



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Praxis

de la
Justicia Fiscal y
Administrativa

Revista de Investigación Jurídica

Revista Núm 33

enero-junio de 2023

- ▶ **Marco Aurelio NÚÑEZ CUÉ**
- ▶ **José Carlos ESPÍRITU CABAÑAS**
- ▶ **Hugo CARRASCO IRIARTE,**
Martha Elba DÁVILA PÉREZ
- ▶ **José Raúl CALDERÓN ROCA**
- ▶ **Miguel Ángel GONZÁLEZ GONZÁLEZ**
- ▶ **Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO**
- ▶ **Juan Antonio NEGRETE ZARAGOZA**
- ▶ **Luis Eduardo VÁZQUEZ CÁRDENAS**
- ▶ **Rafael GALVIS**
Liliana Melisa GÓMEZ BARAZARTE
Andrea CONTRERAS
Javier ORTIZ
- ▶ **Nykolas BERNAL HENAO**
- ▶ **Alicia RODRÍGUEZ ARCE**
- ▶ **Patricia A. COZZO VILLAFañE**

TEJA

· Autonomía · Imparcialidad
· Especialización

86
Años
de impartir Justicia



Centro de Estudios
Superiores en materia
de Derecho Fiscal
y Administrativo

"Por una Cultura Fiscal y Administrativa
al Servicio de la Justicia"



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Directorio

Mag. Guillermo Valls Esponda

Presidente del
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Guillermo Valls Esponda

Mag. Magda Zulema Mosri Gutiérrez

Mag. Víctor Martín Orduña Muñoz

Mag. Hortensia García Salgado

Mag. Jorge Octavio Gutiérrez Vargas

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 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 Piazso, 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

Lic. Adriana Bracho Alegría

Directora General

Mtro. Mauricio Estrada Avilés

Director de Difusión

Lic. Alejandra Abril Mondragón Contreras

Jefa de Departamento

LDG Dulce María Castro Robelo

Subdirectora de Diseño

Lic. Angélica Montserrat Alvarado Ventura

Apoyo de Servicios Administrativos

Porcentaje de trabajos rechazados

Para este número fueron rechazados el 21% de los trabajos presentados.

2023

Publicación editada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con domicilio en Insurgentes Sur 881, Torre "O", Col. Nápoles, Alcaldía. Benito Juárez, C. P. 03810, Ciudad de México, www.tfja.gob.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

- Modalidades de jurisdicción contencioso-administrativa en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México..... 7
Marco Aurelio Núñez Cué
- Impartición y procuración de justicia ambiental: Aproximación, retos y perspectivas, desde un enfoque legal 53
José Carlos Espíritu Cabañas

Derecho Fiscal

- Análisis sobre la (in) constitucionalidad de los esquemas reportables 65
Hugo Carrasco Iriarte, Martha Elba Dávila Pérez
- La prueba ilícita en materia fiscal..... 91
José Raúl Calderón Roca
- El mínimo vital en México 101
Miguel Ángel González González
- Delitos fiscales
–Elementos básicos del procedimiento penal– 109
Blanca Estela Montes de Oca Romero
- La justicia fiscal: Aproximación a la menstruación digna como derecho humano de la mujer. El caso de la tasa cero por ciento de IVA a productos de gestión menstrual 235
Juan Antonio Negrete Zaragoza
- La embargabilidad de la casa habitación por las autoridades fiscales mexicanas..... 251
Luis Eduardo Vázquez Cárdenas

Derechos Humanos

La Corte Constitucional de Colombia confirma el derecho de los menores maduros a tomar decisiones sobre su tratamiento médico	281
<i>Rafael Galvis, Liliana Melisa Gómez Barazarte, Andrea Contreras, Javier Ortiz</i>	

Artículo de Opinión

Metaverso y educación en Derecho	333
<i>Nykolas Bernal Henao</i>	
La participación de las mujeres en el mundo económico y financiero	339
<i>Alicia Rodríguez Arce</i>	
Algunas modificaciones del nuevo Código de Procedimiento Penal de la República Argentina	347
<i>Patricia A. Cozzo Villafañe</i>	

Modalidades de jurisdicción contencioso-administrativa en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México

Marco Aurelio NÚÑEZ CUÉ¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *La justicia administrativa.* III. *La jurisdicción administrativa.* IV. *El contencioso administrativo.* V. *La jurisdicción retenida, la jurisdicción delegada y la plena autonomía.* VI. *Modelos de contencioso administrativo.* VII. *El contencioso administrativo en México.* VIII. *Modalidades de jurisdicción contencioso-administrativa en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México.* IX. *Conclusiones.* X. *Fuentes de información.*

Resumen

En el presente artículo el autor analiza, desde el punto de vista de la doctrina, de los criterios aislados y jurisprudenciales establecidos por el Poder Judicial de la Federación y, a partir de la reforma constitucional en materia anticorrupción, las modalidades de jurisdicción contencioso-administrativa que actualmente existen en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México.

Palabras Clave

Justicia Administrativa. Contencioso administrativo. Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Jurisdicción contencioso-administrativa.

Abstract

In this article, the author analyses from the viewpoint of the doctrine, the court precedents established by the Federal Court System and as from the constitutional reform in anti-corruption matters, the modalities of contentious-administrative jurisdiction existing in the Federal Court of Administrative Justice in Mexico.

Key Words

Administrative Justice. Contentious Administrative. Federal Court of Administrative Justice. Contentious-Administrative Jurisdiction.

¹ Profesor en el Doctorado en Estudios Fiscales de la Universidad de Guadalajara y en el Posgrado en Derecho Procesal Tributario de la Universidad Panamericana, Campus Guadalajara. Abogado litigante en materia fiscal y administrativa.

I. INTRODUCCIÓN

Desde su creación en 1936, como Tribunal Fiscal de la Federación en México, (actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Administrativa) ha existido la discusión sobre el tipo de contencioso que se tramita ante esa jurisdicción administrativa, ya que una parte importante de la doctrina lo considera como un tribunal de anulación, pero otras voces autorizadas lo catalogan como un órgano jurisdiccional mixto, esto es, de anulación y de plena jurisdicción; sin embargo, con la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia anticorrupción, a través de la cual se otorgaron facultades a dicho órgano de justicia para imponer sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, es posible considerar un nuevo modelo de jurisdicción administrativa en México, el contencioso represivo o de represión; por lo cual, en el presente artículo se analiza, desde el punto de vista de la doctrina, de los criterios aislados y jurisprudenciales establecidos por el Poder Judicial de la Federación y, a partir de la reforma constitucional en materia anticorrupción, las modalidades de jurisdicción contencioso-administrativa que actualmente existen en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México.

II. LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA

A la luz del principio de legalidad, el ejercicio del poder público debe realizarse de acuerdo con las disposiciones legales que lo regulan, de ahí que, los actos que emitan las autoridades del Estado fuera de la legalidad deban ser revisados y corregidos mediante diversos medios de control para evitar, en la medida de lo posible, la afectación al orden jurídico, pero, sobre todo, la violación de los derechos de los particulares. Por lo anterior, un tema de especial relevancia para el estudio del Derecho Administrativo lo constituye el atinente a la justicia administrativa.

La justicia administrativa es un concepto que no debe confundirse con el de jurisdicción administrativa, por lo que no deben usarse ambos términos como sinónimos.

Hay quienes, incluso, suelen confundir el concepto de justicia administrativa con el de contencioso administrativo; ciertamente, éste último, es posiblemente el término más utilizado... tanto por los juristas francófonos como por los hispa-

noparlantes para referirse, indistintamente, a la justicia administrativa, a la jurisdicción administrativa, al proceso administrativo, a la autotutela de la administración, etcétera².

En opinión del jurista Héctor Fix-Zamudio, el vocablo justicia administrativa:

... se puede utilizar en sentido propio, entendiéndolo como el género que comprende a todos los instrumentos jurídicos que los diversos ordenamientos han establecido para la tutela de los derechos subjetivos y de los intereses legítimos de los administrados frente a la actividad administrativa, es decir, la justicia administrativa comprendería las leyes de procedimiento administrativo; los recursos internos; el Ombudsman; el comisionado o las comisiones para la vigilancia de los medios de la informática, así como cualquier otro tipo de control jurídico sobre las autoridades administrativas³.

En cambio, cuando se habla de jurisdicción administrativa –siguiendo al mismo Fix-Zamudio– debemos considerar a dicho concepto como una parte de la justicia administrativa, es decir, “... que la justicia administrativa es el género y la jurisdicción administrativa una de sus modalidades o sectores más importantes...”⁴.

Para el administrativista Manuel Lucero Espinosa, la justicia administrativa:

... se integra por los medios de protección administrativos y jurisdiccionales para lograr la extinción de actos administrativos contrarios al derecho, así como el resarcimiento de los daños o perjuicios que causa el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones⁵.

Para el tratadista Andrés Serra Rojas, la justicia administrativa:

... comprende el conjunto de principios y procedimientos que establecen recursos y garantías de que disponen los particulares para mantener sus

² Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, citado por Vázquez Alfaro, José Luis, *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1991, p. 31.

³ Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, México, El Colegio Nacional, 1983, p. 53.

⁴ *Ibidem*, p. 54.

⁵ Lucero Espinosa, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Porrúa, 1990, p. 14.

derechos... comprende a todos los instrumentos jurídicos que los diversos ordenamientos han establecido para la tutela de los derechos subjetivos y de los intereses legítimos de los administrados frente a la actividad administrativa⁶.

De los conceptos anteriores, convenimos con el expuesto por Lucero Espinosa, debido a que incluye a los medios de protección tanto administrativos como jurisdiccionales, siendo que diversos autores, cuando aluden al vocablo justicia administrativa, se refieren únicamente a los segundos, soslayando que la tutela de los derechos subjetivos de los administrados frente a la actividad administrativa también se da a través de medios de protección administrativos, como son los recursos que se tramitan en sede administrativa y, mediante los procedimientos no jurisdiccionales que se siguen ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁷, verbigracia, la queja o reclamación.

En nuestra opinión, la justicia administrativa es el conjunto de instrumentos jurídicos administrativos y jurisdiccionales con que cuentan las personas para tutelar sus derechos e intereses legítimos, cuando éstos se ven afectados por los actos u omisiones de la Administración Pública.

Es importante destacar que la justicia administrativa es un concepto sustentado en el marco de la legalidad, a efecto de mejorar la actuación de las autoridades administrativas en beneficio de los particulares, creando en ellos un clima de confianza, tranquilidad y certeza respecto de las autoridades de la Administración Pública.

⁶ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 14^a. ed., México, Porrúa, 1988, p. 657.

⁷ La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla servicios de asesoría y consulta, defensoría y representación, da seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes. Y que tiene como misión garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en nuestro país, así como en la recepción de quejas, reclamaciones o emisión de recomendaciones públicas a las autoridades fiscales federales, a efecto de que se lleguen a corregir aquellas prácticas que indebidamente lesionan o les causan molestias excesivas o innecesarias a los contribuyentes: <http://www.prodecon.gob.mx/Mision.html>.

En efecto, los particulares afectados por los actos de las autoridades administrativas:

... Al tener conocimiento de que existen tribunales con jurisdicción para impartir justicia en ese ramo, adquieren confianza en el sistema de Estado de Derecho que repetidas veces se les ha inculcado y hecho saber. La justicia administrativa coadyuva a la manifestación de confianza en el medio social, y también a la relación jurídica entre gobernados y autoridad; pudiendo inclusive decirse que proporciona elementos para la actualización de la democracia, y acostumbra a los ciudadanos al ejercicio y uso de sus acciones y derechos, para hacerlas valer ante la autoridad, sin temor alguno⁸.

Es evidente que la justicia administrativa es uno de los pilares fundamentales que ha contribuido con el fortalecimiento del Estado de Derecho, el desarrollo del país y la paz social, de ahí que también se afirme que la justicia administrativa sea el "... mejor barómetro del Estado de Derecho"⁹.

III. LA JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA

En los párrafos siguientes analizaremos el concepto de jurisdicción administrativa; sobra decir que ésta tuvo sus orígenes en Francia y es ahí donde ha tenido su mayor desarrollo.

La palabra castellana jurisdicción proviene de la locución latina *iuris dictio*, que significa decir o declarar el derecho. En palabras de Héctor Fix-Zamudio, la jurisdicción es la función pública que tiene por objeto resolver las controversias jurídicas que se plantean entre dos partes contrapuestas y que deben someterse al conocimiento de un órgano del Estado, el cual decide dichas controversias de manera imperativa y en una posición imparcial¹⁰.

Así, la jurisdicción administrativa, siguiendo al mismo autor, es una modalidad de esa función pública que realiza el Estado a través de sus órganos jurisdiccionales:

⁸ Aguilar Ortiz, Germán, "Efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y su cumplimiento", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, t. VI, p. 9.

⁹ Barnés Vázquez, Javier, *La justicia administrativa en el Derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993, p. 29.

¹⁰ Fix-Zamudio. Héctor. *op. cit.*, nota 3, p. 54.

... como un aspecto especializado de la misma por razón de la materia, y con independencia del órgano público que ejercita la propia función, ya que debe partirse de un concepto que no sea puramente formal, puesto que en realidad son numerosos los organismos que realizan esta actividad jurisdiccional, algunos pertenecientes a la esfera de la administración activa, centralizada o descentralizada, y otros están estructurados como verdaderos tribunales...¹¹

En otras palabras, la jurisdicción administrativa se refiere a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos ante tribunales, sean estos administrativos o judiciales¹².

Por su parte, Vázquez Alfaro, nos dice que la jurisdicción administrativa es el componente más importante de la justicia administrativa, a la vez que constituye una función insustituible y fundamental¹³. La doctrina suele identificar el concepto de jurisdicción administrativa con el de jurisdicción contenciosa administrativa, también llamado contencioso administrativo o procedimiento contencioso administrativo¹⁴.

El término jurisdicción contencioso-administrativa, contencioso administrativo o procedimiento contencioso administrativo¹⁵, ha sido motivo de desacuerdo por diversos tratadistas del Derecho Administrativo. Por ejemplo, el administrativista Agustín Gordillo, considera que:

... El empleo de la expresión “lo contencioso administrativo” es errado si con ello se pretende hablar de “jurisdicción o proceso” porque ambos vocablos ya indican, de por sí, que estamos en presencia de una actividad de naturaleza jurisdiccional. Sería por lo menos superfluo interponer la palabra “contencioso” entre las de “jurisdicción administrativa” o “proceso administrativo”. A nadie se le ocurriría decir jurisdicción contenciosa civil o proceso contencioso penal (o laboral, o lo que fuere). Pareciera que tampoco para denominar al

¹¹ *Ibidem*, p. 55.

¹² Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 15.

¹³ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 27.

¹⁴ Martínez Rosaslanda, Sergio, “El fundamento constitucional de la jurisdicción administrativa”, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, p. 70.

¹⁵ Es importante señalar que el ordenamiento jurídico que regula el contencioso administrativo federal en México se denomina “Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo”, y dentro de la misma se alude al juicio contencioso administrativo federal.

órgano especial que ejerce jurisdicción administrativa. Con decir juzgado o cámara o sala “en lo administrativo”, es suficiente, como lo es también decir juzgado “en lo civil”, cámara “en lo penal”, etc.¹⁶.

Por esas razones, Gordillo considera que el término correcto que debe emplearse es el de derecho procesal administrativo, en lugar de “lo contencioso administrativo”.

En el caso de México, doctrinarios, litigantes, juzgadores y legisladores han optado de forma casi unánime en llamarle contencioso administrativo, procedimiento contencioso administrativo, proceso jurisdiccional administrativo o juicio contencioso administrativo.

IV. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Todo el sistema del contencioso administrativo se ha forjado durante el siglo XIX, como es bien sabido, sobre el modelo francés. Por lo que Francia “... es la creadora de la jurisdicción administrativa y en esa medida, en ese país es donde mayormente se ha desarrollado dicha institución, la cual constituye a la vez, la fuente de inspiración de más de cien países¹⁷ en el mundo, dentro de los cuales se ubica el nuestro ...”¹⁸.

El vocablo “contencioso administrativo” es utilizado desde el siglo antepasado, y como parte de la influencia francesa fue trasladado a nuestro ordenamiento por los juristas españoles¹⁹.

En opinión de la expresidenta del otrora Tribunal Fiscal de la Federación –actualmente conocido como Tribunal Federal de Justicia Administrativa– Margarita Lomelí Cerezo, el nacimiento del contencioso administrativo tuvo dos etapas principales:

En la primera fase, denominada del ministro-juez, o de justicia retenida, la materia litigiosa contra actos administrativos se encomendó a órganos de la propia administración activa, con decisión final del ministro respectivo. También dentro de esta fase de justicia retenida se dio una variante, la creación de un órgano consultivo, el Consejo de Estado, que solamente proponía al Ministro correspondiente o al Jefe del Estado, las soluciones de los litigios.

¹⁶ Citado por Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 16.

¹⁷ Entre los que podemos mencionar a Francia, Alemania, Argentina, Estados Unidos, España, Colombia y México.

¹⁸ Martínez Rosaslanda, Sergio, *op. cit.*, nota 14, p. 69.

¹⁹ Fiorini, Bartolomé, citado por Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 30.

Finalmente, se llegó a la etapa de justicia delegada, ya que desde 1872, se instituyó en definitiva la potestad del Consejo de Estado, a través de la Sección de lo Contencioso, de resolver por sí mismo, sin intervención del Jefe del Estado, las contiendas en materia administrativa²⁰.

Lucero Espinosa, por su parte, afirma que el contencioso administrativo "... constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se vean afectados por actos administrativos ilegales"²¹.

El contencioso administrativo, desde el punto de vista de Sergio Martínez Rosaslanda, "... consiste en una controversia entre la Administración Pública y los ciudadanos o administrados, por actos de la primera, encargada a un órgano dotado de plena autonomía para dirimir dichas controversias, sin la injerencia del poder judicial, salvaguardando así el principio de la división de poderes"²².

A este respecto, en el Diccionario Jurídico Mexicano, los investigadores Héctor Fix-Zamudio y Héctor Fix-Fierro, nos dicen que por contencioso administrativo debemos entender "... el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional situado dentro del Poder Ejecutivo o Judicial, con el objeto de resolver, de manera imparcial e imperativa, las controversias entre particulares y la Administración Pública"²³.

Siguiendo la misma línea de pensamiento de los referidos investigadores, el destacado jurista tapatío Jorge Fernández Ruiz, afirma que: "La locución contencioso administrativo alude tanto a la jurisdicción atribuida a determinados órganos estatales para conocer de las controversias jurídicas suscitadas por la aplicación y ejecución de la normativa administrativa, como al proceso que da curso a esas controversias"²⁴.

²⁰ Lomelí Cerezo, Margarita, "El origen de la jurisdicción administrativa", *Lo contencioso administrativo en la reforma del Estado*, México, Instituto Nacional de Administración Pública, 2001, p. 24.

²¹ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 17.

²² Martínez Rosaslanda, Sergio, "El Tribunal Fiscal de la Federación como tribunal administrativo de justicia delegada", *Tribunal Fiscal de la Federación. IX Reunión Nacional de Magistrados*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, p. 524.

²³ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, IIJ-UNAM, México, Porrúa, 2007, t. A-C, p. 89.

²⁴ Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2006, p. 618.

Por su parte, el notable tratadista de Derecho Administrativo, Andrés Serra Rojas, nos dice lo siguiente:

Contencioso Administrativo. Del latín *contentiosus*, relativo a contienda o enfrentamiento de intereses. En sentido vulgar, el término contencioso tiene un sabor judicial y el pueblo entiende por contencioso cualquier reclamación judicial sin especificación de vía de jurisdicción... En sentido técnico lo contencioso es lo contencioso administrativo, en especial el recurso que se interpone contra resoluciones de la Administración²⁵.

Otro concepto de contencioso administrativo que nos parece importante mencionar, es el de la Doctora Dolores Heduán Virués, quien considera que el contencioso administrativo implica atribuir a un tribunal situado fuera del Poder Judicial la solución de los conflictos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo. Implica también la independencia de este tribunal frente a los demás órganos del Poder Ejecutivo y requiere de los jueces o magistrados el conocimiento especializado de la actuación de esos órganos²⁶.

En otras latitudes, en opinión del administrativista ecuatoriano Juan Carlos Benalcázar Guerrón, “el proceso contencioso administrativo tiene por finalidad lograr que, de modo eficaz, la Administración se someta al Derecho, al tiempo que se busca la efectiva vigencia y eficacia del derecho de los administrados”²⁷.

Desde nuestra óptica, las cuestiones contencioso-administrativas conllevan la idea de litigio, contienda, controversia o pugna de intereses que se suscitan entre la Administración Pública (en cualquiera de sus niveles: municipal, estatal y federal), y los administrados, y que deben ser resueltas por un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para dirimir dichas controversias en los plazos y términos que fijen las leyes.

Dicho de otra manera, se trata de un juicio contencioso o controversia con la Administración Pública, cuando ésta emite en perjuicio de los particulares actos ilegales que lesionan sus derechos; juicio que, de ser “... un medio de orden público de protección de la legalidad de la administración, ha pasado a ser en este fin de siglo, en varios países de la Unión Europea y aún, con todas las prevenciones

²⁵ *Diccionario de Ciencia Política*, México, Más actual Mexicana de Ediciones.

