompaña el documento que acredite la personalidad<sup>21</sup>.

Si no se acompaña el documento que acredite la personalidad, la solicitud será desechada.

El párrafo segundo del numeral 191 de la LPI también señala que será desechada la solicitud cuando el registro que sea base de la acción no se encuentra vigente; por ello, siempre es recomendable:

- o) Adjuntar el documento con el que se acredite que se encuentra vigente el registro de la marca base de la acción o pagar los derechos correspondientes por la expedición de copia certificada o por la compulsión, según sea el caso<sup>22</sup>.

Un último requisito ha sido establecido por el numeral 70 del RLPI, el cual consiste en:

- p) Acompañar una copia de la solicitud de declaración administrativa, incluyendo los documentos anexos, para que el demandante pueda consultar las pruebas y cualquier documento que haya sido presentado por el actor, a fin de que el procedimiento sea más expedito.

Si la solicitud de declaración administrativa cumple con todos los requisitos correspondientes, el IMPI la admitirá y con la copia simple de la solicitud y los documentos que se le acompañaron, la notificará al titular afectado, concediéndole un plazo de un mes para que manifieste por escrito lo que a su derecho convenga<sup>23</sup>.

Si no es posible la notificación al demandado, por cambio de domicilio, tanto en el señalado por el solicitante como en el que obre en el expediente que corresponda, y

---

<sup>21</sup> Solo si quien firma la solicitud promueve en nombre del actor.

<sup>22</sup> Véase el numeral 190 de la LPI.

<sup>23</sup> Como lo establece la primera parte del Artículo 193 de la LPI.

si se desconoce el nuevo, la notificación se hará a costa de quien intente la acción por medio de publicación en el Diario Oficial y en un periódico de los de mayor circulación de la República, por una sola vez. En la publicación se dará a conocer un extracto de la solicitud de declaración administrativa y se señalará plazo de un mes para que el demandado manifieste lo que a su derecho convenga<sup>24</sup>.

De acuerdo con el Artículo 197 de la LPI, el escrito en que el titular afectado, es decir, el demandado, formule sus manifestaciones deberá contener su nombre y, en su caso, el de su representante; domicilio para oír y recibir notificaciones; las excepciones y defensas que oponga; las manifestaciones u objeciones a cada uno de los puntos de la solicitud de declaración administrativa; los fundamentos de derecho; exhibir originales o copias debidamente certificadas de los documentos y constancias que ofrezca como pruebas<sup>25</sup>, ya que las pruebas que presente posteriormente no serán admitidas, salvo que fueren supervenientes; además, deberá exhibir el número de copias simples de la contestación y de los documentos que a ella se acompaña, necesarios para correr traslado al actor<sup>26</sup>.

Considero importante mencionar que en el procedimiento de declaración administrativa ninguna de las partes puede promover incidentes de previo y especial pronunciamiento. Todos los incidentes que promuevan se resolverán al emitirse la resolución que proceda<sup>27</sup>.

Después de admitirse la contestación, el IMPI siempre les notifica a las partes que las constancias del expediente que contiene la solicitud de declaración administrativa, quedan a su disposición para que dentro del plazo de diez días hábiles presenten por escrito sus apuntes de alegatos, los cuales serán tomados en cuenta al dictarse la resolución que corresponda<sup>28</sup>.

Transcurrido el plazo para que el titular afectado presente sus manifestaciones, previo estudio de los antecedentes relativos y desahogadas las pruebas que lo requieran, se dictará la resolución administrativa que proceda, misma que se notificará a las partes mediante notificación en el domicilio señalado en el expediente o mediante la publicación a que se refiere el numeral 194 de la LPI<sup>29</sup>.

---

<sup>24</sup> Como lo ordena el Artículo 194 de la LPI. Se procederá de la misma forma en el caso en que el procedimiento de declaración administrativa sea iniciado de oficio por el IMPI (véase el Artículo 195 de la LPI).