²⁶ Heduán Virués, Dolores, *Cuarta década del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Asociación Nacional de Abogados, 1971, p. 13. Citado por Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 30.

²⁷ Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, *Derecho Procesal Administrativo ecuatoriano. Jurisprudencia, dogmática y doctrina*, Quito, Andrade y Asociados, 2007, p. 39.

que se quieran, incoativamente al menos, en Francia misma, país que forjó brillantemente el modelo, un sistema de tutela o protección de derechos e intereses legítimos de los ciudadanos”²⁸. Además de que, “... es pieza fundamental en un Estado de Derecho...”²⁹.

Vázquez Alfaro afirma que el contencioso administrativo es una expresión que puede tener diversas acepciones³⁰, por lo que propone los siguientes criterios para delimitarlo:

Estaremos frente al contencioso administrativo cuando se conceda a un órgano, potestad para juzgar la legitimidad de un acto administrativo.

Pero cuando se tramite algún asunto ante la Administración activa y ésta pueda dictar la resolución que ponga fin a la controversia, ya no puede considerarse como contencioso administrativo, pues estaremos en presencia de procedimientos de autotutela de la Administración Pública.

La materia de lo que se discute en el contencioso administrativo, “... la constituyen exclusivamente actos de los órganos integrantes de la Administración Pública, sean centralizados o descentralizados, emitidos en el desenvolvimiento de su gestión administrativa, y no lo que corresponden a su actividad política o gubernativa, ni los derivados del Derecho privado”³¹.

Sobre este aspecto, Manuel Argañaraz señala que:

La materia contencioso-administrativa está constituida por el conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agravar intereses legítimos de un particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquella, de algún modo, la norma legal que regla su actividad y a la vez protege tales derechos o intereses³².

Es relevante señalar que, el contencioso administrativo se caracteriza por la presencia de un sujeto activo o demandante (el administrado), un sujeto pasivo

²⁸ García de Enterría, Eduardo, “Contencioso administrativo objetivo y contencioso administrativo subjetivo a finales del siglo XX. Una visión histórica y comparatista”, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, p. 151.

²⁹ González Pérez, Jesús, “La jurisdicción contencioso-administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación”, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, t. I, p. 149.

³⁰ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 32.

³¹ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 17.

³² Citado por Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 17.

o demandado (la Administración) o viceversa³³, y la solución de una controversia jurídica por un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía para dirimir dicha controversia (un tribunal administrativo o de lo contencioso administrativo). A esta institución también se le ha caracterizado:

- a) Como contienda administrativa, en la que interviene la Administración como poder público;
- b) Como acción administrativa, o sea, el poder dirigirse a los órganos jurisdiccionales solicitando la modificación del acto administrativo concreto que causa perjuicio al solicitante;
- c) Como pretensión procesal administrativa, esto es, una declaración de voluntad, por la que se pide a los órganos administrativos la reforma de ciertos actos administrativos; y,
- d) Como una institución destinada de las pretensiones de contenido administrativo³⁴.

Sergio Martínez Rosaslanda, en su ensayo titulado “El fundamento constitucional de la jurisdicción administrativa”, publicado en la obra conmemorativa que edita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, intitulada “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal”, expone las siguientes características del contencioso administrativo:

- El contencioso administrativo constituye un medio de defensa ordinario, que se tramita ante un tribunal administrativo encargado de resolver sobre la legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades administrativas;
- El juicio contencioso administrativo es la figura principal de la justicia administrativa;
- La jurisdicción contenciosa administrativa se sustenta doctrinalmente en el principio de que juzgar por la Administración, es también ad-

³³ Hay que recordar que, excepcionalmente, las autoridades administrativas tienen la posibilidad de acudir al juicio contencioso administrativo cuando pretendan que se anule o modifique un acto administrativo favorable al administrado; a ello la doctrina le ha denominado juicio de lesividad.

³⁴ González Pérez, Jesús citado por Márquez, Daniel, “Tutela del administrado y contencioso administrativo”, en Fernández Ruiz, Jorge, y Otero Salas, Filiberto (coords.), *Justicia contencioso-administrativa. Congreso Internacional*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2013, p. 62.

ministrar. Sin embargo, debe tenerse especial cuidado en distinguir que una parte de la Administración Pública realiza funciones propiamente administrativas y otra, las funciones jurisdiccionales;

- La evolución de la jurisdicción contencioso-administrativa ha consistido en una transformación de la justicia retenida a la justicia delegada.

V. LA JURISDICCIÓN RETENIDA, LA JURISDICCIÓN DELEGADA Y LA PLENA AUTONOMÍA

En los tiempos de la monarquía absoluta, el Rey tenía a su cargo todas las funciones, entre ellas la jurisdiccional, de modo que podía ejercer la jurisdicción de dos formas, directamente (jurisdicción retenida), o a través de otros funcionarios (jurisdicción delegada).

En los comienzos del contencioso administrativo, éste fue encomendado al Poder Ejecutivo, quien recibía del Consejo de Estado francés meras opiniones y, por tal motivo, se le denominó justicia retenida; pero cuando este Poder dejó de impartir justicia retenida y se facultó a un órgano autónomo del Estado para que resolviera los litigios administrativos, apareció lo que hoy día conocemos como justicia delegada³⁵.

La jurisdicción retenida, es entendida por Fix-Zamudio de la siguiente forma:

... se realiza por organismos situados dentro de la esfera de la Administración activa, pues si bien poseen cierto grado de independencia funcional, sus decisiones no son obligatorias, sino que requieren de la homologación, es decir, de su reconocimiento, por parte de las autoridades administrativas de la mayor jerarquía, y esta fue la situación legal del Consejo de Estado francés desde su creación en 1790³⁶.

En la actualidad, existen doctrinarios que le niegan el carácter de jurisdicción retenida a esa instancia, en tanto afirman que no consideran que sus resoluciones sean auténticas sentencias debido a que sólo emiten proyectos de resolución que deben ser aprobados y homologados por autoridades superiores de la propia administración activa³⁷.

³⁵ Martínez Rosaslanda, Sergio, *op. cit.*, nota 14, p. 84

³⁶ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 58.

³⁷ Citado por Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 34.

Por cuanto hace a la jurisdicción delegada, el mismo Fix-Zamudio nos dice: ... se configura cuando el órgano o tribunal administrativo formula sus decisiones con carácter definitivo y obligatorio, pero dichas decisiones se pronuncian a nombre de la Administración, ya que formalmente dichos organismos siguen perteneciendo a la esfera de la propia Administración, si bien con una autonomía mayor que la del sector antes mencionado, pues la ley les ha delegado las facultades jurisdiccionales que pertenecían anteriormente a las autoridades administrativas³⁸.

En términos similares a los expuestos por el referido autor, Lucero Espinosa asevera que la jurisdicción retenida "... es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa, que, aunque poseen cierta independencia funcional, sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía"³⁹. A la vez, considera que la jurisdicción delegada "... se presenta cuando el tribunal administrativo, situado dentro del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace a nombre de la Administración Pública"⁴⁰.

En México, un claro ejemplo de la jurisdicción delegada lo encontramos en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual, de conformidad con el Artículo 1o. de su Ley Orgánica, es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos (no pertenece ni depende del Ejecutivo, ni de ninguna autoridad del Estado) y con jurisdicción plena. Lo anterior, toda vez que:

... todos los antecedentes doctrinarios, legislativos y de funcionamiento permiten desprender que el Tribunal Fiscal de la Federación es un fiel representante de los tribunales de lo contencioso administrativo de justicia delegada, ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo, sin pertenecerle, que actúa con autonomía para dictar sus fallos y que dicha autonomía debe ser fortalecida con la eliminación de los recursos que las leyes han concedido a las autoridades para controvertir sus sentencias ante el Poder Judicial Federal⁴¹.

³⁸ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 58.

³⁹ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 18.

⁴⁰ *Idem.*

⁴¹ Martínez Rosaslanda, Sergio, *op. cit.*, nota 22, p. 526.

Un tercer tipo de jurisdicción es el que se conoce como jurisdicción dotada de plena autonomía; cuando se alude a órganos imbuidos de esa característica, debemos entender que se trata de un tribunal con plenas facultades para decidir una controversia mediante la emisión de una sentencia no susceptible de ser revisada por autoridades de la Administración activa, ni formal ni materialmente⁴².

A este respecto, Héctor Fix-Zamudio considera que se configura la jurisdicción dotada de plena autonomía "... cuando el órgano que resuelve las controversias pertenezca o no formalmente al departamento judicial, dicta sus fallos de manera autónoma, sin vinculación ni siquiera formal con la Administración activa..."⁴³.

Como ejemplo de lo anterior, podemos mencionar al actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Consideramos importante resaltar que la autonomía a que hemos hecho alusión, no sólo le viene conferida a través de una ley secundaria –Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa–, sino también a nivel constitucional, puesto que en el Artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece la facultad del Congreso para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones.

VI. MODELOS DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La forma en que se organiza "... el control jurisdiccional de la Administración varía según los diferentes sistemas jurídicos..."⁴⁴. Entre dichos sistemas podemos encontrar dos modelos, el francés o administrativo (también conocido como dualista), y el anglosajón o judicialista (también denominado de unidad de jurisdicción).

El primero de los citados sistemas (el francés):

... nació de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que, al no quedar ninguno sometido al otro, el Poder Judicial sólo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares sin inmiscuirse en materia de la Administración, ya que,

⁴² Margáin Manautou, Emilio, citado por Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 35.

⁴³ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 59.

⁴⁴ Vázquez Alfaro, José Luis, *El control de la Administración Pública en México*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1996, p. 158.

si los asuntos de ésta quedaran sometidos a los tribunales judiciales, habría dependencia de un poder a otro⁴⁵.

En otras palabras, se trata de un modelo que se apoya esencialmente en “... la interpretación de la separación de las funciones administrativas y judiciales, que se caracterizan por la existencia de jurisdicciones administrativas completamente autónomas y distintas de las jurisdicciones judiciales, pero que al mismo tiempo son independientes de la Administración activa.”⁴⁶

En resumen, el sistema francés, atendiendo a la división de poderes, obliga al Poder Judicial a no inmiscuirse en las cuestiones de Administración Pública, toda vez que ésta debe juzgarse a sí misma.

Según Margarita Lomelí Cerezo, los países que siguen el sistema francés son los siguientes:

Italia. La jurisdicción administrativa está compuesta por tribunales administrativos regionales y por el Consejo de Estado, como Tribunal de segunda y última instancia.

Bélgica. Existe un Consejo de Estado que se subdivide en ocho Salas. Su competencia comprende todos los actos administrativos, excepto la responsabilidad de la Administración Pública y de sus agentes, así como la validez de los contratos administrativos, cuyo conocimiento pertenece a los tribunales civiles.

Grecia. Tiene un Consejo de Estado dividido en cinco Secciones, la quinta de las cuales está a cargo de las actividades jurisdiccionales. Sin embargo, existen tribunales administrativos que comprenden órganos de primera instancia y Cortes de Apelación. Hay también una Corte de Cuentas a la que corresponde conocer de las cuentas públicas y de las pensiones de retiro de los agentes públicos, así como de la responsabilidad de los funcionarios.

Luxemburgo. Cuenta con un Consejo de Estado que incluye un Comité de lo Contencioso.

Suecia. Tiene una Corte Administrativa Suprema dividida en tres Secciones.

Austria. Existe una Suprema Corte Administrativa, dividida en once Salas.

Colombia. Cuenta con un Consejo de Estado que actúa como Tribunal Supremo en lo Contencioso Administrativo, a través de una Sala encargada de esta materia, que consta de cinco Secciones.

⁴⁵ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 18.

⁴⁶ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 44, pp. 163 y 164.

Panamá. En este país, existe un Tribunal de lo Contencioso Administrativo con amplia competencia jurídica en esta materia⁴⁷.

Por lo que hace al modelo o sistema anglosajón o judicialista (con predominio principalmente en Inglaterra), éste tiene como característica axial la marcada intervención de los órganos del Poder Judicial en la decisión de los litigios de carácter administrativo⁴⁸, es decir, se atribuye a los órganos judiciales la facultad de conocer y resolver las controversias entre los particulares y la autoridad administrativa, con lo que deja el control de la legalidad en el Poder Judicial, ya que considera que la función jurisdiccional debe ser realizada precisamente por este poder, ya que de lo contrario habría duplicidad de funciones⁴⁹.

En opinión de Juan Carlos Cassagne, lo que distingue esencialmente al sistema judicialista es:

... La circunstancia de atribuir al Poder Judicial el conocimiento de las controversias en que el Estado, o los Estados y/o Provincias, según los diferentes modelos constitucionales, son parte en el litigio. En la vereda opuesta a un sistema judicialista puro se encuentran los sistemas de tribunales administrativos, los cuales actúan en el ámbito de la Administración, aun cuando sus jueces se desempeñen con independencia funcional, como ha sido en la tradición francesa que exhibe la labor del Consejo de Estado⁵⁰.

Como ya lo habíamos señalado, a este sistema también se le denomina de unidad de jurisdicción, puesto que se encomienda a los tribunales judiciales el control de la administración, es decir, "... un solo orden de tribunales se encuentra facultado para conocer tanto del contencioso administrativo como de los procesos ordinarios entre los particulares"⁵¹.

Según Lomelí Cerezo, los países que llevan el sistema judicialista son los siguientes:

España. Régimen compuesto de Altas Cortes de Justicia de las 17 Comunidades Autónomas y de la División Jurisdiccional Administrativa de la Suprema Corte.

⁴⁷ Lomelí Cerezo, Margarita, *op. cit.*, nota 20, pp. 37 y 38.

⁴⁸ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 73.

⁴⁹ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 18.

⁵⁰ Cassagne, Juan Carlos, "*La justicia administrativa en Iberoamérica*," La justicia administrativa, Buenos Aires, LexisNexis, 2005, p. 94.

⁵¹ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 44, p. 159.

Suiza. Cuenta con el Tribunal Federal que actúa como Corte Suprema y está compuesto de dos Cortes en Derecho Público, que son competentes en materia consultiva y administrativa, dos Cortes Civiles y una Corte de Casación Penal.

Portugal. Tiene un Supremo Tribunal Administrativo dentro del cual se incluye una Sección de lo Contencioso.

Chile. A partir de un plebiscito realizado en julio de 1989, los tribunales ordinarios tienen plena competencia para conocer de asuntos contencioso administrativos, con excepción de aquellos que por norma expresa se encuentran entregados al conocimiento de tribunales especiales, por ejemplo, inconformidades con avalúos de inmuebles regulados por el Código Tributario y los asuntos de competencia de los Tribunales de Aduanas y de Cuentas. Sin embargo, existen casos especiales en que, conforme al citado Código, los funcionarios administrativos conocen de las reclamaciones en primera instancia y la Corte de Apelaciones, en segunda instancia.

Ecuador. La Constitución actualmente en vigor, establece la unidad de jurisdicción. Todo acto administrativo generado por la Administración central, provincial o municipal, o de cualquier entidad autónoma, puede ser impugnado ante los correspondientes órganos del Poder Judicial⁵².

VII. EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MÉXICO

A consideración del administrativista Emilio Margáin Manautou, es creencia que los antecedentes históricos de lo contencioso administrativo en México se remontan a no más allá de 1937, ignorándose que, a mediados del siglo antepasado, se expidió y fue declarado inconstitucional un ordenamiento que se intituló Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo⁵³.

Dicho ordenamiento jurídico es el antecedente más remoto del contencioso administrativo en México, y se le conoce como Ley Lares de 1853 –que no debe ser confundida con la Ley de Imprenta publicada el 28 de abril de 1853, a la que también se le denominó Ley Lares– debido a que quien formuló el proyecto de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo y su Reglamento –ambos de 25 de mayo de 1853–, fue precisamente el notable jurista don Teodosio Lares. Por la importancia que reviste la citada ley, transcribimos su contenido:

⁵² Lomelí Cerezo, Margarita, *op.cit.*, nota 20, pp. 36 y 37.

⁵³ Margáin Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 6ª. ed., México, Porrúa, 1997, p. 61.

Decreto del gobierno de mayo 25 de 1853. Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo.

Ministro de Justicia. El excelentísimo señor Presidente de la República se ha servido dirigirme el decreto que sigue:

Antonio López de Santa Anna, benemérito de la patria, general de división, caballero gran cruz de la real y distinguida orden española de Carlos III, y Presidente de la República Mexicana, a los habitantes de ella, sabed:

Que en uso de las facultades que la Nación se ha servido conferirme, he tenido a bien decretar la siguiente:

LEY PARA EL ARREGLO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Artículo 1o. No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas;

Artículo 2o. Son cuestiones de Administración las relativas:

- I. A las obras públicas.
- II. A los ajustes públicos y contratos celebrados por la Administración.
- III. A las rentas nacionales.
- IV. A los actos administrativos en las materias de policía, agricultura, comercio e industria que tengan por objeto el interés general de la sociedad.
- V. A la inteligencia, explicación y aplicación de los actos administrativos.
- VI. A su ejecución y cumplimiento, cuando no sea necesaria la aplicación del Derecho Civil;

Artículo 3o. Los ministros de Estado, el consejo y los gobernadores de los Estados y Distrito, y los jefes políticos de los territorios, conocerán de las cuestiones administrativas, en la forma y de la manera que se prevenga en el reglamento que se expedirá con esta ley;

Artículo 4o. Habrá en el Consejo de Estado una sección que conocerá de lo contencioso administrativo. Esta sección se formará de cinco consejeros abogados que nombrará desde luego el Presidente de la República;

Artículo 5o. La sección tendrá un secretario, que nombrará también el Presidente de la República de entre los oficiales de la secretaría del consejo;

Artículo 6o. Las competencias de atribución entre la autoridad administrativa y la autoridad judicial, se decidirán en la primera sala de la Suprema

Corte, compuesta para este caso de dos magistrados propietarios y de dos consejeros, designados unos y otros por el Presidente de la República. Será presidente de este tribunal el que lo fuere de la misma sala, y sólo votará en caso de empate para decidirlo;

Artículo 7o. En los negocios de la competencia de la autoridad judicial, nadie puede intentar ante los tribunales una acción, de cualquiera naturaleza que fuera, contra el gobierno, contra los Estados o demarcaciones en que se dividan, contra los ayuntamientos, corporaciones o establecimientos públicos que dependan de la Administración, sin haber antes presentado a la misma una Memoria en que se exponga el objeto y motivos de la demanda. El reglamento determinará la manera en que deberá ser presentada la Memoria y sus efectos;

Artículo 8o. En el caso de embargo de bienes para el pago de cantidades debidas al erario, la demanda de dominio en tercería tampoco podrá ser intentada ante los tribunales sin haber antes presentado una Memoria a la autoridad administrativa;

Artículo 9o. Los tribunales judiciales no pueden en ningún caso despachar mandamientos de ejecución, ni dictar providencia de embargo contra los caudales del erario o bienes nacionales, ni contra los fondos o bienes de los Estados, demarcaciones, ayuntamientos o establecimientos públicos que dependan de la administración;

Artículo 10. Los tribunales en los negocios de que habla el Artículo 7o. sólo pueden declarar en la sentencia el derecho de las partes y determinar el pago.

Artículo 11. Determinado el pago por sentencia ejecutoriada, la manera en que deba verificarse o la autorización de la venta de algunos bienes, si para ello fuere necesaria, es el del resorte exclusivo de la Administración, en los términos que expresará el reglamento respectivo;

Artículo 12. Los agentes de la Administración en los casos que deben representarla en juicio, los Estados, demarcaciones, ayuntamientos, corporaciones y establecimientos públicos que estén bajo la protección y dependencia del gobierno, no pueden entablar litigio alguno sin la previa autorización de la autoridad administrativa, de la manera que disponga el reglamento;

Artículo 13. Los tribunales judiciales no pueden proceder contra los agentes de la Administración, ya sean individuos o corporaciones, por crímenes o

delitos cometidos en el ejercicio de sus funciones, sin la previa consignación de la autoridad administrativa;

Artículo 14. Instalada que sea la sección de lo contencioso, se pasarán a ella los expedientes que le corresponden conforme a esta ley.

Por tanto, mando se imprima, publique, circule y se le dé el debido cumplimiento. Palacio Nacional en México, a 25 de mayo de 1853. Antonio López de Santa Anna. A D. Teodosio Lares.

Como se observa, dicho ordenamiento jurídico estableció, entre otras cuestiones, la separación de las autoridades judiciales de las administrativas; cuáles eran los asuntos de índole administrativo y que en el Consejo de Estado existiría una sección especial para el conocimiento de lo contencioso administrativo, señalando además la integración de dicha sección y su competencia.

Para algunos autores, la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo "... fue una tentativa fracasada para instaurar un tribunal de lo contencioso administrativo, según el modelo francés. El citado texto concentraba en las manos del Consejo de Estado las funciones consultivas y el control jurisdiccional considerado como una forma de 'justicia retenida'"⁵⁴.

Por lo que hace al reglamento de la aludida Ley, a diferencia de ésta, tenía más Artículos (ochenta y uno) y:

... determinaba la competencia y el procedimiento, señalando que una vez presentada y admitida la demanda, se le comunicaba al Procurador General de la República para su contestación. A partir de ese momento se entablaba la litis del procedimiento para que oportunamente se dictara la resolución motivada, misma que podría ser recurrida ante el Consejo de Ministros, cuya sentencia era definitiva⁵⁵.

Uno de los problemas jurídicos que enfrentó la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo fue que, Ignacio Luis Vallarta Ogazón:

... siendo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo la inconstitucionalidad de la Ley Lares por considerarla violatoria de la división de poderes que recogía nuestra Constitución, porque la existencia de un

⁵⁴ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 44, p.180.

⁵⁵ Marquet Guerrero, Porfirio, citado por Sosa Mirós, Julio César, "La influencia de la doctrina francesa en la creación del Tribunal Fiscal de la Federación," *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años, México, Tribunal Fiscal de la Federación*, 1988, t. VI, p. 88.

tribunal administrativo implicaba la reunión de dos poderes en una sola persona: el Ejecutivo y el Judicial, en materia administrativa, en el Presidente de la República⁵⁶.

Otro antecedente, no menos importante del contencioso administrativo en México, lo encontramos en la Constitución de 1857, específicamente en el Artículo 97, fracción I, a través del cual se otorgó competencia a los tribunales de la Federación para conocer de las controversias suscitadas sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales⁵⁷, volviendo las cosas a la situación que guardaban “... en la Constitución de 1824, respecto de la acumulación de todo el poder jurisdiccional en manos de los jueces ordinarios; la interpretación minuciosa de dicho Artículo prohibía toda jurisdicción administrativa autónoma”⁵⁸.

El aludido precepto constitucional fue considerado por una parte importante de los juristas de la época:

... como el apoyo constitucional de dichos tribunales para conocer y decidir sobre los conflictos entre los administrados y la Administración Pública Federal; y este fue el criterio que siguieron los Códigos Federales de Procedimientos Civiles del 6 de octubre de 1897 y del 26 de diciembre de 1908, al regular los procedimientos de juicios seguidos por los administradores contra las autoridades administrativas federales en los campos de nacionalidad y extranjería, expropiación por causa de utilidad pública, y patentes de invención⁵⁹.

Sin embargo, también hubo connotados jurisconsultos –como Ignacio Luis Vallarta y Jacinto Pallares– quienes estimaron que, el establecimiento del juicio contencioso administrativo previsto en el Artículo 97, fracción I, de la Constitución Federal, conculcaba a algunos principios constitucionales y que, por lo mismo, era inconstitucional; dichos principios son los siguientes:

El principio de la separación de poderes que prohibía la reunión de varios poderes en las manos de un solo individuo, o de una sola corporación (Artículo 50); el principio según el cual quedaba excluida la posibilidad de crear tribunales especiales (Artículo 13); la Administración se convertiría, además en “*judex*

⁵⁶ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 53, p. 64.

⁵⁷ Carrillo Flores, Antonio, citado por Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 80.

⁵⁸ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 44, p. 180.

⁵⁹ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 80.

in sua causa”, en caso de que ella misma juzgara las cuestiones administrativas, contrariando las garantías en materia de justicia contenidas en el artículo 17 de la Constitución. Y, en fin, el Artículo 14 de la Constitución era interpretado en el sentido de que todo poder público se encuentra obligado a respetar las sentencias judiciales antes de privar a un particular de un derecho que le corresponde⁶⁰.

Al respecto, los ministros Ignacio L. Vallarta e Ignacio Mariscal expresaron la opinión siguiente:

... dando como resultado la tesis Vallarta y la tesis Mariscal. La primera señalaba la conveniencia de reglamentar el contencioso administrativo, pero también expresaba que aún sin existir tal reglamentación de todos modos se podría impugnar por medio de un juicio ordinario cualquier acto que la Administración realizara contraviniendo las leyes. La tesis Mariscal, por el contrario, manifestaba la necesidad de una ley reglamentaria de la fracción primera del Artículo 97 de la Constitución de 1857, con el fin de resolver los asuntos contencioso administrativos. Esta tesis fue precisamente la que se tomó en cuenta para el establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación⁶¹.

Aunque pocos autores la señalan, la Ley de la Tesorería de la Federación –de 10 de febrero de 1927– es otro antecedente relevante del contencioso administrativo en nuestro país. En esta Ley, según la opinión de diversos autores, se estableció el juicio de oposición, cuyo trámite se realizaba ante un Juez de Distrito, el cual debía agotarse previo a la interposición del juicio de garantías, y en la “... apelación ante los Tribunales Unitarios de Circuito. Contra la sentencia de segundo grado, podía interponerse ya sea el recurso de súplica (de acuerdo con la vieja denominación española)... o bien el juicio de amparo”⁶².

Años después, para ser exactos, el 27 de agosto de 1936, siendo Presidente de la República, Lázaro Cárdenas del Río, expidió la Ley de Justicia Fiscal, con la cual se creó el primer tribunal de justicia fiscal en México, el llamado Tribunal Fiscal de la Federación⁶³ –un Tribunal con autonomía para dictar sus fallos por delegación

⁶⁰ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 44, p. 180.

⁶¹ Sosa Mirós, Julio César, *op. cit.*, nota 55, p. 89.

⁶² Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 81.

⁶³ El Tribunal Fiscal de la Federación nació con competencia solamente fiscal y sólo conocería de los juicios que se iniciaran contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito

de facultades que la propia ley establece; es decir un Tribunal Administrativo de Justicia Delegada⁶⁴.

La Ley de Justicia Fiscal constituye, en palabras del Ministro en retiro Mariano Azuela Güitrón, el acta de nacimiento del “contencioso administrativo mexicano”⁶⁵.

Los motivos para la creación del otrora Tribunal Fiscal de la Federación, los encontramos en la exposición de motivos de la citada Ley, en la que se señala:

El que tome nacimiento y se desenvuelva un órgano que prestigie a México, una institución como la de justicia administrativa a la que deben tanto otros países en cuanto a la creación de los derechos que regulan los servicios públicos, y construya alrededor de principios uniformes capaces de integrar un sistema de manera que en el futuro venga a sustituir con ventaja a las disposiciones administrativas que actualmente está obligado a dar el propio Ejecutivo para el buen funcionamiento y desarrollo de las actividades fiscales tan íntimamente ligadas a la vida del Estado y con la posibilidad de éste para hacer frente a las necesidades colectivas cuya satisfacción tiene encomendadas.

La Ley de Justicia Fiscal fue obra de tres destacados jóvenes juristas de la época, los licenciados Manuel Sánchez Cuén, Alfonso Cortina Gutiérrez y Antonio Carrillo Flores –imitando un tanto la esencia de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo y el Derecho francés⁶⁶; precisamente Carrillo Flores, en una conferencia denominada “Orígenes y Desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federa-

Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo, que determinara la existencia de un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o dieran las bases para su liquidación; contra resoluciones que contuvieran responsabilidades administrativas en materia fiscal, sanciones por infracciones a las leyes fiscales; resoluciones diversas que causaran agravio en materia fiscal (no reparable mediante recurso administrativo); contra el ejercicio de la facultad económico-coactiva; contra la negativa de la autoridad para devolver un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido; así mismo, contaba con competencia para nulificar una resolución administrativa favorable a un particular. Véase Bravo Hernández, Manuel *et. al.*, “Problemática derivada de la ampliación en la competencia material del Tribunal Fiscal de la Federación”, *IX Reunión Nacional de Magistrados, México, Tribunal Fiscal de la Federación*, 2000, p. 181.

⁶⁴ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 22.

⁶⁵ Azuela Güitrón, Mariano, “Validez actual del contencioso administrativo en México”, *Tribunal Fiscal de la Federación. IX Reunión Nacional de Magistrados, México, Tribunal Fiscal de la Federación*, 2000, p. 41.

⁶⁶ Bravo Hernández, Manuel *et. al.*, *op.cit.*, nota 63, p. 181.

ción,” que se contiene en la Memoria de las conferencias sustentadas con motivo del XXX aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, da el siguiente testimonio de los hechos que antecedieron a la promulgación de la referida ley:

Llamado por mi maestro don Narciso Bassols, secretario de Hacienda durante los primeros meses del Gobierno del Presidente Lázaro Cárdenas, a ocupar la Jefatura del Departamento Consultivo, una de las primeras tareas que me encomendó, en diciembre de 1934, fue revisar, en sus aspectos legales, una iniciativa de ley para crear la Contaduría de la Federación.

...

Natural fue por eso que, al pedirme el secretario de Hacienda Bassols parecer, en diciembre de 1934, acerca de las modificaciones que convenía introducir en la Ley de la Tesorería de la Federación, sugiriese yo que el juicio sumario de oposición se suprimiera y que en su lugar se crease un procedimiento moderno, rápido, eficaz, a cargo de un tribunal administrativo especializado e independiente, que recogiera y armonizara tanto las experiencias mexicanas como lo que fuese aprovechable de la legislación y doctrina extranjeras.

El Ministro acordó que se formara una comisión compuesta por Manuel Sánchez Cuén, por Alfonso Cortina y por mí, para que hiciera un estudio de la idea y eventualmente redactara un proyecto.

Durante los primeros meses de 1935, los comisionados nos reunimos casi todas las noches a trabajar en aquel grato encargo y tuvimos listo el proyecto para la consideración del secretario de Hacienda en el mes de mayo. Vino entonces la histórica crisis política del mes de junio y con ella la renuncia de don Narciso Bassols y la llegada de don Eduardo Suárez.

Don Eduardo se satisfizo de que habíamos tomado en cuenta la literatura extranjera entonces a nuestro alcance sobre lo contencioso administrativo y particularmente en materia fiscal; pero ninguna consulta de doctrina o legislación extranjera eliminaba un problema central, específicamente mexicano, a saber, determinar si seguía siendo verdadera la tesis fijada por la Suprema Corte de Justicia, el siglo pasado, a propuesta de Vallarta, sobre que la justicia administrativa no podía establecerse en México por ser contraria al Artículo 50 de la Constitución de 1857, correspondiente al 49 de la de 1917, según el cual, “no podrán reunirse dos o más de estos poderes –el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial– en una sola persona o corporación”.

Afortunadamente, el Secretario Suárez coincidió con nosotros en que la vieja tesis de la Suprema Corte de Justicia, elaborada para negar validez a la Ley Lares de 1853, dictada durante el gobierno de Santa Anna, no era aplicable a los tribunales administrativos que se creasen de acuerdo con las modernas concepciones del Derecho.

En efecto, cuando la Corte había declarado que, al confiar a la Administración la resolución de asuntos contenciosos se reunían inconstitucionalmente el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo en una misma persona o corporación, tomaba en cuenta la institución de la justicia retenida, que era la que contemplaba la ley santanista. Nosotros, en cambio, no estábamos proponiendo que fuesen las mismas autoridades fiscales que habían fijado un crédito fiscal o que pretendían cobrarlo, las que examinaran su validez, sino un tribunal totalmente independiente, integrado por magistrados sometidos sólo a la ley y no a las órdenes de los órganos superiores de la Administración.

Con la promulgación de la susodicha Ley se llevó al justiciable de la época a una “nueva concepción en el ámbito de la impartición de justicia, al crear un órgano de control jurisdiccional dentro de marco formal del Poder Ejecutivo, cuyo objeto es determinar la legalidad de los actos de la Administración en materia tributaria, a instancia del particular”⁶⁷. Además de ello, dicho ordenamiento legal representó:

... la apertura de nuevos cauces para el Derecho Tributario mexicano e introdujo elementos innovadores en el sistema tributario de nuestro país, significando un avance cualitativo, producto todo ello de la indudable calidad de aquel equipo de visionarios que participó en la concepción y estructuración de la Ley de Justicia Fiscal⁶⁸.

Al respecto, el destacado doctrinario Mario Pugliese, en su obra intitulada “La ley mexicana de justicia fiscal”, señaló que:

... el primer país americano que ha sentido el soplo renovador en la vieja legislación y práctica fiscales y ha emprendido resueltamente la revisión de sus instituciones financieras, ajustándolas a los adelantos realizados por la

⁶⁷ Armienta Calderón, Gonzalo, “El contencioso administrativo mexicano. Características y nuevas perspectivas”, Tribunal Fiscal de la Federación. *Cincuenta Años, México, Tribunal Fiscal de la Federación*, 1988, t. I, p. 179.

⁶⁸ Jiménez González, Antonio, “La transparencia tributaria”, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, t. V, p. 371.

ciencia del Derecho Financiero en las últimas décadas, ha sido la República de los Estados Unidos Mexicanos, con su Ley de Justicia Fiscal, en vigor desde el 1º de enero de 1937⁶⁹.

Es importante mencionar que, la creación del Tribunal Fiscal de la Federación no pasó inadvertida para los juristas de la época, pues éstos pusieron en tela de juicio la constitucionalidad de recién creado órgano de justicia fiscal, argumentando que contravenía lo previsto en el Artículo 49 de la Constitución Federal, el cual establece la prohibición de que se reúnan dos o más poderes en una sola persona o corporación, fuera de los casos expresamente señalados en la Carta Magna.

Sin embargo, el aludido problema de constitucionalidad fue resuelto por la Suprema Corte:

... al considerar que la garantía de jurisdiccionalidad que consagra el Artículo 14 constitucional, no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial, y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso administrativo a través del amparo, la Constitución no sería violada⁷⁰.

Al respecto, Dolores Heduán Virués, en su obra intitulada “Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación”, editada en 1961, expone las siguientes razones en las que sustenta la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación:

- a) El hecho de que la Suprema Corte en ningún momento haya objetado la constitucionalidad de organismos administrativos encargados de revisar resoluciones en materia fiscal;
- b) La interpretación jurisprudencial del Artículo 14 constitucional, conforme a la cual, si bien la garantía que consagra es la de que se siga un juicio, éste puede consistir en un procedimiento contencioso de carácter jurisdiccional promovido ante autoridad administrativa;
- c) La liquidación y el cobro de las prestaciones fiscales debe regularse en dos periodos: el oficioso dentro del cual el Estado ejerce unilateral y ejecutivamente funciones del Poder Público, y el contencioso que tiene por objeto la revisión, en vía jurisdiccional, de los actos que se producen por el ejercicio

⁶⁹ Pugliese, Mario, *La ley mexicana de justicia fiscal*, México, Fondo de Cultura Económica, 1940, p. 198.

⁷⁰ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 22.

de dichas atribuciones, revisión que tradicionalmente en nuestro país se ha ejercido a través del juicio de amparo;

- d) La ubicación del Tribunal Fiscal de la Federación dentro del marco del Poder Ejecutivo no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, ya que la seguridad del particular se encuentra garantizada al poder interponer el juicio de amparo en contra de las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.

Con la reforma de 30 de diciembre de 1946, se respaldó la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, puesto que se modificó el Artículo 104 constitucional –dado que no establecía la existencia de tribunales administrativos–, estableciéndose que en los juicios en que tuviera interés la Federación “... las leyes podrían establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia, contra sentencias de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estuvieran dotados de autonomía”⁷¹. Con lo cual, de modo indirecto, se confirió sustento constitucional al referido Tribunal.

Una segunda reforma al Artículo 104 constitucional, realizada el 25 de octubre de 1967, definió con toda claridad la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación; dicho precepto dispuso:

Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y los particulares estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones⁷².

Finalmente, la reforma del 10 de agosto de 1987 dispuso definitivamente toda duda sobre la constitucionalidad del referido órgano de justicia, toda vez que con ella se modificó el Artículo 73 constitucional, adicionando la fracción XXIX-H, a fin de conferir al Congreso de la Unión facultades para expedir leyes que instituyeran tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tuvieran a su cargo dirimir las controversias que se suscitaban ante la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, es-

⁷¹ Bravo Hernández, Manuel *et. al.*, *op. cit.*, nota 63, p. 182.

⁷² Diario Oficial de la Federación de 25 de octubre de 1967.

tableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Hoy en día, en virtud de la evolución de la competencia material que tuvo el Tribunal Fiscal de la Federación –actualmente denominado Tribunal Federal de Justicia Administrativa–, y debido a las reformas realizadas los días 25 de octubre de 1993, 28 de junio de 1999, 4 de diciembre de 2006 y 25 de mayo de 2015, la fracción XXIX-H del Artículo 73 constitucional prevé lo siguiente:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX-H. Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones. El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares. Asimismo, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

VIII. MODALIDADES DE JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA EN EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN MÉXICO

En el sistema contencioso administrativo francés se reconocen cuatro tipos de contencioso: el de interpretación, el de anulación, el de plena jurisdicción y el de represión.

El contencioso de interpretación⁷³ –también conocido como recurso contencioso administrativo de interpretación o recurso de interpretación– es aquel que:

⁷³ “Ante todo debe señalarse que es el mismo sistema francés, donde tiene su origen el recurso de interpretación, el que admite la procedencia de éste, no sólo dando lugar a la cuestión prejudicial, sino también en forma autónoma y directa para la interpretación de actos y contratos administrativos. Sin embargo, el poco conocimiento en los países latinoamericanos de este recurso autónomo de interpretación ha dado origen a que sólo se considere procedente el contencioso de interpretación en los casos de planteamiento de cuestiones prejudiciales. Así, la mayoría de los autores latinoamericanos que comentan el recurso de interpretación en

... puede interponerse, sea con ocasión al surgimiento de una cuestión prejudicial de tipo administrativo en una jurisdicción distinta de la contencioso-administrativa (prejudicialidad administrativa en un proceso ordinario, por ejemplo), sea en forma autónoma, como un recurso directo de interpretación de actos o contratos administrativos⁷⁴.

Nuestro país nunca ha implementado este tipo de jurisdicción contencioso-administrativa, sin embargo, en la fracción VIII del Artículo 3o. de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa es posible encontrar una aproximación al contencioso de interpretación, por cuanto que ahí se establece que dicho órgano de justicia conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

VIII. Las que se originen por fallos en licitaciones públicas y la interpretación y cumplimiento de contratos públicos, de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, y las empresas productivas del Estado; así como las que estén bajo responsabilidad de los entes públicos federales cuando las leyes señalen expresamente la competencia del Tribunal.

En lo que respecta al contencioso de anulación –también conocido como contencioso objetivo o recurso por exceso de poder–, éste tiene como característica que:

... persigue el restablecimiento de la legalidad violada cuando la Administración Pública ha actuado con exceso de poder, que se manifiesta cuando el acto ha sido emitido: 1. Por funcionario incompetente. 2. Por inobservancia de las formas o procedimientos señalados por la ley. 3. Por no haberse aplicado la disposición debida. 4. Por desvío de poder⁷⁵.

Desde otra óptica, este tipo de contencioso “... implica únicamente la nulidad del acto o la resolución impugnados, a fin de que la autoridad administrativa

el sistema francés, lo reducen a las solas cuestiones prejudiciales que surjan en otra jurisdicción distinta de la administrativa”: Brewer-Carias, A.R., y Pérez Olivares, Enrique, “El recurso contencioso administrativo de interpretación en el sistema jurídico venezolano”, *Revista de la Facultad de Derecho, Caracas*, núm. 32, 1965, p. 113.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 111.

⁷⁵ Lucero Espinosa, Manuel, *op. cit.*, nota 5, p. 19.

que las expidió las sustituya por otras providencias de acuerdo con los lineamientos de la resolución judicial”⁷⁶.

Briseño Sierra, por su parte, considera que en el contencioso de anulación el papel del tribunal se limita a anular o a negarse a anular, por tanto, la ley le otorga únicamente la posibilidad de privar de efectos el acto de la Administración, si está viciado de ilegalidad, sin reemplazarlo con otra resolución⁷⁷.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el modelo de jurisdicción contencioso administrativo de anulación es definido como aquél:

... cuya finalidad no es tutelar el derecho subjetivo del accionante sino restablecer el orden jurídico violado, es decir, su propósito es controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo, limitándose la sentencia a anular el acto impugnado ante el tribunal, por vicios de legalidad tales como la incompetencia del funcionario emisor, la inobservancia de formas y procedimientos para la emisión del acto, la violación de la ley o el desvío de poder⁷⁸.

Como se ve, la mayoría de los autores y la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, coinciden en que el contencioso de anulación tiene como rasgo esencial que se limita a restablecer el orden jurídico transgredido, a través del control de la legalidad –esto lo hace determinando la regularidad del acto administrativo– y a anular el acto o resolución combatidas, pero no permite al tribunal emitir una nueva resolución que sustituya a éstas, ni lo faculta a obligar a la Administración a cumplir la sentencia que al efecto se dicte.

Finalmente, para Daniel Márquez Gómez, las características del contencioso de anulación son:

- a) La violación es a la ley, *in genere*;
- b) El tribunal de anulación carece de medios para hacer cumplir sus sentencias;
- c) La sentencia es general, o sea, *erga omnes*;
- d) El tribunal de anulación no puede dar órdenes a la Administración;
- e) La materia de la impugnación es una resolución o una ejecutoria;

⁷⁶ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 60.