<sup>25</sup> Cuando se ofrezca como prueba algún documento que obre en los archivos del IMPI, bastará que el demandado precise el expediente en el cual se encuentra y solicite la expedición de la copia certificada correspondiente o, en su caso, el cotejo de la copia simple que se exhiba, como lo establece el segundo párrafo del Artículo 190 de la LPI.

<sup>26</sup> Como se desprende de lo establecido por el último párrafo del Artículo 197, en relación con el párrafo primero del Artículo 190, ambos de la LPI.

<sup>27</sup> Así lo dispone el ordinal 195 de la LPI.

<sup>28</sup> El fundamento para hacerlo se encuentra en el Artículo 56 de la LFPA, de aplicación supletoria a la LPI.

<sup>29</sup> Como lo ordena el Artículo 199 de la LPI.

La parte que no esté conforme con la resolución podrá optar por interponer el recurso de revisión ante el IMPI<sup>30</sup>, o presentar su demanda promoviendo juicio de nulidad ante la Sala Especializada en Materia de Propiedad Intelectual<sup>31</sup> (SEPI) del Tribunal Federal de Justicia Administrativa<sup>32</sup> (TFJA). En contra de la sentencia que emita la SEPI puede promoverse demanda de amparo directo<sup>33</sup> ante los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa<sup>34</sup>, que generalmente son la última instancia en este tipo de asuntos.

## **V. CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE CADUCIDAD**

De acuerdo con el ordinal 81 del CFPC, el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. Sin embargo, es de explorado derecho que en los procedimientos de caducidad, el actor, es decir, el solicitante de la declaración administrativa, no está obligado a acreditar la falta de uso de la marca durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la solicitud de declaración administrativa, por parte de su titular y/o de su licenciataria autorizado, toda vez que ese hecho es de carácter negativo y es jurídicamente imposible demostrar su existencia. Por ello, es el demandado, es decir, el titular del registro marcario combatido, es quien debe demostrar el hecho positivo consistente en que la marca sí ha sido usada durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la solicitud; máxime si se considera que es el demandado quien cuenta con todos los documentos y elementos para acreditarlo. Dicho en palabras más simples, en los procedimientos de caducidad la carga de la prueba siempre recae en el demandado<sup>35</sup>.

Tratándose de productos o servicios que se ponen a disposición del público consumidor a través de sitios Web, el uso de la marca perfectamente puede acreditarse

<sup>30</sup> En términos de lo dispuesto por los Artículos 83, 85, 86 de la LFPA. El recurso de revisión debe interponerse dentro del plazo de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que hubiere surtido efectos la notificación de la resolución que se recurra.

<sup>31</sup> Véase la fracción I, Artículo 23 del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

<sup>32</sup> Regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. La demanda debe presentarse dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. La competencia del TFJA para conocer del juicio de nulidad promovido en contra de la resolución de declaración administrativa de caducidad o de la resolución al recurso de revisión que en su caso se hubiere interpuesto, se encuentra establecida en el Artículo 3º, fracciones XII y XIII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

<sup>33</sup> Dentro del plazo de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso del acto o resolución que reclame, como lo establecen los numerales 17, 18, 19 y 170, fracción I, de la Ley de Amparo.

<sup>34</sup> Su competencia se deriva, principalmente, de lo dispuesto en los Artículos 1º, fracción III, y 37, fracción I, inciso b), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

<sup>35</sup> Consúltese la tesis aislada titulada MARCAS. EXTINCIÓN POR FALTA DE USO. CARGA DE LA PRUEBA, localizable bajo los datos siguientes: *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 38, Sexta Parte, p. 56.



mediante la inspección a dichos sitios, siempre y cuando los productos o servicios sean efectivamente accesibles y puedan ser adquiridos por consumidores que se localicen en territorio nacional, a través de ese mecanismo electrónico<sup>36</sup>.

En los procedimientos de declaración administrativa de caducidad, el demandado puede ofrecer como pruebas las facturas que él expidió o las que fueron expedidas por su licenciatario autorizado, para acreditar el uso de la marca en forma ininterrumpida<sup>37</sup>, durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la respectiva solicitud. Sin embargo, si el actor (promovente de la caducidad) objeta dichas facturas, la verdad de su contenido debe demostrarse con otras pruebas, ya que su mera refutación hace que sean insuficientes para acreditar el uso de la marca, debido a que solo generarán un indicio que necesitará de otros elementos para constituir una prueba que permita vincular al titular o licenciatario de la marca con ella<sup>38</sup>.

## VI. CANCELACIÓN

El Artículo 153 de la LPI establece que procede la cancelación de un registro marcario únicamente en dos casos:

- a) Si su titular ha provocado o tolerado que se transforme en una denominación genérica que corresponda a uno o varios de los productos o servicios para los cuales se registró, de tal modo que, en los medios comerciales y en el uso generalizado por el público, la marca haya perdido su carácter distintivo, como medio de distinguir el producto o servicio a que se aplique<sup>39</sup>, o
- b) Si es solicitada por el titular de una marca<sup>40</sup>.

La acción de cancelación a que se refiere el primer supuesto arriba apuntado, se denomina solicitud de declaración administrativa de cancelación, y debe ser presentada

---

<sup>36</sup> *Cfr.* USO DE MARCA. LA PUESTA A DISPOSICIÓN DEL PRODUCTO O SERVICIO AL QUE SE APLICA A TRAVÉS DE UN SITIO WEB ES UNA FORMA IDÓNEA PARA EVITAR LA CADUCIDAD DEL REGISTRO RESPECTIVO, SIEMPRE Y CUANDO TALES INSUMOS PUEDAN SER ADQUIRIDOS POR CONSUMIDORES QUE SE LOCALICEN EN TERRITORIO NACIONAL, Tesis I.1o.A.137 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. IV, octubre de 2016, p. 3141.

<sup>37</sup> En al menos uno de los productos o servicios amparados por la marca, especificados en el respectivo título de registro.

<sup>38</sup> Como se sostiene en la jurisprudencia titulada PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE CADUCIDAD DE UNA MARCA. VALOR PROBATORIO DE LAS FACTURAS EXPEDIDAS POR EL TITULAR O SU LICENCIATARIO PARA ACREDITAR SU USO, localizable bajo los datos siguientes: Tesis PC.I.A. J/61 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 26, t. III, enero de 2016, p 2502.

<sup>39</sup> En México, *Kleenex* es una marca que bien podría considerarse que se ha transformado en una denominación genérica de los productos para los cuales se registró, es decir, para pañuelos desechables.

<sup>40</sup> Como lo establece el numeral 154 de la LPI.

ante el IMPI, aunque cabe la posibilidad de que, al igual que en la caducidad, la cancelación sea declarada de oficio o a petición del Ministerio Público Federal, cuando tenga algún interés la Federación.

Mauricio Jalife Daher sostiene que el espíritu del Artículo 153 de la LPI es el de preservar los intereses de la sociedad en que ciertas denominaciones, cuando han perdido capacidad distintiva, y en cambio, se han convertido en verdaderas designaciones de los productos o servicios correspondientes, pierdan su registro para que puedan cumplir esta función, rompiendo el monopolio que significa el registro de marca en favor de un solo titular<sup>41</sup>.

### **VII. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE CANCELACIÓN Y DE SU CONTESTACIÓN**

La acción de caducidad de un registro marcario se denomina solicitud de declaración administrativa de caducidad, la cual se tramita ante el IMPI de oficio, a petición de parte o del Ministerio Público Federal; en este último caso, únicamente cuando tenga algún interés la Federación.

La correlativa solicitud de declaración también se sustancia y resuelve conforme al procedimiento establecido en la LPI, siendo aplicable, supletoriamente y en lo que no se oponga, la LFPA y el CFPC.

Todos los requisitos que previamente se mencionaron sobre la solicitud de declaración administrativa de caducidad y su contestación, son los mismos a cubrir tratándose de un procedimiento de cancelación.