⁷⁷ Briseño Sierra, Humberto, *El proceso administrativo en Iberoamérica*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1968, p. 181.

⁷⁸ Véase la sentencia dictada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 2/97, entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

- f) Las causas de nulidad son variantes del principio de legalidad, esto es, son las diversas facetas en que se puede traducir la garantía de legalidad general; y,
- g) El juicio del tribunal es de carácter objetivo, puesto que nada tienen que ver las características de los litigantes, sólo importa la violación a la ley⁷⁹.

En lo relativo al contencioso de plena jurisdicción, también conocido como “contencioso pleno”, que no debe confundirse con la plena autonomía⁸⁰, podemos decir, siguiendo a Rafael Bielsa, es aquel que no se limita a la anulación del acto⁸¹.

En la misma línea de pensamiento que Bielsa, Laferrière considera que el contencioso de plena jurisdicción es “... donde el juez puede no sólo anular una decisión sino también sustituir la decisión anulada por la suya propia (hay, entonces, “reforma” de la decisión legal) o dictar condenas financieras (particularmente para la reparación de perjuicios”⁸²).

José Luis Vázquez Alfaro estima que, el contencioso de plena jurisdicción persigue “... la protección de los derechos públicos subjetivos de los administrados, razón por la cual ha sido denominado contencioso subjetivo”⁸³.

Por su parte, el Máximo Tribunal de la Nación mexicana considera al contencioso de plena jurisdicción como aquél:

... por el cual se obliga al tribunal a conocer y decidir en toda su extensión la reparación del derecho subjetivo del actor lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos⁸⁴.

⁷⁹ Márquez Gómez, Daniel, “Algunos problemas que se advierten en el juicio de nulidad regulado en el Código Fiscal de la Federación”, en Cisneros Farías, Germán *et. al.*, (coords.), *El control de la Administración Pública. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007, pp. 301 y 302.

⁸⁰ Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.*, nota 3, p. 60.

⁸¹ Citado por Briseño Sierra, Humberto, *op. cit.*, nota 77, p. 181.

⁸² Laferrière, Julien, “La jurisdicción administrativa en Francia”, *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*, Madrid, Dykinson, 2007, p.198.

⁸³ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, p. 54.

⁸⁴ Véase la sentencia dictada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 2/97, entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

En nuestra opinión, el contencioso de plena jurisdicción es aquel por virtud del cual un tribunal resuelve sobre derechos subjetivos del justiciable que han sido violados por un acto o resolución dictada por la Administración, a efecto de que éstos sean reparados a través de los medios con que cuente el órgano jurisdiccional para hacer cumplir sus determinaciones.

Según Márquez Gómez, las características de este tipo de contencioso son las siguientes:

- a) La violación del derecho subjetivo o garantía plasmada en la norma fundamental;
- b) Un conjunto de medios para cumplir la sentencia;
- c) La sentencia tiene efectos *inter partes*, o sea, no tiene efectos generales;
- d) El órgano de decisión fundamenta las consecuencias de su determinación;
- e) El proceso va más allá de la simple declaración de nulidad, al grado de imponer una serie de conductas obligatorias para las partes;
- f) Para sustentar la legalidad o ilegalidad del acto de analizan sus caracteres internos y externos; y,
- g) El proceso es de tipo subjetivo, esto es, se traduce en el papel que asumen las partes al concurrir al juicio y la presunta violación del orden jurídico⁸⁵.

El Expresidente del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, Rubén Aguirre Pangburn, nos señala las diferencias entre los referidos tipos de contencioso, atendiendo a los siguientes temas: legitimación, argumentos de hecho y de derecho, labor del juez en el razonamiento sustancial de la sentencia, sus poderes y los efectos de la sentencia:

- Legitimación. En el contencioso subjetivo se requiere de un derecho subjetivo. En el contencioso objetivo basta con un interés (calificado por el derecho).
- Argumentos de hecho y de derecho. En el contencioso subjetivo,

⁸⁵ Márquez Gómez, Daniel, *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la Administración Pública*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 115.

- sin cambiar la cuestión planteada ante la autoridad, hay libertad para presentar nuevas pruebas y argumentos adicionales. En el objetivo, los hechos y los argumentos de derecho tienen que ser los mismos planteados ante la autoridad administrativa;
- La labor del juez. En el subjetivo, además de determinar la regularidad del acto administrativo, se debe precisar la existencia y la medida de un derecho subjetivo del particular. En el objetivo, únicamente determinar la regularidad del acto administrativo;
 - Los poderes del juez cuando la sentencia es estimatoria. En el subjetivo, el juez reconoce un derecho subjetivo y, normalmente, su medida, y dicta una sentencia de condena para que la Administración lo satisfaga. En el objetivo, el juez se limita a declarar la nulidad lisa y llana del acto administrativo impugnado;
 - Los efectos de la sentencia. En el subjetivo, las sentencias limitan sus efectos a las partes en el juicio. En el objetivo, los límites subjetivos de la cosa juzgada se extienden a todos los administrados afectados por el acto administrativo que se anula, aun cuando no sean parte en el juicio, teniendo efectos *erga omnes* cuando se anula un reglamento⁸⁶.

Durante muchos años ha existido la discusión, por lo menos académica, sobre cuál es el tipo de sistema que impera en el contencioso administrativo en México, esto es, si el de anulación o el de plena jurisdicción.

Incluso, se asevera que en México: “el contencioso administrativo de plena jurisdicción, federal o local se tramita ante el Poder Judicial, y el contencioso administrativo, de anulación o de ilegitimidad, se desarrolla ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa o el Tribunal de lo Contencioso Administrativo Local”⁸⁷.

Doctrinarios, como Emilio Margáin Manautou, afirman que el Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Administrativa), es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, aun cuando recoge alguna de las características de este último, no le hace perder su naturaleza de anulación. Ade-

⁸⁶ Aguirre Pangburn, Rubén, “Contencioso objetivo y subjetivo. Perspectivas”, *IX Reunión Nacional de Magistrados*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000, p. 472.

⁸⁷ Márquez Gómez, Daniel, *op. cit.*, nota 85, p. 301.

más de que, según refiere este autor, dicho tribunal no puede ejecutar sus propias sentencias y ante la negativa de cumplimiento por parte de la autoridad el actor debe acudir al juicio de plena jurisdicción, para obtener de este órgano el mandato de exigibilidad o de cumplimiento”⁸⁸.

A este respecto, Daniel Márquez Gómez opina que, “... el contencioso que se aplica en nuestro país, a través del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe ser considerado un órgano de jurisdicción mixta, parte anulación y parte plena jurisdicción”⁸⁹.

El desacuerdo académico a que hemos hecho alusión –que en lo sucesivo se volvió jurisdiccional–, duró varios años, hasta que, el 29 de junio de 1998, la Suprema Corte de la Nación puso fin a ese disenso.

En efecto, en la referida fecha, el Pleno del Máximo Tribunal de la Nación Mexicana, al resolver la contradicción de tesis 2/97, entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, dictó sentencia en la que consideró lo siguiente:

De los antecedentes precisados se infiere que la disposición de declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, nació con el juicio mismo, al establecerse en el citado Artículo 58 de la Ley de Justicia Fiscal, la obligación del tribunal de que al declarar la nulidad de la resolución impugnada, indicara de manera concreta en qué sentido debería dictar la autoridad fiscal su nueva resolución; para corroborar este aserto, debe tenerse en cuenta que en la exposición de motivos de esa legislación que entró en vigor el primero de enero de mil novecientos treinta y siete, se manifestó lo siguiente:

“El contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación. Será el acto y a lo sumo el órgano, el sometido a la jurisdicción del tribunal, no el Estado como persona jurídica. El tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos. Fuera de esa órbita, la Administración Pública conserva sus facultades propias y los tribunales federales, y concretamente la Suprema Corte de Justicia, su competencia para intervenir en todos los

⁸⁸ Margáin Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 6ª. ed., México, Porrúa, 1997, p. 7.

⁸⁹ Márquez Gómez, Daniel, *op. cit.*, nota 85, p. 304.

juicios en que la Federación sea parte. Derivada del carácter del juicio son las causas que la ley fija para esa anulación. En la generalidad de los casos dichas causas suponen violación de la ley, ya en cuanto a la competencia o en cuanto a la forma o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo. Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones, porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento a las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el Derecho Tributario mexicano, puesto que en la materia de impuestos las autoridades normalmente no obran ejerciendo facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes". Esta parte de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, podría arrojar, como primera impresión, que el legislador adoptó el modelo de jurisdicción contencioso administrativo de mera anulación (conocido en Francia como recurso por exceso de poder o contencioso objetivo), cuya finalidad no es tutelar el derecho subjetivo del accionante sino restablecer el orden jurídico violado, es decir, su propósito es controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo, limitándose la sentencia a anular el acto impugnado ante el tribunal, por vicios de legalidad tales como la incompetencia del funcionario emisor, la inobservancia de formas y procedimientos para la emisión del acto, la violación de la ley o el desvío de poder.

Esa impresión no es exacta, pues el dato apuntado requiere de ser complementado con el análisis de la competencia originalmente atribuida al Tribunal Fiscal, en la que se incluyeron materias reservadas en lo general al modelo contencioso de plena jurisdicción (por el cual se obliga al tribunal a conocer y decidir, en toda su extensión, la reparación del derecho subjetivo del actor lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la Administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos), según se observa del siguiente apartado de la exposición de motivos en comento:

"... El tribunal pronunciará tan sólo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas; pero con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolongan a través de una o varias quejas en las que en forma escalonada el tribunal judicial va controlando la ejecución de sus

sentencias, en la ley se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar una nueva resolución la autoridad fiscal... Los juicios serán en todo caso de nulidad, normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda). En otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativas de devolución)”

A lo anterior, se suman las reformas del treinta de diciembre de mil novecientos cincuenta y uno, y veintinueve de diciembre de mil novecientos sesenta y uno, por virtud de las cuales se adicionó el Artículo 160 del Código Fiscal relativo a la competencia del tribunal, incluyendo en ella el conocimiento de las resoluciones que redujeran o negaran las pensiones y las prestaciones sociales concedidas por las leyes de la materia en favor de los miembros del Ejército y la Armada Nacional y de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o el erario federal.

Al tenor de lo precisado, debe concluirse que la Ley de Justicia Fiscal no trasplantó en sus exactos términos el modelo del contencioso de mera anulación, ni tampoco el de plena jurisdicción, sino que dio nacimiento más bien a una jurisdicción híbrida.

Entonces, dada la diversidad de materias de las cuales conoce el Tribunal Fiscal de la Federación dependerá de cada caso en particular, que se pueda establecer si la actuación de dicho tribunal se ajusta al modelo contencioso de anulación (en donde la labor de juez consiste únicamente en determinar la regularidad del acto administrativo) o al contencioso de plena jurisdicción (en donde se precisa la existencia y medida de un derecho subjetivo del particular), repercutiendo ello en el pronunciamiento de sentencia de nulidad para efectos.

Posteriormente, en el año 2000, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, volvió a tocar el tema atinente al tipo de jurisdicción que imperaba en el Tribunal Fiscal de la Federación, sustentando jurisprudencia en la que estableció lo siguiente:

... nuestro modelo de jurisdicción contencioso administrativo es mixto, pues dada la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación a ciertos actos sólo actuará como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como

de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la Administración a su restablecimiento, por lo que para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, en el que el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada que no se colma con la simple declaración de nulidad de la autoridad, sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional en la que el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes⁹⁰.

De todo lo anteriormente transcrito y, atendiendo a los razonamientos expuestos por la Suprema Corte de Justicia la Nación, tanto en la sentencia referida como en la tesis de jurisprudencia aludida (ésta última de carácter obligatorio en términos de lo dispuesto en el Artículo 217 de la Ley de Amparo), podemos afirmar que el actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa (órgano jurisdiccional que representa a nivel federal el contencioso administrativo en México), tiene un modelo de jurisdicción contencioso mixto, por cuanto que, como lo expresó el Alto Tribunal del país, en relación a ciertos actos dicho órgano de justicia sólo actúa como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la administración a su restablecimiento.

A continuación, transcribimos una tesis de jurisprudencia –la cual debe interpretarse *mutatis mutandis*– en donde se pone de manifiesto el modelo de jurisdicción contencioso mixto que impera en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL AR-

⁹⁰ Tesis de jurisprudencia 41/2000. Aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión pública del catorce de abril del año dos mil.

TÍTULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DIC-TADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA. Conforme a las jurisprudencias 44/98 y 45/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, que llevan por rubros “SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, OTORGA AL TRIBUNAL FISCAL PARA DETERMINARLAS, PRESERVA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.” y “SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.”, nuestro modelo de jurisdicción contencioso administrativo es mixto, pues dada la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación a ciertos actos sólo actuará como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la administración a su restablecimiento, por lo que para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, en el que el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada que no se colma con la simple declaración de nulidad de la autoridad, sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional en la que el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes. De las anteriores determinaciones se desprende que el cumplimiento fuera del término legal de cuatro meses previsto en el Artículo 239, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que realice la autoridad administrativa de la sentencia de nulidad para efectos no puede ocasionar la ilegalidad de la re-

solución en que tal sentencia se acate, concretamente la causal de ilegalidad prevista en el Artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal Federal por haberse dejado de aplicar las disposiciones legales debidas, porque ello contrariaría el fin perseguido por el legislador al atribuir al Tribunal Fiscal plena jurisdicción para tutelar el derecho subjetivo del administrado en los casos en que la nulidad lisa y llana sea insuficiente para restaurar el orden jurídico violado, afectándose al administrado por una actuación que le es ajena y dejándose al arbitrio de la autoridad administrativa el cumplimiento de la sentencia mediante su decisión de cumplir dentro del plazo legal o fuera de él, pues a través de la ilegalidad de la resolución con la que diera cumplimiento podría evadir la reparación de la resolución cometida. Corroborar lo anterior el que mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, se haya modificado el anterior Artículo 239-Ter que pasó a ser 239-B, del Código Fiscal para establecerse como supuesto de procedencia del recurso de queja, la omisión de la autoridad de dar cumplimiento a la sentencia de nulidad si transcurrió el plazo legal, caso en el cual si la Sala resuelve que hubo omisión total concederá al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince días de su salario y a notificar a su superior para que proceda jerárquicamente, pues carecería de sentido que se otorgara un término de veinte días a la autoridad para que diera cumplimiento a la sentencia de nulidad para efectos, si se considerara que la resolución relativa estaría afectada de ilegalidad, independientemente de la responsabilidad administrativa en que pudiera incurrir la autoridad demandada.

Finalmente, tenemos el contencioso de represión; éste consiste en que una vez:

... constatada la no conformidad de los actos efectuados por un particular respecto de una determinada regla de derecho administrativo, el juez deberá pronunciar la sanción aplicable a dicho particular. Dentro de la concepción moderna del contencioso administrativo, la competencia represiva es considerada como excepcional⁹¹.

⁹¹ Vázquez Alfaro, José Luis, *op. cit.*, nota 2, pp. 55 y 56.

Dicho de otra manera, en este tipo de contencioso el juez está facultado por la ley para condenar a las personas que hayan transgredido ciertas leyes administrativas. Sin embargo, ello ha sido motivo de crítica por diversos tratadistas, por cuanto consideran que la función esencial del juez administrativo es la de "... conocer de las pretensiones deducidas contra la Administración, y por ello no se considera idóneo el atribuirle una facultad represiva, en contra de los particulares, y a instancia de la Administración"⁹².

Con la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia anticorrupción en México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2015, con la que se crea, entre otras cosas, el Sistema Nacional Anticorrupción⁹³, se otorgaron facultades al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, para imponer sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves, y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como para fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

Las sanciones que podrá imponer el referido Tribunal a los servidores públicos por faltas graves se encuentran previstas en la Ley General de Responsabilidades Administrativas y son las siguientes:⁹⁴

- a) Suspensión del empleo, cargo o comisión;
- b) Destitución del empleo, cargo o comisión;
- c) Sanción económica;
- d) Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público y para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas.

En tanto que las sanciones que se imponen a las particulares, personas físicas, por la comisión de faltas administrativas graves son las siguientes:⁹⁵

⁹² *Idem.*

⁹³ Según lo dispone el Artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Sistema Nacional Anticorrupción es la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de recursos públicos.

⁹⁴ Artículo 78 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

⁹⁵ Artículo 81, fracción I de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

- a) Sanción económica que podrá alcanzar hasta dos tantos de los beneficios obtenidos o, en caso de no haberlos obtenido, por el equivalente a la cantidad de cien hasta ciento cincuenta mil veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización;
- b) Inhabilitación temporal para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, según corresponda, por un periodo que no será menor de tres meses ni mayor de ocho años;
- c) Indemnización por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública Federal, local o municipal, o al patrimonio de los entes públicos.

En tratándose de las personas morales que incurran en la comisión de faltas administrativas graves, las sanciones son las que se enuncian a continuación⁹⁶:

- a) Sanción económica que podrá alcanzar hasta dos tantos de los beneficios obtenidos, en caso de no haberlos obtenido, por el equivalente a la cantidad de mil hasta un millón quinientas mil veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización;
- b) Inhabilitación temporal para participar en adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas, por un periodo que no será menor de tres meses ni mayor de diez años;
- c) La suspensión de actividades, por un periodo que no será menor de tres meses ni mayor de tres años, la cual consistirá en detener, diferir o privar temporalmente a los particulares de sus actividades comerciales, económicas, contractuales o de negocios por estar vinculados a faltas administrativas graves previstas en la Ley;
- d) Disolución de la sociedad respectiva, la cual consistirá en la pérdida de la capacidad legal de una persona moral, para el cumplimiento del fin por el que fue creada, por orden jurisdiccional y como consecuencia de la comisión, vinculación, participación y relación con una falta administrativa grave prevista en la Ley;
- e) Indemnización por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública Federal, local o municipal, o al patrimonio de los entes públicos.

Así, con el otorgamiento de dichas facultades al referido órgano jurisdiccional, se inauguró en México un nuevo modelo de justicia administrativa, el conten-

⁹⁶ Artículo 81, fracción II de la Ley General de Responsabilidades Administrativas.

cioso administrativo de represión. Por lo que válidamente podemos afirmar que los tipos de contencioso administrativo que actualmente conoce el Tribunal Federal de Justicia Administrativa son, a saber, el de anulación, el de plena jurisdicción y el de represión, lo cual representa un gran avance para el desarrollo de la justicia administrativa en nuestro país.

IX. CONCLUSIONES

PRIMERA. El contencioso administrativo se forjó durante el siglo XIX, como es bien sabido, sobre el modelo francés, por lo que Francia es la inventora, por así decirlo, de este sistema de justicia, que se utiliza en diversos países en el mundo, dentro de los cuales se encuentra México.

SEGUNDA. En México, el contencioso administrativo, en el ámbito federal, está a cargo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa –otrora llamado Tribunal Fiscal de la Federación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa–, siendo éste un tribunal de lo contencioso administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que su Ley Orgánica establece.

TERCERA. Tradicionalmente, en el sistema contencioso administrativo francés, se distinguen cuatro tipos de contencioso: el de interpretación, el de represión, el de anulación y el de plena jurisdicción.

CUARTA. Según lo establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia la Nación, el actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa tiene un modelo de jurisdicción contencioso mixto, por cuanto que, como lo expresó el Alto Tribunal del país, en relación a ciertos actos, dicho órgano de justicia sólo actúa como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la Administración a su restablecimiento;

QUINTA. Con la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia anticorrupción en México, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2015, con la que se crea, entre otras cosas, el Sistema Nacional Anticorrupción, se otorgaron facultades al Tribunal Federal de Justicia Administrativa para

imponer sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como para fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales;

SEXTA. Así, con el otorgamiento de dichas facultades al referido órgano jurisdiccional, se inauguró en México un nuevo modelo de justicia administrativa, el contencioso administrativo de represión. Por lo que válidamente podemos afirmar que los tipos de contencioso administrativo que actualmente conoce el Tribunal Federal de Justicia Administrativa son: el de anulación, el de plena jurisdicción y el de represión, lo cual representa un gran avance para el desarrollo de la justicia administrativa en nuestro país.

X. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- AGUILAR ORTIZ, Germán, "Efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y su cumplimiento", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, t. VI.
- AGUIRRE PANGBURN, Rubén, "Contencioso objetivo y subjetivo. Perspectivas", *IX Reunión Nacional de Magistrados, México, Tribunal Fiscal de la Federación*, 2000.
- ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, "El contencioso administrativo mexicano. Características y nuevas perspectivas", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988, t. I.
- BARNÉS VÁZQUEZ, Javier, *La justicia administrativa en el Derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.
- BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, *Derecho Procesal Administrativo ecuatoriano. Jurisprudencia, dogmática y doctrina*, Quito, Andrade y Asociados, 2007.
- BRAVO HERNÁNDEZ, Manuel et. al., "Problemática derivada de la ampliación en la competencia material del Tribunal Fiscal de la Federación", *IX Reunión Nacional de Magistrados*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000.
- BREWER-CARIAS, A.R., y PÉREZ OLIVARES, Enrique, "El recurso contencioso administrativo de interpretación en el sistema jurídico venezolano", *Revista de la Facultad de Derecho*, Caracas, núm. 32, 1965.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, *El proceso administrativo en Iberoamérica*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1968.
- CASSAGNE, Juan Carlos, "La justicia administrativa en Iberoamérica", *La justicia administrativa*, Buenos Aires, LexisNexis, 2005.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho administrativo y Administración Pública*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2006.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, México, El Colegio Nacional, 1983.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Contencioso administrativo objetivo y contencioso administrativo subjetivo a finales del Siglo XX. Una visión histórica y comparatista", *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV*

- años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, IJJ-UNAM, México, Porrúa, 2007, t. A-C.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, "La transparencia tributaria", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988.
- LAFERRIÈRE, Julien, "La jurisdicción administrativa en Francia", *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*, Madrid, Dykinson, 2007.
- LOMELÍ CERESO, Margarita, "El origen de la jurisdicción administrativa", *Lo contencioso administrativo en la reforma del Estado*, México, Instituto Nacional de Administración Pública, 2001.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Porrúa, 1990.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 6ª. ed., México, Porrúa, 1997.
- MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel, *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la Administración Pública*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- , "Algunos problemas que se advierten en el juicio de nulidad regulado en el Código Fiscal de la Federación", en CISNEROS FARÍAS, Germán et. al. (coords.), *El control de la Administración Pública. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007.
- , "Tutela del administrado y contencioso administrativo", *Justicia contencioso-administrativa. Congreso Internacional*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2013.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, "El fundamento constitucional de la jurisdicción administrativa", *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.
- MARTÍNEZ ROSASLANDA, Sergio, "El Tribunal Fiscal de la Federación como tribunal administrativo de justicia delegada", *Tribunal Fiscal de la Federación. IX*

Reunión Nacional de Magistrados, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 2000.

PUGLIESE, Mario, *La ley mexicana de justicia fiscal*, México, Fondo de Cultura Económica, 1940.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, 14ª. ed., México, Porrúa, 1988.

SOSA MIRÓS, Julio César, "La influencia de la doctrina francesa en la creación del Tribunal Fiscal de la Federación", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cincuenta Años*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988.

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *El control de la Administración Pública en México*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1996.

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas--, 1991.

2. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley General de Responsabilidades Administrativas.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

3. Sitios de Internet

www.prodecon.gob.mx

www.scjn.gob.mx

Impartición y procuración de justicia ambiental: aproximación, retos y perspectivas, desde un enfoque legal

José Carlos ESPÍRITU CABAÑAS¹

Sumario

I. *Introducción*. II. *Aproximación a la justicia ambiental*. III. *Retos de la justicia ambiental*. IV. *Perspectivas de la justicia ambiental*. V. *Conclusiones*. VI. *Fuentes de información*.

Resumen

El valor actual del derecho humano de acceso a la justicia ambiental, se corresponde principalmente al tratamiento progresivo que las autoridades legislativas, judiciales y administrativas han dado al tema con motivo del despliegue de sus funciones. En tal sentido, se torna imperioso conocer cuál es el estado que guarda este derecho humano, en el contexto, político, jurídico y social, sólo por mencionar algunos aspectos cardinales. Para efectuar tal encomienda, el contenido que se presenta busca detallar dicha situación a partir de tres planteamientos: una aproximación a su concepto; los retos que enfrenta; y las perspectivas que le deparan. Lo anterior, para dar paso a un bosquejo de sistema de coordinación entre las au-

Abstract

The current value of the human right of access to environmental justice, corresponds mainly to the progressive treatment that the legislative, judicial and administrative authorities have given to the subject due to the use of their functions. In this sense, it becomes imperative to know what is the status of this human right, in the political, legal and social context, just to mention some cardinal aspects. To carry out such an assignment, the content that is presented seeks to detail this situation from three topics: an approach to its concept; the challenges it faces; and the prospects that lie ahead. The foregoing, to give way to an outline of a coordination system between envi-

¹ Procurador de Protección al Ambiente en el Estado de Campeche. Licenciado en Derecho y Estudiante de la Especialidad en Derechos Humanos y Justicia Administrativa del Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ciclo 20221-2023.

toridades ambientales con el fin de optimizar su función garante.

Palabras Clave

Derechos humanos. Justicia ambiental. Principio de precaución. Principio de prevención. Responsabilidad ambiental. Debido proceso.

ronmental authorities in order to optimize their guarantor function.

Key Words

Human rights. Environmental justice. Precautionary principle. Prevention principle. Environmental responsibility. Due process.

I. INTRODUCCIÓN

La evolución legislativa, el desarrollo jurisprudencial y la adjudicación de obligaciones internacionales por parte del Estado mexicano, han permitido que el acceso a la justicia ambiental, vaya cobrando total relevancia en el campo de los derechos humanos, erigiéndose como una directriz fundamental, tanto en la formulación de políticas públicas, como en la emisión de sentencias.

Partiendo de lo anterior, resulta necesario cuestionarse e identificar qué lugar ocupa en México, dentro el escenario político, jurídico, económico, pero sobre todo social; para que, una vez conseguida la respuesta –si bien no única, pero sí satisfactoria– los encargados de las tomas de decisiones y quienes participen en el proceso, cuenten con las herramientas y la información necesaria para proponer un mejor camino de solución a los problemas, en este caso, que atienden al medio ambiente.

De esta manera, el objetivo que se persigue mediante el presente trabajo, es ubicar desde un enfoque legal, el contexto del acceso a la justicia ambiental en México, a través del análisis –de forma breve pero concisa– de conceptos básicos, remisiones normativas, casos representativos y criterios jurisdiccionales, sumándose a todo ello, una serie de opiniones y reflexiones personales, nacidas del estudio ejercido y la actividad profesional.

En tales términos, el tema se desenvuelve y materializa en tres particulares planteamientos: 1) La aproximación al acceso de la justicia ambiental, con el que se pretende esbozar cuál es su fundamento constitucional, legal e internacional y cómo se concibe actualmente; 2) Los retos del acceso a la justicia ambiental, en el que se busca responder, cuáles son los desafíos y obstáculos a los que se enfrenta; y finalmente, 3) Perspectivas de la justicia ambiental, en donde se vislumbra

un escenario futuro bajo el cual las autoridades de la materia colaboren dentro de un sistema.

Se espera, que la lectura cumpla su objetivo y con el contenido que presenta, logre permear en la percepción del lector, sembrando el incentivo por enriquecer con propuestas los ámbitos –académico, el jurídico y el político principalmente–, que rodean el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia ambiental.

II. APROXIMACIÓN A LA JUSTICIA AMBIENTAL

Comprender el concepto de justicia ambiental, implica conocer los dos derechos fundamentales que se erigen como pilares de esta obligación a cargo del Estado mexicano: el derecho a un medio ambiente sano y el derecho de acceso a la justicia.

De acuerdo con el Artículo 4o., párrafo quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda persona tiene derecho a un medio ambiente sano para su desarrollo y bienestar, cuyo ejercicio corresponde al Estado garantizar; además, el daño y deterioro ambiental generará responsabilidad para quien lo provoque. Por su parte, el segundo párrafo del Artículo 17 de la citada Ley Fundamental, nos dice que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

En complemento de estas disposiciones, resulta importante destacar sobre el tema, dos instrumentos internacionales de los que México es parte:

- 1) La Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, que en sus principios 10, 11 y 13 dispone, en lo medular, que los Estados tienen la obligación de proporcionar el acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, así como el resarcimiento de los daños y los recursos pertinentes, debiendo, para tal efecto, promulgar leyes eficaces sobre el medio ambiente, así como las relativas a la responsabilidad y la indemnización respecto de las víctimas de la contaminación y otros daños ambientales; y
- 2) El Acuerdo de Escazú sobre el Acceso a la Información, la Participación Pública y el Acceso a la Justicia en Asuntos Ambientales en América

Latina y el Caribe, cuyo Artículo 8o. establece, entre otras cosas, que los suscriptores se obligan a garantizar el derecho de acceder a la justicia ambiental de acuerdo con las garantías del debido proceso, asegurando en el marco de su legislación nacional, el acceso a instancias judiciales y administrativas para impugnar y recurrir.

Así, aplicado en el campo de los hechos, las condiciones materiales que deben actualizarse para accionar la protección ambiental se fundan, primeramente, en la existencia de un derecho ambiental previsto en un ordenamiento jurídico vigente; luego, la afectación, daño o actividad en perjuicio del medio ambiente, que implique un conflicto ambiental; y, posteriormente, la presencia de una autoridad competente que lo resuelva y sancione mediante los procedimientos establecidos en la ley.

Con base en tales apuntes, el acceso a la justicia ambiental se puede sintetizar como: “la posibilidad de obtener una solución expedita y completa de un conflicto jurídico de naturaleza ambiental por parte de las autoridades judiciales y administrativas”². Sobre esta última parte de la precisión, en la que refiere a las autoridades competentes, cabe distinguir dos vertientes para acceder a la justicia ambiental, cuyas modalidades dependen de la vía que se accione: por un lado, la impartición de justicia; y, por otro, la procuración de justicia.

La impartición de justicia, reservado para las autoridades judiciales –jueces federales y tribunales administrativos federales y estatales–, consiste en el conocimiento y resolución de controversias relacionadas con el medio ambiente, que sean presentadas por personas físicas o morales, con la finalidad de que se lleve a cabo la administración de justicia a través de las diferentes etapas procesales establecidas en la ley³. La base legal, en primera instancia, de esta modalidad es la Ley Federal de Responsabilidad Ambiental.

La procuración de justicia, atribuido a las autoridades administrativas -procuraduría federal y sus homólogas estatales-, tiene el objetivo de incrementar los niveles de observancia de la normatividad ambiental con el fin de contribuir

² Anglés Hernández, Marisol, *et. al.*, *Manual de Derecho Ambiental mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2021, p. 214.

³ Méndez Olguín, Héctor Jaime, *El derecho ambiental en México y los procedimientos administrativos (recursos) y judiciales del medio ambiente del orden federal. Antecedentes del ambiente internacional y de México*, México, Editorial Flores, 2017, pp. 118 y 119.

al desarrollo sustentable y el cumplimiento de las leyes⁴, mediante la atención y seguimiento de denuncias, acciones de inspección y vigilancia, instauración de procedimientos administrativos y, en su caso, la imposición de sanciones administrativas. La ley marco de actuación para este rubro es la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente.

Independientemente de la forma en que se substancien cada uno de los procedimientos o procesos y la causa que los impulse, al tener por objeto sustancial garantizar el ejercicio de un derecho al medio ambiente sano, de igual modo, deben cumplir con la obligación de garantizar las formalidades esenciales del procedimiento durante su tramitación que integran el derecho humano al debido proceso, indispensable para hacer efectivo el acceso a una justicia ambiental, las cuales que comprenden:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- 3) La oportunidad de alegar; y
- 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas⁵.

Para completar la visión sobre el panorama actual de la justicia ambiental, la evolución jurisprudencial ha desarrollado tres importantes principios en materia de protección al ambiente que, atendiendo al reciente surgimiento de esta rama del Derecho, resultan fundamentales para guiar la actividad de las autoridades jurisdiccionales y administrativas, a saber:

- a) El principio de precaución, conforme al cual, cuando la experiencia empírica refleja que una actividad es riesgosa para el medio ambiente, resulta necesario adoptar todas las medidas necesarias para evitarlo o mitigarlo, aun cuando no exista certidumbre sobre el daño ambiental⁶;
- b) El principio de prevención, que establece que los Estados deben usar todos los medios a su alcance, con el fin de evitar que las actividades que

⁴ Ramírez Ortiz, Diana, y Ramírez Marín, Juan, *Derecho Ambiental y desarrollo sustentable*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2020, pp. 266 y 267.

⁵ Tesis 1a./J. 11/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, febrero de 2014, p. 396.

⁶ Tesis III.6o.A.24 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VI, agosto de 2020, p. 6205.

- se lleven a cabo bajo su jurisdicción causen daños significativos al medio ambiente, ya sea dentro o fuera del territorio del Estado de origen⁷; y,
- c) El principio de responsabilidad ambiental, el cual refiere que cuando la afectación al ambiente ya se ha producido, sea de manera ilícita, porque se superaron los límites permitidos, se produjo un accidente, o por cualquier otra causa, se lleven a cabo todas las medidas de restauración del medio ambiente⁸.

III. RETOS DE LA JUSTICIA AMBIENTAL

Hasta este punto, si bien se debe reconocer el esfuerzo legislativo que representan las leyes reglamentarias a nivel general para asegurar la protección del medio ambiente, centrado en la definición de los ámbitos de competencia, las materias y los procedimientos, de igual modo no se debe perder de vista que la aplicación de dichos ordenamientos jurídicos dista de materializar un efectivo ejercicio de este significativo derecho humano.

En ese sentido, de manera enunciativa se abordan algunos cuestionamientos que, a título personal, pueden representar un desafío u obstáculo para las autoridades administrativas y judiciales que buscan garantizar el derecho ambiental; éstos se refieren, entre otras circunstancias, a la incongruencia de las legislaciones locales con las federales, a la incertidumbre científica para la determinación de los daños ambientales, la definición de competencias en la atención urgente de ilícitos ambientales, la falta de colaboración entre autoridades y la sociedad civil e, incluso, la judicialización de los actos efectuados por las autoridades administrativas en los procedimientos de inspección y vigilancia.

Partiendo de lo anterior, el establecimiento de facultades concurrentes, para los tres órdenes, definidas por la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente, ha traído como consecuencia la falta de acuerdo y coordinación entre las autoridades municipales y estatales para la atención de los ilícitos ambientales y particularmente en los temas que no son reservados para la Federación. Dicha circunstancia, tiene como consecuencia fallas, obstaculización y atraso en

⁷ Tesis 1a./J. 12/2022, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, t. II, abril de 2022, p. 850.

⁸ Tesis I.18o.A.71 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, abril de 2018, p. 2066.

la atención, seguimiento, y sanción de denuncias y faltas ambientales que, a su vez, se traducen en un acceso a la justicia casi nulo, contraviniendo con ello, los postulados precisados con firmeza en la Constitución Federal y los tratados internacionales.

Este problema obedece, por mencionar algunos factores formales, a una deficiencia en la técnica legislativa, a la diversificación de procedimientos administrativos para investigar y sancionar, así como una falta de reglamentación que vincule de manera directa; desaciertos que devienen de la incongruencia de las legislaciones locales con las federales, pues mientras a nivel estatal se puede presentar una falta de reglamentación, a nivel municipal, incluso se puede llegar al extremo de regular nuevas figuras jurídicas rebasando la ley marco.

Por otra parte, también se enfrentan a inconvenientes materiales tales como ausencia de vías de comunicación, carencia de recursos materiales, financieros y humanos, así como la significativa distancia geográfica que separa a las autoridades, entre ellas, y con la ciudadanía. A todo ello, se suma la necesidad de voluntad política y liderazgo.

Si bien, la ley marco en materia ambiental establece la celebración de convenios entre autoridades federales, estatales y municipales, esto deja muy abierta la posibilidad que dicha disposición se aplique de manera aislada, es decir, puede que no todos los obligados celebren este tipo de actos, ni mucho menos los efectúen en términos congruentes.

En dichos términos, resulta muy importante destacar como fuente principal de solución a estas complicaciones que día con día se presentan en la impartición y procuración de justicia ambiental, la labor de los jueces y tribunales competentes para conocer de controversias ambientales, los cuales, a través de sentencias interpretan, desarrollan y dotan de contenido las disposiciones jurídicas ambientales aplicadas sobre los hechos, moldeando el camino que se debe seguir por las autoridades administrativas en el ejercicio de sus funciones de gestión y protección ambiental.

Por mencionar algunos casos, conviene referir un par de sentencias relevantes que han sido analizadas en la academia y que, en cierto grado, atienden y resuelven en buena medida, algunos de los cuestionamientos aquí planteados.

En el amparo en revisión 365/2018, resuelto en la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por la ponencia del Ministro Laynez Potisek,

se desarrolló un primer vistazo al derecho humano a la participación medio-ambiental, derivado de un conflicto causado por la construcción y operación de una empresa de jales de una compañía minera en el Estado de Sonora, a la cual se le otorgó una autorización ambiental sin tomar en cuenta la opinión pública de la colectividad que se dijo afectada y con interés legítimo en virtud de su especial situación frente al impacto ambiental ocasionado⁹.

Otro asunto que resulta de sumo interés y que se relaciona con la vinculación entre la sociedad civil y las autoridades, tiene que ver con la apertura de los procedimientos judiciales y administrativos acreditando únicamente un interés legítimo, dotando así, de justiciabilidad el derecho al medio ambiente sano; esto, como lo analiza la profesora-investigadora Raquel Gutiérrez Nájera, en el caso del amparo en revisión administrativa 261/2016, por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, originado con motivo de la integración una denuncia popular relativa a la devastación, destrucción y desmonte de un área de selva en zona natural protegida de la Laguna OM, en el Estado de Quintana Roo¹⁰.

De igual forma, tratándose de imposición de medidas de seguridad y de urgente aplicación, bajo el principio de precaución, cobra total relevancia lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 307/2016, de catorce de noviembre de dos mil dieciocho, que se inició con motivo de la construcción de un proyecto denominado "Parque Temático Ecológico Centenario", que tuvo como consecuencia la afectación de dieciséis hectáreas de manglar, el cual fue aprobado por el Ayuntamiento de Tampico, Tamaulipas en sesión de cabildo y por la Secretaría de Desarrollo Urbano y Medio Ambiente del Estado de Tamaulipas¹¹. El desarrollo del asunto trajo como consecuencia la delimitación y aplicación del principio de precaución en el que se precisó que:

- a) Si no existe incertidumbre sobre el daño ambiental, deben adoptarse las medidas necesarias para evitarlo o mitigarlo;

⁹ Cfr. Cano López, Luis Miguel, y Colín Olmos, María del Carmen, *El derecho humano a la participación medioambiental*, en Muñúnzuri Hernández, Salvador E., y García-Villegas Sánchez-Cordero, Paula María (coords.), *Sentencias relevantes en materia ambiental*, México, Porrúa, 2019, pp. 21-26.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 37-43.

¹¹ Cfr. Rabasa Salinas, Alejandra, et. al., *Contenido y alcance del derecho humano a un medio ambiente sano*, México, Centro de Estudios Constitucionales-SCJN, 2020, Cuadernos de jurisprudencia núm. 3, pp. 19-25.

- b) La ausencia de prueba científica no es suficiente para negar que determinado ecosistema presta un servicio ambiental o que el beneficio del mismo no repercute a una determinada persona;
- c) Reversión de la carga probatoria hacia los responsables; y,
- d) Las autoridades deben asumir un papel mayormente activo para recabar las pruebas oficiosamente para comprender con mayor precisión el riesgo de daño ambiental.

IV. PERSPECTIVAS DE LA JUSTICIA AMBIENTAL

Bajo el contexto planteado, con la creación de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente y sus respectivas delegaciones, así como la facultad concedida a las entidades federativas para constituir su propio organismo de procuración de protección al ambiente, sin obviar la instauración de los jueces y tribunales con competencia para conocer de controversias ambientales, es dable afirmar que el Estado mexicano, cuenta con los instrumentos y las garantías suficientes para cumplir con sus obligaciones constitucionales e internacionales, no obstante, como ya se expuso, uno de los principales problemas es la falta de trabajo coordinado, uniforme e integral, con lineamientos y atribuciones definidas en lo particular.

Al respecto, conviene referir como un modelo de trabajo entre instituciones, la creación de sistemas que se constituyen como instancias de coordinación entre organismos federales y estatales, centralizados, descentralizados, desconcentrados y autónomos, encargados de establecer los canales de coordinación, colaboración, así como el establecimiento e integración de criterios uniformes para atender diversos temas que, por su relevancia y trascendencia en la esfera democrática requieren de un particular atención conjunta; tal es el caso, del Sistema Nacional Anticorrupción, el Sistema Nacional de Fiscalización, el Sistema Nacional de Transparencia, el Sistema Nacional de Seguridad Pública.

De tal suerte, se plantea la posibilidad de crear un sistema único denominado Sistema Nacional de Procuración de Justicia Ambiental que incluya, como ente coordinador, un organismo designado para tal efecto, con el que se vinculen la Secretaría de Medio Ambiente y la Procuraduría Federales, con sus homónimas de las entidades federativas, así como con un enlace de los jueces y tribunales relacionados con la materia; cuya finalidad sea la de coordinar y establecer de

manera uniforme los criterios de actuación para las autoridades ambientales en la atención y seguimiento de ilícitos ambientales.

Conviene oportuno referir que, la implementación del sistema que se propone, no sólo encuentra justificación bastante y suficiente en la Convención de Río o el Acuerdo de Escazú, que versan sustancialmente sobre el derecho a un medio ambiente sano; sino de igual forma responde a las exigencias derivadas de la Convención Americana de Derechos Humanos, documento internacional protector de derechos humanos, que ha fungido como catalizador del nuevo modelo de entendimiento y aplicación de estos derechos en México.