También se aplican las mismas reglas que rigen los procedimientos de declaración administrativa de caducidad, previamente comentadas, y los mismos medios de impugnación.

### **VIII. CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE CANCELACIÓN**

En los procedimientos de cancelación, es el actor, es decir, el solicitante de la declaración administrativa, quien debe acreditar que el titular del registro combatido es responsable de haber provocado o tolerado que la marca se transformó en una denominación genérica que corresponda a uno o varios de los productos o servicios para los cuales se registró<sup>42</sup>. A diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de caducidad, en los de cancelación la carga de la prueba siempre recae en el actor.

---

<sup>41</sup> *Comentarios a la Ley de la Propiedad Industrial, op. cit.*, pp. 440 y 441.

<sup>42</sup> *Cfr. PROPIEDAD INDUSTRIAL. CUANDO SE DEMANDA LA CANCELACIÓN DEL REGISTRO DE UNA MARCA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 153 DE LA LEY DE LA MATERIA, DEBE ACREDITARSE QUE EL TITULAR PROVOCÓ O TOLERÓ SU TRANSFORMACIÓN EN UNA DENOMINACIÓN GENÉRICA*, Tesis I.4o.A.757 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXVIII, mayo de 2011, p. 1263.

## **IX. CONCLUSIONES**

En nuestro país, las marcas se registran ante el IMPI, mismo que genera el derecho a su uso exclusivo. Para no perder esa exclusividad, la marca deberá ser usada tal y como fue registrada o con modificaciones que no alteren su carácter distintivo. Si se le hacen cambios a la marca, por mínimos que sean, lo recomendable es solicitar un nuevo registro.

El registro de una marca tiene una vigencia de diez años, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, pero podrá renovarse por períodos de la misma duración, lo que puede solicitarse dentro de los seis meses anteriores a la terminación de la vigencia o dentro de los seis meses posteriores a esta.

El registro de una marca caducará cuando no se renueve su registro o cuando haya dejado de usarse durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la solicitud de declaración administrativa de caducidad presentada por un tercero que tenga interés jurídico y funde su pretensión, salvo que exista causa justificada, a juicio del IMPI.

Procede la cancelación de un registro marcario cuando su titular ha provocado o tolerado que se transforme en una denominación genérica que corresponda a uno o varios de los productos o servicios para los cuales se registró, de tal modo que, en los medios comerciales y en el uso generalizado por el público, la marca haya perdido su carácter distintivo, como medio de distinguir el producto o servicio a que se aplique, o cuando es solicitada por el titular de una marca.

La caducidad y la cancelación se intentan mediante una solicitud de declaración administrativa. Los procedimientos de declaración administrativa se tramitan ante el IMPI de oficio, a petición de parte o del Ministerio Público Federal cuando tenga algún interés la Federación.

En los procedimientos de caducidad la carga de la prueba recae en el demandado; en los de cancelación, en el actor.

Los litigios que involucran a las marcas generalmente duran varios años y suelen ser complejos, costosos y desgastantes; por ello, para cuidar esos valiosos activos intangibles, siempre es recomendable contar con la asesoría adecuada, toda vez que las solicitudes de declaración administrativa de caducidad o de cancelación siempre atacan directamente el derecho al uso exclusivo de la marca, que podría perderse y con ello todo el trabajo e inversión realizado en torno a su creación y desarrollo.

## **X. FUENTES DE INFORMACIÓN**

### *1. Bibliografía*

JALIFE DAHER, Mauricio, *Comentarios a la Ley de la Propiedad Industrial*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2012.

JALIFE DAHER, Mauricio, *Uso y valor de la Propiedad Intelectual*, México, Sicco, 2004.

ORTÍZ BAHENA, Miguel Ángel (coord.), *Ley de la Propiedad Industrial comentada por la Asociación Mexicana para la Protección de la Propiedad Intelectual (AMPPI)*, México, Porrúa-AMPPI, 2015.