Lo afirmado con antelación, tiene su razón en el Artículo 26 convencional, el cual señala que los Estados Partes se comprometen a adoptar las 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, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados. De ahí que, cabe sostener bajo el principio de desarrollo progresivo, contenido en dicho texto, que el Estado mexicano debe emplear sus recursos económicos y técnicos en la medida de sus posibilidades para integrar un sistema de coordinación entre las autoridades ambientales.

Partiendo de ello, puede considerarse un importante paso de nuestro país, en su avance por adoptar mecanismos e instrumentos que optimicen las garantías de los particulares para ejercer su derecho a un medio ambiente sano y todos aquellos derechos que deriven, en atención al principio de interdependencia que rige el marco de aplicación de los derechos humanos, como lo son, los derechos de acceso a la información ambiental y derecho de participación ambiental, reconocidos recientemente a nivel internacional.

V. CONCLUSIONES

Se debe reconocer el trabajo que en el ramo ambiental se ha desempeñado desde la impartición y procuración de justicia, hasta la aplicación de políticas públicas, formulación de leyes y celebración de tratados, con la finalidad de lograr una garantía

eficaz del ejercicio del derecho humano al medio ambiente de los mexicanos, no obstante, ello podría decirse aún resulta insuficiente.

Basta con echar un vistazo a las cifras que presentan las autoridades ambientales, sobre el ejercicio de sus funciones, sin importar los términos cualitativos o cuantitativos, para darse cuenta que los resultados arrojados por la implementación sus actuales políticas públicas no han cumplido con los compromisos regionales, nacionales y mucho menos internacionales, a los que se encuentra vinculado el Estado mexicano desde sus tres órdenes de gobierno, esto, a pesar de los esfuerzos que se impulsen desde cada ámbito competencial o jurisdicción.

Cabe puntualizar que, si bien el escenario aludido no es amigable con el medio ambiente, tampoco es caótico, pues aún nos encontramos a tiempo de remediar, enmendar, renovar y optimizar, entre otras cosas, la legislación y normativa, las políticas públicas, las resoluciones y todos aquellos actos de autoridad que impliquen el surgimiento de un conflicto entre la sociedad y el medio ambiente, donde no puede perderse de vista el desarrollo económico particularmente, espacio oportuno para estudiar el principio de desarrollo sostenible.

A todo ello, se suman las obligaciones y compromisos asumidos internacionalmente mediante el Acuerdo de París y la Agenda 2030, ordenamientos supranacionales vinculantes para México, en los que destacan los objetivos, metas, y medidas de adaptación y mitigación que se deben tomar por los Estados de frente al cambio climático.

En suma, aún falta mucho por hacer, pero esto no es sinónimo de falta de interés, por el contrario, los esfuerzos conjuntos de los poderes primarios tanto a nivel federal como local, se reflejan en la ardua labor legislativa, administrativa y judicial que se denota en las acciones por proteger el medio ambiente, de ahí que –como el presente texto lo externa– es tiempo de unir de manera armonizada criterios y operaciones, pero sobre todo esfuerzos y voluntad.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ANGLÉS HERNÁNDEZ, Marisol, *et. al.*, *Manual de Derecho Ambiental mexicano*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2021.
- MÉNDEZ OLGUÍN, Héctor Jaime, *El derecho ambiental en México y los procedimientos administrativos (recursos) y judiciales del medio ambiente del orden federal. Antecedentes del ambiente internacional y de México*, México, Editorial Flores, 2017.
- MUÑÚNZURI HERNÁNDEZ, Salvador E., y GARCÍA-VILLEGAS SÁNCHEZ-CORDERO, Paula María (coords.), *Sentencias relevantes en materia ambiental*, México, Porrúa, 2019.
- RABASA SALINAS, Alejandra, *et. al.*, *Contenido y alcance del derecho humano a un medio ambiente sano*, México, Centro de Estudios Constitucionales-SCJN, 2020, Cuadernos de jurisprudencia núm. 3.
- RAMÍREZ ORTIZ, Diana, y RAMÍREZ MARÍN, Juan, *Derecho Ambiental y desarrollo sustentable*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2020.

2. Legislación

- Acuerdo Regional sobre el Acceso a la Información, la Participación y el Acceso a la Justicia Ambiental en Asuntos Ambientales en América Latina y el Caribe.*
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- Convención Americana sobre Derechos Humanos.*
- Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo.*
- Ley Federal de Responsabilidad Ambiental.*
- Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente.*

3. Jurisprudencia

- Tesis 1a./J. 11/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, febrero de 2014, p. 396.
- Tesis III.6o.A.24 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. VI, agosto de 2020, p. 6205.
- Tesis: 1a./J. 12/2022, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, t. II, abril de 2022, p. 850.
- Tesis I.18o.A.71 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, abril de 2018, p. 2066.

Análisis sobre la (in) constitucionalidad de los esquemas reportables

Hugo CARRASCO IRIARTE¹

Martha Elba DÁVILA PÉREZ²

Sumario

I. *Antecedentes*. II. *Esquema legislativo*. III. *Derecho comparado*. IV. *Marco conceptual*. V. *La utilización de nuevas tecnologías en el cumplimiento de la obligación de esquemas reportables*. VI. *Análisis de constitucionalidad*. VII. *Conclusiones*. VIII. *Fuentes de información*.

Resumen

El Derecho Fiscal mexicano ha cambiado sustancialmente a partir de la reforma que entró en vigor en el año 2014. A partir de ese momento, se han efectuado cambios estructurales en la forma de recau-

Abstract

Mexican tax law has changed substantially since the reform that came into effect in 2014. Since then, structural changes have been made in the way public resources are collected. Figu-

¹ Licenciado en Derecho con especialidad en Finanzas Públicas y Maestro en Derecho, todos estos estudios en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Doctorado en Derecho por el Instituto Nacional de Desarrollo Jurídico. Magistrado de Sala Regional del Tribunal de Justicia Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Coordinador Auxiliar en la Coordinación Jurídica Sectorial de la SCT. Director de lo Contencioso, en la Dirección General de Servicios Jurídicos del entonces Departamento del Distrito Federal. Director General en la Primera Visitaduría de la CDH del entonces DF. Administrador Local Jurídico de Ingresos de la SHCP. Magistrado de la Sala Ordinaria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la CdMx. Titular por oposición de la Cátedra de Derecho Fiscal y Profesor de medio tiempo en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesor en el Instituto Tecnológico Autónomo de México del ITAM y Conferencista en diversas universidades del país. Correo electrónico: hugo.carrasco.iriarte@hotmail.com.

² Abogada, doctora en Derechos Humanos y máster en Derecho Fiscal; catedrática, jurado, directora de tesis en diversas universidades, entre ellas la Universidad de Guanajuato y la Universidad Nacional de La Plata, Argentina. Ha recibido el Reconocimiento *Ius Semper Loquitur* del Consejo Consultivo de Abogadas y Abogados de Aguascalientes, el Premio Nacional de Investigación en materia laboral y la distinción al mérito jurisdiccional otorgado por la Comisión de Igualdad de Género del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en donde desde el año 2012, se desempeña como Secretaria de Acuerdos. Correo electrónico: marthadavilap1@gmail.com.

dar los recursos públicos. Figuras como la firma electrónica avanzada para usos impositivos, la materialidad de operaciones fiscales, la contabilidad electrónica y los sellos digitales fueron introducidas. Éstas se han reforzado con otros conceptos como el de razón de negocios, la carta porte y los esquemas reportables. A partir del 1 de enero de 2021, los asesores fiscales y/o contribuyentes están obligados a revelar a las autoridades fiscales los esquemas diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados. Es necesario su análisis a fin de determinar el origen de esta obligación y si se respetan o no los derechos de los contribuyentes, así como la forma en la que la tecnología ha modificado las formas de fiscalización y cumplimiento de las obligaciones.

Palabras Clave

Asesor fiscal. BEPS. Esquema reportable. Código Fiscal de la Federación. Derecho Fiscal. Derechos de los contribuyentes. Fiscalidad internacional. Justicia fiscal. Multa fiscal excesiva. Paraísos fiscales. Reforma fiscal. Tecnologías de la información.

res such as materially to distort income, electronic accounting and digital stamps were introduced. These have been reinforced with other concepts such as business purpose, bill of lading and reportable schemes. Since January 1, 2021, tax advisors and/or taxpayers are required to disclose the schemes designed, marketed, organized, implemented or administered. Its analysis is necessary in order to determine the origin of this obligation and whether or not the rights of taxpayers are respected.

Key Words

Tax advisor. BEPS. Reportable scheme. Federal Tax Code. Tax law. Taxpayers' rights. Tax justice. Excessive tax penalty. Tax havens. International taxation. Tax reform. Information technology.

I. ANTECEDENTES

El estado de la justicia fiscal ha denunciado constantemente que el mundo pierde más de 427 mil millones de dólares en impuestos al año a causa del abuso fiscal internacional. De este monto, más de la mitad se atribuye a que las empresas multinacionales transfieren sus ganancias a paraísos fiscales y, el restante, a causa de que las personas ocultan activos e ingresos no declarados en el extran-

jero, fuera del alcance de la ley³. “El abuso fiscal mundial contempla estrategias que involucran el traslado de recursos a jurisdicciones con una baja o nula recaudación fiscal y erosión de la base impositiva, que generan una pérdida en la recaudación fiscal de los países”⁴.

Se ha detectado que, lagunas e inconsistencias presentes en las leyes fiscales de los países pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)⁵.

En los últimos años, investigaciones periodísticas como los *Offshore Leaks*, Panamá Papers, Pandora Papers y Paradise Papers han expuesto la forma en que billonarios de 45 países han ocultado activos en empresas offshore⁶, incluso con fines de evasión fiscal. Estas filtraciones han revelado el funcionamiento interno del mundo financiero en la sombra y proporcionan una ventana a las operaciones ocultas de una economía offshore global que permite a algunas de las personas más ricas del mundo ocultar sus riquezas y, en algunos casos, pagar menos o ningún

³ Global Alliance for Tax Justice, La justicia fiscal en tiempos de COVID-19, noviembre de 2020, recuperado el 8 de enero de 2022, https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf.

⁴ Vázquez, Azucena, “Pierde México 9 mil mdp por abuso fiscal”, *Reforma*, 9 de octubre de 2021, https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/pierde-mexico-9-mil-mdp-por-abuso-fiscal/ar2274314?referer=-.

⁵ Por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS.

⁶ *Offshore* significa literalmente “más allá de la orilla del mar”, “fuera de la playa”. Sociedades offshore son entidades creadas en un país distinto de aquel en el que residen sus beneficiarios. Tienen un claro papel en la economía mundial. Como explica Francisco Bonatti, abogado penalista y consultor en blanqueo de capitales: “Son necesarias muchas veces para los grandes flujos de capitales. Esa parte de la economía offshore no solo es legal, sino que en una economía como la actual, deslocalizada y globalizada, realmente es necesaria”. El problema de estas sociedades es cuando se crean en jurisdicciones opacas en busca de escasas o nulas cargas impositivas y de confidencialidad. Esas compañías no tienen actividad real en los países donde están registradas; no necesitan oficina, ni empleados. Se utilizan, en líneas generales, para ocultar y eximir de responsabilidades fiscales o legales al verdadero dueño de unos activos que pueden ser financieros, pero también se pueden concretar en propiedades inmobiliarias, obras de arte o vehículos, entre otros. Un estudio publicado en 2017 calculó que un 10% del producto interior bruto mundial se encuentra en sociedades offshore (Fuente: Grasso, Daniel, y Hidalgo Pérez, Montse, “¿Qué son los ‘Papeles de Pandora’? ¿Para qué se utiliza una sociedad ‘offshore’?”, *El País*, edición México, 3 de octubre, recuperado el 8 de enero de 2022, <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>).

impuesto. Los países de “baja jurisdicción” se caracterizan por: a) Facilidades para la creación de empresas; b) Dificultades para la identificación de propietarios de empresas; y, c) Un impuesto de sociedades bajo o nulo⁷.

En el año 2013, gobiernos de los países que integran la OCDE y el G20, se propusieron revisar las normas de fiscalidad internacional, “durante una de las crisis económicas y financieras más graves de nuestro tiempo con un ambicioso objetivo: actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor”⁸.

El informe inicial de la OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”⁹, evidenciaba que el causante de BEPS no era una única norma, sino la interacción de muchas y diferentes normas. Los impuestos son el núcleo de la soberanía de los países, sin embargo, la interacción de las normas fiscales nacionales en algunos casos da lugar a lagunas y fricciones. En el diseño de las normas fiscales nacionales, los Estados soberanos pueden no tener en cuenta el efecto de las normas de otros países. De esta forma, la interacción de conjuntos independientes de reglas fiscales nacionales puede dar lugar a la evasión como la doble imposición para empresas transnacionales; o bien, brechas, cuando la interacción de diferentes normas fiscales conduce a una doble no imposición o menos de tributación única. El paquete BEPS de la OCDE/G-20, publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. También implica la realización de cambios en tratados internacionales a fin de que incluyan un estándar mínimo con el fin de prevenir el acceso indebido de los beneficios de los tratados fiscales sin ser residente de una de las partes contratantes (práctica denominada *treaty shopping*) y se hace énfasis en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad

⁷ *Supra idem*.

⁸ OCDE, “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *Informes Finales 2015, Resumen informativo*, recuperado el 9 de enero de 2022, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>.

⁹ OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, recuperado el 9 de enero de 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es.

intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS, la acción 12 titulada “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, dio lugar, con algunas variaciones, a la inclusión del Título VI en la reforma del 9 de diciembre de 2019 al Código Fiscal de la Federación¹⁰.

El Mtro. Francisco José Bracamonte¹¹ indica que, en el informe final de la Acción 12 de la OCDE, se menciona la importancia de que las administraciones fiscales cuenten con información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva, que les permitan responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, mediante inspecciones tributarias o modificaciones a la legislación.

Destaca que las recomendaciones del informe no constituyen un estándar básico; por tanto, los países que participan en el Proyecto BEPS pueden decidir si introducen a su legislación normas de declaración obligatoria. Los objetivos de los regímenes de declaración obligatoria son: 1. Obtener información oportuna sobre estructuras fiscales potencialmente agresivas o abusivas para poder evaluar riesgos; 2. Identificar a las estructuras, y sus usuarios y promotores; 3. Disuadir la promoción y el uso de las citadas estructuras.

Con posterioridad a la emisión del Plan de Acción BEPS, se creó en 2013, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (FEGED), a la que se le encargó elaborar un informe a fin de identificar las consecuencias generadas por la cada vez mayor utilización de la economía digital, así como la problemática de su fiscalización y plantear soluciones para su abordaje. Debe tenerse en cuenta que varios esquemas de planeación fiscal agresiva, incluyen la movilización de recursos mediante la utilización de Tecnologías de la Información (TIC)¹².

¹⁰ Rules BEPS, Action 12. Mandatory Disclosure provides recommendations for the design of rules to require taxpayers and advisors to disclose aggressive tax planning arrangements. These recommendations seek a balance between the need for early information on aggressive tax planning schemes with a requirement that disclosure is appropriately targeted, enforceable and avoids placing undue compliance burden on taxpayers.

¹¹ Bracamonte Prieto, Francisco José, “Revelación de Esquemas Reportables”, *Puntos Finos*, Thomson Reuters, núm. 296, 1º de marzo, recuperado el 20 de diciembre de 2021, https://krestonbsg.com.mx/wp-content/uploads/2020/08/marzo_2020.pdf.

¹² Las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) son las herramientas tecnológicas dedicadas a almacenar, procesar y transmitir información, haciendo que ésta se manifieste en sus tres formas conocidas: texto, imágenes y audio (Fuente: Zambrano Martínez, F: “Las TICs en nuestro ámbito social”, *Revista Digital Universitaria*, 1 de noviembre de 2009, vol.10, núm.

En efecto, “la expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor”¹³.

II. ESQUEMA LEGISLATIVO

Los contribuyentes en cualquier lugar del mundo siempre han realizado estrategias fiscales para disminuir o manejar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en razón de tiempo, recursos y oportunidad. Podemos decir que una estrategia fiscal es: “la aplicación de planes, tácticas, capacidad, experiencia y conocimientos en la materia para analizar y evaluar el entorno administrativo, financiero, legal, fiscal, laboral y patrimonial que influye en una organización con la finalidad de aprovechar los estímulos fiscales, aplicar las deducciones permitidas por las leyes, diferir el pago de las contribuciones, disminuir la carga fiscal, programar resultados, evitar sanciones fiscales, propiciar el crecimiento, fortalecimiento y permanencia en el mercado, disminuir los efectos negativos de la competencia desleal, fomentar la creatividad de los directivos en cuanto al diseño de la empresa que desean tener, establecer retos mayores y la forma de alcanzarlos, tener una empresa fiscalmente sana”¹⁴.

A fin de conocer y regular las diferentes estrategias utilizadas por los contribuyentes y alinear a México con los objetivos de los BEPS, el 9 de diciembre del año 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de

11, recuperado el 20 de diciembre de 2022, <https://www.revista.unam.mx/vol.10/num11/art79/int79.htm>).

¹³ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014. ACCIÓN 1: Objetivo del 2014 (Versión preliminar), recuperado el 20 de diciembre de 2022, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

¹⁴ Sánchez Vega, J. A., *La estrategia fiscal y el fideicomiso: esquemas reportables al SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/ucuaahtemoc/174915?page=23> a 25.

la Federación”; en el que se adiciona un Título Sexto denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”, que contiene un Capítulo Único y comprende los Artículos 197, 198, 199, 200, 201 y 202. Este Decreto entró en vigor el 1° de enero de 2020.

No obstante, con relación a las disposiciones relativas a los esquemas reportables, los plazos previstos para cumplir con las obligaciones correspondientes, comenzaron a computarse a partir del 1° de enero de 2021, en términos de la fracción II del Artículo Octavo de las Disposiciones Transitorias de dicho Decreto. En la exposición de motivos se señaló:

1. Que era necesario obtener información por parte de las autoridades fiscales federales, en donde éstas han identificado áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones;
2. Que, al conocer los esquemas en forma previa a su implementación, se puede evaluar su viabilidad y dar a conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, dando mayor seguridad jurídica; y,
3. Para evitar cargas innecesarias, se consideró que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan considerar un umbral para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados¹⁵.

La reforma fiscal también incluyó las correspondientes facultades de comprobación previendo que la autoridad fiscal pueda solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes, en un plazo máximo de 30 días computado legalmente, o, en su caso, deberán proporcionar la información requerida o la manifestación bajo protesta de decir verdad de que no se encuentran en posesión de la misma. Si no se atiende este requerimiento, se hace de manera incompleta o extemporánea, se podrá imponer la sanción respectiva. Así mismo, se reformó el Artículo 42 del CFF para agregar una fracción XI, a fin de facultar a la autoridad para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con el objetivo

¹⁵ Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *Gaceta Parlamentaria*, Anexo D, Año XXII, 8 de septiembre de 2019, Número 5361-D, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

de verificar que hayan cumplido con las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables.

En adición, el miércoles 18 de noviembre de 2020, se publicó en el DOF la “Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020”, en la que se incluyó el nuevo Capítulo 2.22 para regular la revelación de los esquemas reportables. No obstante, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, publicada el 29 de diciembre de 2020, las disposiciones correspondientes se incluyeron en el Capítulo 2.21, que consta de veintiocho reglas. El pasado 27 de diciembre del año 2021 se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2022, por la cual se adiciona el margen de utilidad como elemento para la comprobación o justificación del valor de los activos intangibles¹⁶, activos únicos o valiosos, transferidos o por transferirse entre partes relacionadas y de aquellas operaciones en las que se evita constituir establecimiento permanente en México.

También deben tomarse en cuenta las disposiciones contenidas en el “Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado De la Revelación de Esquemas Reportables”, el cual entró en vigor el 3 de febrero de 2021. Éste establece que no serán aplicables las disposiciones antes, siempre que se trate de esquemas reportables personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en

¹⁶ Son un derecho a los beneficios futuros que no tiene cuerpo físico o financiero, que se crea por la innovación, prácticas de organización y recursos humanos, que interactúan con los activos tangibles en la creación de valor corporativo y el crecimiento económico (Lev, B., *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Washington, The Brooking Institution Press, 2021). La Norma Internacional de Contabilidad 38 (NIC 38), define activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige que la entidad demuestre que el elemento en cuestión: (a) cumpla con la definición de activo, y (b) cumpla con el criterio de reconocimiento. Se considera activo intangible cuando: (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones. Se reconoce como activo intangible si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad, y (b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable. El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.

México, no exceda de 100 millones de pesos; y, cuando exista más de un esquema reportable de los previstos en las fracciones I a XIV del Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación que involucre o espere involucrar a un mismo contribuyente, implementado o que se pretenda implementar en al menos un ejercicio fiscal en común, y siempre que se trate de esquemas reportables personalizados.

Para determinar la cantidad de 100 millones de pesos, se deberá considerar el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México a través de la totalidad de los esquemas reportables personalizados mencionados.