### *2. Legislación*

*Código Federal de Procedimientos Civiles.*

*Ley de Amparo.*

*Ley de la Propiedad Industrial.*

*Ley Federal de Procedimiento Administrativo.*

*Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

*Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.*

*Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.*

*Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.*

*Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

## LOS MOOC COMO ELEMENTOS IMPORTANTES EN LA EDUCACIÓN A DISTANCIA

Nykolas BERNAL HENAO<sup>1</sup>

*“Nuestra misión es ofrecer al mundo enseñanza superior  
de forma accesible, atractiva y eficaz.  
Creemos que la educación superior  
es un derecho humano básico.”*

*Sebastian Thrun*

Existe un debate en el mundo respecto de los usos y atributos de los MOOC. Muchos expertos defienden la idea de que los MOOC están revolucionando la manera de aprender en línea, que permiten la globalización y el libre acceso a la educación, que son una oportunidad excelente para formarse gratuitamente con la guía de profesores de alto nivel y con la posibilidad de tener un acceso libre a cientos de contenidos, en donde las personas pueden validar lo que aprenden de forma autodidacta.

Por otra parte, hay quienes sostienen que los MOOC solo sirven para la promoción y captación de estudiantes, que son un abreboca para convencer a las personas de estudiar y de esta forma conseguir llenar los espacios en las universidades. Y por último, hay quienes afirman que son una amenaza para las instituciones que ofrecen ofertas por debajo de la calidad de lo que un MOOC puede otorgar en términos de consistencia y sostenibilidad de programas educativos.

Dicho esto, es mejor enterarse de lo que son, cómo funcionan y si en realidad traen beneficios de enseñanza-aprendizaje para todos.

### 1. *¿Qué son los MOOC?*

MOOC es el acrónimo en inglés de *Massive Online Open Courses* o Cursos Online Masivos y Abiertos. Son objetos multimedia a través de los cuales docentes, expertos y público en general pueden compartir sus conocimientos de forma gratuita en la red; han sido catalogados como una evolución en las herramientas que se utilizan para la educación a distancia. El primer curso en línea que recibió el apelativo de MOOC fue *“Connectivism and Connective Knowledge”*, organizado por George Siemens y Stephen Downes en la University of Manitoba (Canadá) en agosto de 2008; pero el término fue acuñado por Dave Cormier y Bryan Alexander en uno de sus artículos. Su definición es reciente y todavía persisten dudas sobre su significado concreto.

---

<sup>1</sup> Director General de Kimbaya Multimedia.

Actualmente, gracias a la evolución acelerada de la tecnología, solo basta con una conexión a Internet, disponer de tiempo suficiente y muchas ganas de aprender para cursar alguno de los cientos de miles MOOC gratuitos disponibles en la red. Sin embargo, como cualquier persona tiene la posibilidad de compartir información, es difícil encontrar material realmente bueno. Así como existen ventajas del uso de los MOOC, también existen desventajas que solo se resuelven de acuerdo al criterio de cada persona, por ejemplo:

*Ventajas:* tienen potencial para ayudar a la formación universitaria, a la capacitación empresarial y la capacidad de juntar ideas o personas con intereses parecidos. Son masivos y pueden llegar a gran cantidad de personas respecto de la cátedra tradicional presencial, además son formas innovadoras para vincular conceptos con elementos kinestésicos y no tienen ningún costo.

*Desventajas:* el modelo de estos cursos es conductista, porque el conocimiento se transmite unidireccionalmente. Salvo que una institución muy seria los desarrolle, no hay garantía de que la información esté respaldada. No existen hasta el momento certificaciones válidas o títulos avalados en esta forma de educación. Hay instituciones que los utilizan únicamente como “gancho” para conseguir datos, llenar matrícula y muchas de ellas están empezando a cobrarlos.