III. DERECHO COMPARADO

En la propia exposición de motivos se contiene que no existe información sobre la efectividad de los esquemas reportables en los países en que se ha implantado esta obligación, “... los datos proporcionados permiten concluir que la declaración obligatoria alcanza sus objetivos con éxito”.

De acuerdo con la información de *Tax Justice Network*, la obligación de reportar esquemas fiscales surge en Estados Unidos en 1984, las revisó por última vez en 2004. Posteriormente fue implementada en otros países: Canadá, en 1989, ampliando su régimen en 2013; Sudáfrica en 2003, realizando modificaciones en 2008; Reino Unido en 2004 y las modificó significativamente en 2006 y 2011; y, Portugal e Irlanda, en 2008 y 2011, respectivamente; así como Corea del Sur e Israel¹⁷.

El tener información oportuna sobre las estrategias fiscales ha permitido a los países tomar medidas para mejorar el cumplimiento. Por ejemplo, el régimen de Reino Unido de revelación de esquemas de elusión fiscal (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*), había permitido hasta el año 2013 determinar 925 estructuras de las 2 mil 366 declaradas hasta esa fecha, mediante la introducción de pocos cambios a sus normas legales; con sólo tres cambios legislativos, le “cerraron la puerta” a más de 200 estructuras, protegiendo millones de ingresos de recaudación. Igualmente produce un efecto disuasorio importante. En Canadá, verbi-gracia, los refugios fiscales (*tax shelter*), usando deducciones y créditos fiscales disponibles para donaciones a organizaciones benéficas, alcanzaron su punto más alto en 2006 con 49 mil participantes, reduciéndose progresivamente hasta sólo 2

¹⁷ Tax Justice Network, *Key financial secrecy _ 11: Tax Administration Capacity*, recuperado el 15 de febrero de 2020, <https://fsi.taxjustice.net/PDF/11-Tax-Administration-Capacity.pdf>.

mil 500, en 2013. En otro caso ejemplificativo, en Sudáfrica, a partir de una nueva normativa que obligaba a declarar determinados esquemas genéricos, las declaraciones bajaron de 36 esquemas en 2009, a tan sólo dos, en 2013¹⁸.

En términos generales, “los esfuerzos internacionales por la transparencia están creciendo, a finales del año pasado, Estados Unidos aprobó el registro de beneficiarios efectivos, disminuyendo el velo de anonimidad que las figuras legales ofrecían a sus integrantes personas físicas”¹⁹.

IV. MARCO CONCEPTUAL

1. *Esquema reportable*

Es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga alguna de las características del Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación.

Relata Bracamontes²⁰ que, en la propuesta del Ejecutivo, se encontraban listadas veintinueve características de los esquemas a reportar, no obstante, el Congreso de la Unión eliminó quince a fin de limitar la obligación a aquellos generadores de verdaderos riesgos y evitar cargas administrativas innecesarias. Consideró que no se trata de que un elevado número de esquemas de planeación sea considerado reportable o, incluso, llegar al absurdo de que cualquier esquema debiera informarse a la autoridad, sin suponer verdaderas áreas de riesgo.

Adicionalmente, algunos de los esquemas reportables tenían características ya incluidas en la declaración informativa que debe presentarse en términos del Artículo 31-A del CFF.

Estas características son las siguientes: 1. Que evite el intercambio de información financiera o fiscal con las autoridades, sean extranjeras o mexicanas; 2. Que evite la aplicación del Artículo 4o.-B o del Capítulo I, del Título VI de la

¹⁸ Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

¹⁹ World Business Training, Servicios Contables, Financieros, Fiscales y Administrativos, *Blog, Los esquemas reportables en el mundo*, recuperado el 15 de febrero de 2022, <https://wbt.mx/2021/01/28/los-esquemas-reportables-en-el-mundo/>.

²⁰ *Op. cit.*

Ley del Impuesto sobre la Renta; 3. Que consista en actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a otras personas que no fueron quienes las generaron; 4. Que una serie de pagos u operaciones le retornen, integralmente o en parte, el monto del primero de esos pagos a la persona que lo efectuó o a alguien vinculado; 5. Que involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición, en lo que se refiere a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Asimismo, cuando los ingresos se encuentren gravados con una tasa inferior al compararse con la tasa corporativa en la jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente; 6. Que involucre la interpretación de las disposiciones fiscales que produzcan efectos similares a los previstos en los criterios no vinculativos del SAT; 7. Que implique la transmisión de un activo depreciado, ya sea total o parcialmente, facilitando su depreciación también por la otra parte; 8. Que involucre un mecanismo híbrido conforme la fracción XXIII del Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 9. Que impida la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos; 10. Que ocasione pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté finalizando y se efectúen operaciones para obtener utilidades fiscales a las que se les disminuyan dichas pérdidas fiscales; 11. Que evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los Artículos 140, 142 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 12. Que se le otorgue al arrendatario el uso temporario de un bien y éste, a su vez, le otorgue el uso del mismo bien al arrendador o a alguien vinculado a éste; 13. Que implique en operaciones cuyos registros contables y fiscales tengan diferencias superiores al 20%, con excepción de aquellas que surjan por diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Se distinguen en el Código dos tipos de esquemas: Los generalizados y los personalizados. Son esquemas reportables generalizados, “aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma”. Por otro lado, son esquemas reportables personalizados, “aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico”.

2. *Beneficio fiscal*

Es el valor monetario derivado de cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo el alcanzado a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes a la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

3. *Sujetos obligados*

A. *Asesores fiscales*

A diferencia de lo que ocurre en otros países, los principales sujetos obligados a identificar, reportar y registrar los esquemas son los asesores fiscales. Éstos son las personas físicas o morales que, en el curso ordinario de su actividad realizan actividades de asesoría fiscal y son responsables o están involucradas en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable o quienes ponen a disposición de un tercero un esquema reportable para su implementación (Artículo 197 del CFF). Entonces, para las autoridades fiscales, el asesor fiscal: puede ser cualquier persona física o moral que se dedique, sea responsable o intervenga en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable o quien pone a disposición un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero; debe estar registrado ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como asesor fiscal; sean residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional²¹.

B. *Contribuyentes*

Como se mencionó, el contribuyente no es el principal obligado a revelar los esquemas fiscales que haya utilizado, sin embargo, recaerá en él la obligación cuando: el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable, ni la constancia de esquema no reportable; haya diseñado, organizado, implementado y administrado el esquema reportable; obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera

²¹ Sánchez Vega, J. A., *op. cit.*, p. 101.

asesor fiscal; el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación; exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable; exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea éste último el obligado a revelar el esquema reportable.

4. *Obligaciones a cargo de los asesores fiscales*

1. Registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT); 2. Revelar esquemas reportables; 3. Presentar declaración informativa en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables; 4. Cuando un asesor revele un esquema en el que estén involucrados varios asesores, deberá entregar constancia a éstos, anexando una copia de la informativa a través de la cual reveló el esquema reportable, así como acuse de la copia del acuse de recibo de ésta y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema; 5. Emitir constancia al contribuyente de esquemas que no se consideren reportables.

5. *Declaraciones y constancias*²²

- a) Declaración informativa para esquemas reportables, cuyo objeto es revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, están obligados a presentarlos los asesores fiscales o contribuyentes. Se presenta a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización o a partir de que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero. Además del acuse de recibo, el sistema arrojará el certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable;

²² Servicio de Administración Tributaria: Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, febrero, recuperado el 16 de febrero de 2021, http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/documentos/GuiaLlenado_DeclaracionNormal.pdf.

- b) De modificación a esquemas reportables. Están obligados a presentarla los asesores fiscales o contribuyentes obligados a revelar esquemas reportables, con el objeto de informar si un esquema reportable que ya ha sido revelado tuvo modificaciones, algún error o alguna actualización de datos; se presenta a más tardar dentro de los 20 días hábiles siguientes a aquél en que se llevó a cabo la modificación, corrección o actualización de la información y documentación del esquema reportable revelado;
- c) De datos de contribuyentes. La deben presentar los asesores fiscales con el objeto de revelar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado; se presenta en el mes de febrero de cada año;
- d) Constancia de esquemas no reportables. La presentan los asesores fiscales cuando consideren que un esquema genera o generará beneficios fiscales en México; no es reportable de conformidad con el Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación;
- e) Constancia de existencia de impedimento legal. La emiten los asesores fiscales cuando consideren que exista un impedimento legal para revelar un esquema reportable. En este caso, deberá expedir y entregar la constancia a más tardar dentro de los cinco días hábiles siguientes contados a partir del día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

V. LA UTILIZACIÓN DE NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

El año 2011 significó para México un parteaguas en el modelo de interacción entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, al emitir la Ley de la Firma Electrónica Avanzada, que implicó el desarrollo de una llave criptográfica como mecanismo de autenticación de la persona que firma.

Esta importante reforma dio paso a que, a partir de 2014, se implementaran en México diversas reformas fiscales, con el objeto de establecer mecanismos tecnológicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y permitir que sea más eficiente el pago de impuestos y la fiscalización²³. Se pueden enumerar siete

²³ Llaca, M., *KPMG México-Blog*, recuperado el 20 de junio de 2022, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao-fiscalizacion-a-traves-de-la-tecnologia-una-novedad-tributaria.pdf>.

herramientas que han contribuido a evolucionar la relación tributaria, produciendo un mayor control por parte de las autoridades fiscales a los contribuyentes: 1. Los sellos digitales; 2. La obligación de emitir Comprobantes Fiscales Digitales; 3. La contabilidad electrónica; 4. El buzón tributario; 5. La obligación de efectuar movimientos y pago de nómina a través de la banca electrónica; 6. Los esquemas reportables; 7. La carta porte²⁴.

La implementación del uso de las TIC significa para los contribuyentes que los sistemas en la administración tributaria deben ser capaces de monitorear permanentemente los riesgos fiscales, detectar inconsistencias, verificar la congruencia de los datos proporcionados a la autoridad y tener el control de los mismos, y cuando esto no funcione y llegue a vulnerar los derechos, sea posible tener acceso a la justicia con el uso de la tecnología²⁵.

En relación concreta con los esquemas reportables, los contribuyente y asesores fiscales que tengan la obligación de presentar las declaraciones que se han referido, deberán realizarlo a través del portal de la autoridad fiscal, Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante un aplicativo específicamente creado para ello, al que es posible ingresar mediante el uso de la Firma Electrónica Avanzada (regulada por los Artículos 17-D y 17-G del CFF) o contraseña.

El anexo 1-A de la Resolución Miscelánea (reglas específicas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales)²⁶, que contiene las Fichas de Trámite 298/CFF, 299/CFF, 300/CFF, 301/CFF y 303/CFF, referentes al envío de declaraciones en materia de esquemas reportables, expresan que se deben presentar conforme a las guías de llenado²⁷ publicadas en el minisitio de la autoridad fiscal correspondiente a los esquemas reportables²⁸.

²⁴ Macías Ramírez, C.M., "Las 7 herramientas de ataque del SAT", *impuestos.info*, recuperado el 20 de junio de 2022, <https://impuestos.info/las-7-herramientas-de-ataque-del-sat/>.

²⁵ Michel, J., y Bentura, M., "Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos de los contribuyentes", *Revista Universidad de Guanajuato Ciencia Jurídica*, núm. 5, pp. 191-215, recuperado el 20 de junio de 2020, <https://dfe.cucea.udg.mx/index.php/dfe/article/view/13>.

²⁶ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, Anexo 1-A*, recuperada el 20 de junio de 2022, https://dof.gob.mx/2021/SHCP/ANEXO_1_A_RMF_2021.pdf.

²⁷ Visibles en la siguiente liga, recuperada el 20 de junio de 2022, http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/di_guias_llenado.html.

²⁸ *Minisitio de esquemas reportables*, recuperado el 20 de junio de 2022, <http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/index.html>.

De conformidad con tales disposiciones, las declaraciones informativas se presentan en el aplicativo visible en la liga: <https://esquemas.sat.gob.mx/login>.

La propia autoridad fiscalizadora ha expresado que, “mediante el uso de las herramientas tecnológicas, se consolidó y amplió el uso de indicadores de riesgo para la identificación de contribuyentes con conductas de posible evasión y elusión fiscal, con el objetivo de detectar y combatir oportunamente conductas fiscales irregulares. Lo anterior como punto de partida en la selección de casos para el análisis profundo de su información”; y que, “el desarrollo del aplicativo de esquemas reportables permitió generar análisis adicionales y preparar casos de fiscalización que se enviarán a Comité de Programación en el 2022”²⁹.

Como se indicó en el apartado de antecedentes, la movilización internacional de recursos utilizando TIC ha dado pie a la evasión fiscal. Por tanto, es necesario contar con información casi instantánea para evitarla. Por tanto, “el intercambio de información fiscal entre Estados es, hoy en día, un aspecto relevante para poder avanzar en materia fiscal y eliminar situaciones que afectan a los países, en especial la parte de la falta de información eficaz, veraz y oportuna”³⁰.

La utilización de TIC para el cumplimiento de la obligación de informar sobre los esquemas reportables beneficia a los contribuyentes, al reducir las molestias que ello genera. En cuanto a los beneficios fiscales, el uso de las TIC permite a las autoridades obtener información temprana sobre los esquemas agresivos y abusivos, así como evaluar futuros riesgos. Con ello, México se suma a las cien jurisdicciones que lograron intercambiar información en los años 2019 y 2020, con un total de 84 millones de cuentas financieras, traducido en un valor de 10 billones de euros aproximadamente³¹.

VI. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

A. Se incurre por los asesores fiscales, en el delito de revelación de secretos, contemplado en los Artículos 210 y 211 del Código Penal de la Ciudad de México y de

²⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 2020-2024, avance y resultados*, 2021, p. 30, recuperado el 20 de junio de 2022, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/728846/06_PS_AyR21.PDF.

³⁰ Tirado Galvez, R. A., “Los esquemas reportables y el tratamiento fiscal en México”, *Vinculatégica EFAN*, 8(3), pp. 35-45, <https://doi.org/10.29105/vtga8.3-209>, recuperado el 14 de enero de 2023, <https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/view/209>.

³¹ *Supra idem*.

otras entidades federativas, al obligarlo el Artículo 197, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a realizar la revelación de esquemas reportables. Así, los Artículos 210 y 211 en cuestión, en forma textual señalan:

Artículo 210. Se impondrán de treinta a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad, al que, sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.

Artículo 211. La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

B. Se viola el Artículo 16 constitucional en la parte que ordena que: 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.

Lo anterior dado que constitucionalmente, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad puede practicar visitas domiciliarias, pero no autoriza la Ley Fundamental a que se obligue a los asesores fiscales y a los contribuyentes para que revelen los esquemas reportables a las autoridades fiscales.

C. Además, se está vulnerando la protección de datos personales, pues toda persona tiene derecho a la protección de éstos, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

D. Por otro lado, también se infringe el Convenio para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de septiembre del 2018,

que en su Artículo 1o. dispone que, el fin de ese Convenio es garantizar en el territorio de cada parte, a cualquier persona física, sean cuales fueren su nacionalidad o su residencia, el respeto a sus derechos y libertades fundamentales, concretamente su derecho a la vida privada, con relación al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal correspondientes a dicha persona.

E. Es inconstitucional el Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, pues obliga a los asesores fiscales a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere el Artículo antes mencionado. También se viola el Artículo 5o. constitucional, párrafo tercero, el cual dispone que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del Artículo 123. Dicho de otra forma, al no señalar la propia Constitución como excepción las obligaciones que deriven de ordenamientos tributarios, se considera que la exigencia a los asesores fiscales de realizar el trabajo relativo a los esquemas reportables, infringe la ley fundamental.

F. También se vulnera el Artículo 31, fracción IV constitucional, el cual dispone que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta afirmación se realiza dado que, si bien es verdad, en el citado numeral se localiza la justicia en la tributación, cuando alude a la proporcionalidad y a la equidad, que debe privar en la ley fiscal por lo que hace a los elementos de las contribuciones, que están vinculados al aspecto sustantivo y material de la imposición. Sin embargo, no se deben olvidar los aspectos formales o procedimentales vinculados a la obligación fiscal principal, ya que la justicia en la imposición tiene que ponderar una armonía en la relación del fisco con los contribuyentes, pues no debe de ser ríspida, que ahogue a los contribuyentes, los intimide o los oprima con demasiadas obligaciones, como es el caso de exigir al sujeto pasivo y al asesor fiscal que revelen los esquemas reportables, creándose una carga adicional que no les corresponde. Máxime que, Artículo 2o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria señala que la autoridad fiscal tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcio-

nal y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. Pero nunca dice que los agentes fiscales, puedan aprovecharse de los contribuyentes y sus asesores para que sean utilizados como auxiliares de la administración tributaria y que éstos les deben reportar información sensible de su actividad, lo que es abusivo y se aparta de la más elemental justicia en la imposición.

G. Se vulnera lo previsto en el Artículo 25, párrafo octavo de la Ley Fundamental, en virtud de que dispone que, bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente. Dado que no se impulsa o estimula a las empresas del sector privado de la economía, sino que las limita, cuando se les exige que revelen los esquemas reportables, originando que divulguen su planeación fiscal, es decir, todas aquellas estrategias que aplica con el objetivo de reducir, eliminar o diferir las cargas tributarias, dentro de los límites de la ley contando con el soporte documental que demuestre la licitud del proceso y que tengan algunas ventajas con otras empresas, en cuanto a los productos que realizan o servicios que prestan.

H. Hay otro vicio de inconstitucionalidad, pues el Artículo 199, fracción XIV, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a reglas de carácter general, en la parte que señala en forma textual que: “el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general para la aplicación de los anteriores párrafos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en este Capítulo”. Ello, provoca que se violente el principio de seguridad jurídica, porque en materia fiscal debe prevalecer el postulado de legalidad, que significa que todos los elementos de los impuestos tienen que estar contemplados en la ley, así como las disposiciones adjetivas aplicables, de tal manera que hay que tener presente el principio de “*nullum tributum sine lege*”, que se refiere no sólo a normas sustantivas, sino también las adjetivas o procedi-

mentales. En consecuencia, es muy claro que se vulnera el principio de legalidad, a que hace referencia el Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna pues, como ya se dijo antes, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

I. El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 82-D, dispone que a quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el Artículo 82-C, se impondrán las siguientes sanciones:

- I. En el supuesto previsto por la fracción I, no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad del 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema;
- II. De \$50,000.00 a \$100,000.00 en el supuesto previsto en la fracción II;
- III. De \$100,000.00 a \$350,000.00 en el supuesto previsto en la fracción III;
- IV. De \$200,000.00 a \$2,000,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

Estas sanciones también resultan inconstitucionales, ya que el Artículo 22, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe las multas excesivas, pues estima que, si bien se hace alusión a un mínimo y a un máximo, es decir al principio de gradualidad, también es verdad que el mínimo es excesivo, como imponer multas mínimas de 50%, \$50,000.00, \$100,000.00 y \$200,000.00.

J. Resulta importante destacar, lo contemplado por el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, en el que se precisa que:

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Dado que, francamente rompe con el principio de legalidad y seguridad jurídica, pues desconoce la aplicación que la misma ley da, en pro de los contribuyentes como son las deducciones, exenciones, no sujeciones, pues a través de esta disposición se están desconociendo; y también cómo es que termina dicha parte del texto que estamos comentando, con la referencia a “entre otros”; vulnerando el principio de certidumbre y dejando al capricho de la autoridad lo que se tiene que entender por “entre otros”; haciendo un lado el principio de legalidad contemplado en el Artículo 31, fracción IV constitucional.

VII. CONCLUSIONES

PRIMERA. Los esquemas reportables se originaron en virtud de que se detectaron lagunas e inconsistencias en las leyes fiscales de los países, originando que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible, o bien, sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente.

SEGUNDA. En este marco, los países avalaron el plan de acción BEPS, consistente en 13 informes publicados en 2015, en los que se establecen líneas de acción y estándares internacionales que los países deben implementar para frenar el fenómeno de movilización internacional de recursos evadiendo el pago de impuestos.

TERCERA. La Acción 12 titulada, “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”; dio lugar, con algunas variaciones, a la inclusión del Título VI en la reforma del 9 de diciembre de 2019 al Código Fiscal de la Federación.

CUARTA. Dicha reforma fiscal también incluyó las correspondientes facultades de comprobación, previendo que la autoridad fiscal pueda solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes, en un plazo máximo de 30 días computado legalmente o, en su caso, deberán proporcionar la información requerida o la manifestación bajo protesta de decir verdad de que no se encuentran en posesión de la misma. Si no se atiende ese requerimiento, se hace de manera incompleta o extemporánea, se podrá imponer la sanción respectiva. Así mismo, se reformó el Artículo 42 del CFF para agregar una fracción XI, a fin de facultar a la autoridad para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con el objetivo de verificar que hayan cumplido con las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables.

QUINTA. No se podría explicar, ni realizar, la fiscalización internacional de recursos sin la utilización de TIC. Éstas facilitan a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a las autoridades obtener información temprana sobre los esquemas agresivos y abusivos, así como evaluar futuros riesgos. Así mismo, permite a México sumarse a las jurisdicciones que intercambian información a fin de evitar el movimiento ilícito de recursos.