## 2. Tendencias de uso y abuso

Los MOOC se han hecho populares gracias a iniciativas promovidas por Stanford, Harvard, o el MIT, y en Latinoamérica por universidades como la Católica de Perú, Los Andes de Colombia, la UNAM (Universidad Nacional Autónoma de México) y muchas empresas privadas, ya que cuentan con excelentes docentes, buenos contenidos y, por supuesto, con un enorme prestigio.

La gigante convocatoria de estas universidades atrae a millones de usuarios de todo el mundo que están felices por participar en una formación que por supuesto, en muchos de los casos, no pueden pagar. Además, atender a esta cantidad de usuarios no supone ningún problema para la infraestructura con la que cuentan estas instituciones, por el contrario y en teoría, el supuesto es que se aprovechan mejor los conocimientos de los maestros y el bagaje que poseen, sin mencionar el peso que representa cada institución en la vida social.

Ahora bien, es de conocimiento general que estos cursos se están convirtiendo también en herramientas de *marketing*, permitiendo a las universidades agrandar su matrícula y obtener usuarios en más países. “De hecho, se ha comprobado que una vez diseñadas las plataformas y una masa crítica de usuarios, lo siguiente que se ha buscado es crear modelos de negocio que hagan sostenibles los MOOC. Por supuesto, esto supone una

gran oportunidad para las universidades, teniendo en cuenta la necesidad creciente de autofinanciación por la disminución del presupuesto público”<sup>2</sup>.

Si miramos los MOOC como las herramientas tecnológicas que son, la realidad es que facilitan espacios donde la gente puede crecer a partir de la construcción de conocimiento, además, supone democratizar y garantizar la educación en nuestros países. Los MOOC también se han convertido en herramientas basadas en el *e-learning*, donde se puede solventar de manera ágil y de forma sencilla la ignorancia y el analfabetismo que tienen nuestros países latinoamericanos.

No obstante, hablando desde el punto de vista formativo, los MOOC no aportan un aprendizaje significativo porque reducen al estudiante en un simple consumidor de información, pero no le limita la posibilidad de interacción, de *praxis*, de colaboración con docentes y otros estudiantes.

Igualmente, desde una perspectiva de negocio, los MOOC ayudan al auge y crecimiento del *e-learning* como medio que lo hace posible, ampliando la oferta de contenidos donde mucha gente puede verse beneficiada, pero hay que esperar para ver cómo evoluciona y madura esta tendencia.

Los MOOC deben entenderse como objetos digitales donde se pueden descubrir y valorar nuevas formas de enseñanza-aprendizaje. Es importante apreciarlos como herramientas que coadyuvan a compartir información valiosa. No podemos saber si son o no el futuro de la educación. Son elementos que sirven para entablar comunicación con otras personas en términos de capacitación y son excelentes para indagar e investigar sobre infinidad de temas.

Como estos cursos son abiertos, la concepción del diseño instruccional no es estricta. Esto ocasiona que desde muchas perspectivas no sean una herramienta precisa que fije una estructura de aprendizaje. Por esta razón es importante que su diseño y construcción, atienda una metodología y por supuesto la falta de evaluación comprobable los deja como objetos de información. Depende de cada persona tomar o desechar la información que contiene cada curso masivo.

---

<sup>2</sup> Entrevista a Albert Sangrà, Director del Elearn Center de la Universitat Oberta de Catalunya por América Learning Media. <http://www.americlearningmedia.com/edicion-017/197-tendencias/2375-debate-mooc>.

## **FUENTES DE INFORMACIÓN**

Luján S. (2012), ¿Qué son los MOOCs? Octubre 24, 2015, de Universidad de Alicante, Sitio web: <http://desarrolloweb.dlsi.ua.es/cursos/2012/que-son-los-moocs/preguntas-respuestas#termino-mooc>.

Learning & Media. (2012), Debate MOOC: análisis e impacto de los cursos masivos abiertos en línea. Octubre 24, 2015, de American Learning Media, Sitio web: <http://www.americalearningmedia.com/component/content/article/197-tendencias/2375-debate-mooc>.