SEXTA. Según se ha expuesto, los asesores fiscales podrían incurrir en el delito de revelación de secretos, contemplado en los Artículos 210 y 211 del Código Penal de la Ciudad de México y de otras entidades federativas, al obligarlo el Artículo 197, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a realizar la revelación de esquemas reportables.

SÉPTIMA. Se viola el Artículo 16 constitucional, dado que constitucionalmente, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad puede practicar visitas domiciliarias, pero no autoriza a que se obligue a los asesores fiscales y a los contribuyentes, para que revelen los esquemas reportables a las autoridades fiscales.

OCTAVA. Se vulnera la protección de datos personales, pues toda persona tiene derecho a la protección, al acceso, rectificación y cancelación de éstos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley.

NOVENA. Se viola el Artículo 5o. constitucional, párrafo tercero que dispone, nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo señalado en las fracciones I y II del Artículo 123. Pues no señala en la propia Constitución, como excepción, las obligaciones que deriven de ordenamientos tributarios, se considera que la exigencia a los asesores fiscales de realizar el trabajo relativo a los esquemas reportables, infringe la Ley Fundamental.

DÉCIMA. Se vulnera el Artículo 31, fracción IV constitucional, ya que se deben tener presentes también los aspectos formales o procedimentales vinculados a la obligación fiscal principal, dado que la justicia en la imposición tiene que ponderar una armonía en la relación del fisco con los contribuyentes, pues ésta no debe de ser ríspida, que ahogue a los contribuyentes, los intimide u oprima con demasiadas obligaciones, como es el caso de exigir al sujeto pasivo y al asesor

fiscal que revelen los esquemas reportables, creándose una carga adicional que no les corresponde.

DÉCIMO PRIMERA. Se infringe lo previsto en el Artículo 25, párrafo octavo de la Ley Fundamental, dado que no se impulsa o estimula a las empresas del sector privado de la economía, sino que las limita, cuando se les exige que revelen los esquemas reportables, originando que divulguen su planeación fiscal, es decir, todas aquellas estrategias que aplica con el objetivo de reducir, eliminar o diferir las cargas tributarias, dentro de los límites de la ley contando con el soporte documental que demuestre la licitud del proceso, y que tengan algunas ventajas con otras empresas, en cuanto a los productos que realizan o servicios que prestan.

DÉCIMO SEGUNDA. El Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 82-D, prevé las multas por incumplimiento a las obligaciones que consagra este esquema. Estas sanciones son violatorias del Artículo 22, primer párrafo, de la Constitución Federal que prohíbe las multas excesivas, pues estima que, si bien se hace alusión a un mínimo y a un máximo, es decir al principio de gradualidad, también es verdad que el mínimo es excesivo.

DÉCIMOTERCERA. El Artículo 5o.- A, del Código Fiscal de la Federación, en la parte relativa, francamente rompe con el principio de legalidad y seguridad jurídica, pues desconoce la aplicación que la misma ley da, en pro de los contribuyentes como son las deducciones, exenciones, no sujeciones, pues a través de esta disposición se están desconociendo, y cómo es que termina dicha parte del texto que estamos comentando, con la referencia a "entre otros", vulnerando el principio de certidumbre y deja al capricho de la autoridad que ésta diga que se tiene que entender por "entre otros", haciendo un lado el principio de legalidad contemplado en el Artículo 31, fracción IV constitucional.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- BRACAMONTE PRIETO, Francisco José, "Revelación de Esquemas Reportables", *Puntos Finos*, Thomson Reuters, núm. 296, 1º de marzo, https://krestonbsg.com.mx/wp-content/uploads/2020/08/marzo_2020.pdf.
- GRASSO, Daniel, e HIDALGO PÉREZ, Montse, "¿Qué son los 'Papeles de Pandora'? ¿Para qué se utiliza una sociedad 'offshore'?", *El País*, edición México, 3 de octubre, <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>.
- MICHEL, J., y BENTURA, M., "Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos de los contribuyentes", *Revista Universidad de Guanajuato Ciencia Jurídica*, núm. 5, recuperado el 20 de junio de 2020, <https://dfe.cucea.udg.mx/index.php/dfe/article/view/13>.
- SÁNCHEZ VEGA, J. A., *La estrategia fiscal y el fideicomiso: esquemas reportables al SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/ucuahtemoc/174915?page=23> a 25.
- VÁZQUEZ, Azucena, "Pierde México 9 mil mdp por abuso fiscal", *Reforma*, 9 de octubre de 2021, https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/pierde-mexico-9-mil-mdp-por-abuso-fiscal/ar2274314?referer.

2. Legislativas

- Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.*
- Código Fiscal de la Federación.*
- Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.*
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, Anexo 1-A.*
- Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2022.*
- Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.*

3. Sitios de Internet

http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/documentos/GuiaLlenado_DeclaracionNormal.pdf.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao-fiscalizacion-a-traves-de-la-tecnologia-una-novedad-tributaria.pdf>.

<https://elibro.net/es/ereader/ucuauihemoc/174915?page=101>.

<https://fsi.taxjustice.net/PDF/11-Tax-Administration-Capacity.pdf>.

<https://impuestos.info/las-7-herramientas-de-ataque-del-sat/>.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es.

https://taxjustice.net/wpcontent/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf.

<https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/view/209>.

<https://wbt.mx/2021/01/28/los-esquemas-reportables-en-el-mundo/>.

<https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Que-son-los-Pandora-Papers-2021003-0018.html>.

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/728846/06_PS_AyR21.PDF.

<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>.

<https://www.revista.unam.mx/vol.10/num11/art79/int79.htm>.

La prueba ilícita en materia fiscal

José Raúl CALDERÓN ROCA¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *La prueba ilícita.* III. *La prueba en materia fiscal.* IV. *La prueba ilícita en materia fiscal.* V. *Conclusión.* VI. *Fuentes de información.*

Resumen

Todas las partes en una contienda jurisdiccional gozan de un derecho a probar, es decir, aportar los elementos materiales que lleven al juzgador a determinar que sus aseveraciones son las más ajustadas a la verdad; no obstante, en ocasiones, las partes abusan de este derecho, introduciendo a la contienda probanzas viciadas de ilicitud, las pruebas ilícitas.

Este concepto, si bien común en materia penal, no ha tenido el debido análisis en materia fiscal, aun y cuando su uso sea común, dejando a las partes en estado de indefensión frente a ellas.

Palabras Clave

Prueba. Legalidad. Ilicitud. Competencia. Proceso.

Abstract

All parties in a trial have a right to prove, that is to say, to exhibit the material elements that help the Judge determine his statements are closer to the truth; however, at times parties abuse this right, entering illegal proofs. This concept, common in criminal law, has not have the appropriate analysis in tax law, even though its use is common, leaving the parties defenseless before them.

Key Words

Proof. Legality. Illegality. Competence. Process.

¹ Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad de Monterrey y actual estudiante del Doctorado en Derecho de la misma Institución. Secretario de Estudio y Cuenta de la Sala Superior del Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de Nuevo León.

I. INTRODUCCIÓN

Una duda que ha sido objeto de intenso debate es aquella que podemos articular: ¿Cómo se prueba? A esto, Flores García, citando a Devis Echandía, nos brinda una respuesta que consideramos apropiada para efectos del presente, al describir el procedimiento probatorio como, en primer lugar, la producción u obtención de la prueba, y en segundo lugar su asunción por el juzgador, momento en el cual las partes defienden o contradicen su validez, resultados y eficacia².

Esto, materialmente, se hace justamente con base en los medios de prueba, a saber, aquellos instrumentos que se ofrecen a fin de lograr el cercioramiento del juzgador respecto al punto litigioso concreto³. Estos medios de prueba incluyen, por ejemplo, los documentos, confesiones, testimonios, entre otros; siendo que cada ordenamiento jurídico contempla diversos medios de prueba.

No obstante, en ocasiones dichos medios son obtenidos en contravención a las disposiciones aplicables, dando lugar a la prueba llamada “ilícita”, la cual tiene como consecuencia primaria que exista, como se verá más adelante, una grave desigualdad entre las partes en el proceso o procedimiento contencioso.

A continuación, por tanto, se analizará este fenómeno, tanto en lo general como en materia fiscal, pues si bien este concepto no es utilizado de forma común en este ámbito, esto no implica que el mismo sea ajena a este fenómeno.

II. LA PRUEBA ILÍCITA

Ahora, en el caso, la prueba ilícita puede ser definida como “aquella que en alguna de sus dimensiones no cumple con los parámetros normativos requeridos para otorgarle la calificación de licitud”⁴, estando previstos estos parámetros en normas de diversa jerarquía, de ahí que una prueba pueda ser ilícita por transgredir una norma convencional, constitucional o legal⁵.

² Flores García, Fernando, “Los elementos de la prueba”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número conmemorativo, 1991, p. 529, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/175.5/cnt/cnt21.pdf>

³ Ovalle Favela, José, “La teoría general de la prueba”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número 93-94, t. XXIV, 1974, p. 35, extraído de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>.

⁴ Fonseca Luján, Roberto Carlos, “Prueba ilícita: Regla de exclusión y casos de admisibilidad”, *Reforma Judicial*, núm. 27-28, 2017, p. 30, extraído de: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/reforma-judicial/article/view/11164/13160>.

⁵ *Idem* p. 31.

Esta contravención se da, materialmente, en la obtención de la prueba⁶, de modo que una prueba puede ser ilícita por el hecho de haber sido obtenida en contravención a la normatividad aplicable, o bien, en virtud de haber sido constituida como tal, en contravención a la misma.

Luego, será ilícita la prueba que se obtenga o se haya creado en contradicción a una norma, ya sea legal, constitucional o convencional, por ejemplo, las obtenidas a través de tortura o cuando el imputado declara sin hacer previo uso de su derecho a la defensa adecuada⁷.

Cabe notar que la distinción entre “obtención” y “creación”, para los efectos de la prueba ilícita es sumamente fina; de ahí que, para objeto del presente, será “creada” la prueba cuya veracidad, en cuanto a los hechos que busca demostrar, no son fiables, en tanto que las circunstancias en las que la prueba tuvo existencia crean un vicio en este sentido, verbigracia, el caso de tortura⁸.

Mientras tanto, la prueba “obtenida” en contravención a las disposiciones aplicables es aquella que, si bien no tiene un vicio sustancial en cuanto a su fiabilidad, fue igualmente conseguida en contravención a las disposiciones aplicables, y, por tanto, a fin de asegurar los derechos de las partes, debe ser excluida, como lo sería la declaración del imputado sin haber ejercido su derecho de defensa adecuada, como lo establece la jurisprudencia 1a./J. 35/2015 (10a.) ya citada.

Ahora, en cuanto a los efectos de la prueba ilícita, ésta, al momento de declararse como tal, debe ser inmediatamente excluida del proceso o procedimiento en el cual se haya ofrecido, como lo establece la ya también citada tesis 1a. XXVII/2022 (11a.), siendo una cuestión que distingue a la prueba ilícita, es que en todos los casos su admisión y análisis traerá consigo una transgresión a los derechos de la parte contraria y, por tanto, implica como consecuencia la corrupción del proceso o procedimiento.

Entonces, la determinación de que una prueba es ilícita y su posterior exclusión de la controversia, no es un tema poco importante, pues su omisión daría lugar a un proceso o procedimiento sesgado en favor de la parte oferente de dicha

⁶ Tesis 1a./J. 139/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. 3, Libro III, diciembre de 2011, p. 2057.

⁷ Tesis 1a./J. 35/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Libro 18, mayo de 2015, p. 302.

⁸ Tesis 1a. XXVII/2022 (11a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, t. II, Libro 15, julio de 2022, p. 2309.

probanza, de ahí que sea de suma importancia el análisis de cuándo una prueba es ilícita.

Ahora, esta ilicitud y este análisis dependerá justamente de la materia que se trate, pues es claro que ciertos supuestos de la materia penal no se encuentran, en principio, en la materia civil o administrativa, por ende, que sea necesario analizar primero la prueba como tal en cada materia, así como los formalismos procedimentales en torno a la misma y la forma de obtenerla en cada caso, a fin de determinar cuáles son los supuestos generales de ilicitud de la misma.

Por tanto, antes de analizar, para efectos del presente trabajo, la ilicitud de la prueba en materia fiscal, es primero necesario analizar la prueba en materia fiscal en sí misma, los supuestos de procedencia, las probanzas prohibidas y, en general, la forma en que las pruebas se recaban en este contexto por las partes en la contienda.

III. LA PRUEBA EN MATERIA FISCAL

Ahora, antes de abordar la prueba propiamente en materia fiscal, debemos primero tener en claro “qué” se prueba, debiendo primeramente definir esta materia, para lo cual nos apoyaremos del Diccionario panhispánico del español jurídico, de la Real Academia Española de la Lengua, que define el Derecho Tributario como: “Conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”⁹.

Esta definición, si bien más ajustada al Derecho español, nos sirve como entrada y base para obtener una definición de Derecho Fiscal para el caso; debiendo acudir ahora al Código Fiscal de la Federación, en especial a sus Artículos 1o., 2o. y 4o., mismos que establecen, en un primer término, la obligación de las personas físicas y morales a contribuir con el gasto público, los tipos de contribuciones que se llegarán a recaudar y el derecho del Estado de percibir los créditos fiscales que deriven de dichas contribuciones, respectivamente.

Ahora bien y, tomando como base la definición antes citada, podemos inferir el Derecho Fiscal como aquella rama jurídica que regula la relación entre el Estado y los particulares, en el ámbito exclusivo de las obligaciones que tienen los

⁹ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, <https://dpej.rae.es/lema/derecho-tributario>.

segundos de contribuir al gasto público, a través del pago de contribuciones, y el derecho que tiene el primero de percibir dichas contribuciones.

Por tanto, la prueba en materia fiscal estará encaminada justamente a demostrar situaciones de hecho y derecho que impliquen desacuerdos o contiendas entre los particulares contribuyentes y las autoridades fiscales, relativos a derechos y obligaciones referentes al pago de contribuciones.

En este sentido, trayendo de forma muy breve a colación los dos supuestos más importantes de ello, esta clase de desacuerdos se generan principalmente ante la solicitud de una devolución, en donde el contribuyente aduce tener un derecho a que se le restituya cierta cantidad pagada en exceso o indebidamente, y ante las facultades de comprobación de la autoridad y posterior determinación de un crédito fiscal, en donde es ésta quien aduce tener un derecho a recaudar una contribución no pagada.

Una vez que se determinó el concepto “qué”, es momento ahora de abordar “cómo”, empezando justamente por las pruebas que pueden aportarse en una contienda fiscal, para lo cual debemos acudir tanto al Código Fiscal de la Federación como a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Antes de continuar, se debe hacer mención que el presente trabajo únicamente versará sobre pruebas en procesos o procedimientos de carácter adversarial, como lo son, en el caso, el recurso de revocación y juicio contencioso administrativo federal, no así, procedimientos de comprobación, pues las controversias respecto a los mismos desembocan justamente en esta clase de procedimientos.

Dicho esto, es de notar que ambas disposiciones legales mencionadas establecen esencialmente la misma normatividad en cuanto a las probanzas en esta materia, siendo que tanto el Artículo 130 del Código, como el Artículo 40 de la Ley, establecen que serán admisibles toda clase de pruebas, con excepción de la confesional de las autoridades por posiciones y la petición de informes.

Por tanto, se estima que, en el caso, los medios probatorios no están limitados en forma alguna, salvo las prohibiciones expresas, sino que, por el contrario, en materia fiscal las partes pueden aportar cualquier medio de prueba que deseen y que consideren apoyan sus consideraciones; claro está, con la limitante de que dichas probanzas sean obtenidas de forma lícita.

Y es aquí en donde entramos ya al tema central del presente, pues las autoridades fiscales pueden llegar a exhibir probanzas ilícitas, ya sea por su origen o por la forma en que se obtuvieron, examinándose este fenómeno en las líneas que se abordan en los renglones siguientes.

IV. LA PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA FISCAL

Ahora, en materia fiscal, la prueba ilícita se puede constituir de diversas formas, siendo que, en una materia en donde la tortura y detención arbitraria son inexistentes, la ilicitud de las pruebas se configura por la transgresión de preceptos, principalmente formales en cuanto al ámbito legal, y en relación a los derechos de legalidad y seguridad jurídica en el ámbito de los derechos humanos.

En este sentido, entre los diversos motivos para sostener que la autoridad ha validado una prueba ilícita, podemos encontrar la incompetencia de la autoridad que la creó, ya sea la fiscal o una diversa; el no haberla hecho del conocimiento del particular, de conformidad con el Artículo 63 del Código Fiscal de la Federación; haberla obtenido en contravención a las disposiciones que regulan la facultad de comprobación con base en la cual se consiguió, entre otras.

Ahora, cabe notar que dichos actos, en sí mismos, implican la ilegalidad de la resolución que haya sido emitida con base en ellos, cuestión que resulta independiente al hecho de que, en relación con el fondo del asunto o, en ciertos casos, como el no hacer del conocimiento del contribuyente los documentos obtenidos con fundamento en el antes citado Artículo 63 del Código, la ilicitud de la probanza se traduce y conlleva justamente a la ilegalidad del acto¹⁰.

Otro ejemplo de una prueba ilícita en materia fiscal, es la relativa a una notificación de algún acto de autoridad, cuando se llevó a cabo en contravención a la normatividad aplicable, sin que precediera citatorio, o en una forma diversa a la que legalmente correspondía, de ahí que el acta aportada se constituya en una prueba ilícita al haber sido obtenida o creada de forma ilegal.

Ahora, habiendo analizado el “qué” puede ser considerado como una prueba ilícita, es momento de analizar los efectos de las mismas. Esto resulta importante en tanto que, a diferencia de una contienda civil o penal, la fiscal se basa justamente en demostrar la ilegalidad de un acto administrativo, de modo que la

¹⁰ Tesis VII-J-2aS-98, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, Año VI, No. 60, julio de 2016, p. 109.

ilicitud de una prueba tiende a afectar directamente en el resultado de la controversia, más no en todos los casos.

Entonces, ante la existencia de una prueba ilícita en una disputa fiscal, el efecto es generalmente la declaración de nulidad del acto de autoridad, en algunos casos para efectos y en otros lisa y llanamente; no obstante, si bien esto es atribuible a un “vicio en el procedimiento”, la realidad es que sustancialmente resulta atribuible a que, ante la exclusión de la prueba ilícita, la aseveración sustancial del contribuyente resulta vencedora sobre aquélla de la autoridad.

Pongamos como ejemplo de nuevo el de la notificación ilegal por haber transgredido las disposiciones aplicables, y es que éste es perfecto, en tanto que nuestra Suprema Corte ha establecido que su ilegalidad no tiene, por sí, el efecto de declarar nulo el acto de autoridad¹¹.

Los motivos de la Suprema Corte para determinar esto son irrelevantes para el caso, lo destacable es justamente las implicaciones de esta declaratoria de ilegalidad de la notificación, para lo cual, debemos delimitar los pasos de lo que llegaría a acontecer en el juicio para que, ante esta ilegalidad, efectivamente se declarase la nulidad de la resolución impugnada:

- 1) El particular asevera (punto litigioso a probar) que conoció el crédito fiscal posterior al plazo de seis meses que establece el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, negando que se le hubiese notificado;
- 2) La autoridad exhibe el acta de notificación (prueba en contrario), más omite exhibir el citatorio, al no haber mediado (ilicitud de la notificación);
- 3) El juzgador no toma en cuenta el acta de notificación al haber sido llevada a cabo la diligencia en contra de la legislación aplicable (exclusión de probanza ilícita);
- 4) El juzgador determina que, efectivamente, el crédito fiscal se conoció en la fecha aseverada por el contribuyente (resolución del fondo sin tomar en cuenta la prueba excluida).

Hagamos lo mismo ahora con un ejemplo que traería como consecuencia una nulidad para efectos, en relación al fondo del asunto:

¹¹ Tesis 2a./J. 86/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, Libro 33, agosto de 2016, p.1124.

- 1) El contribuyente asegura que no ha transgredido cierta disposición fiscal, resultando en un adeudo (punto litigioso a demostrar);
- 2) La autoridad exhibe documentos obtenidos por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores por medio de los cuales, se puede presumir, efectivamente, ha transgredido cierta disposición fiscal, resultando en un adeudo (prueba en contrario);
- 3) El contribuyente asegura que jamás le fueron hechos de su conocimiento (objeción a la prueba);
- 4) La autoridad admite que jamás le notificó dichos documentos al contribuyente (la prueba de la autoridad se torna ilícita al contravenir las disposiciones aplicables);
- 5) Al momento de resolver el fondo del asunto, el juzgador excluye las probanzas que fueron exhibidas en contravención a las disposiciones legales (exclusión de la prueba ilícita) y resuelve el fondo, en el caso, que cierta disposición fiscal no ha sido transgredida (resolución del fondo sin tomar en cuenta la citada prueba).

Podemos entonces observar que, si bien el concepto de “prueba ilícita” no es particularmente utilizado en la materia fiscal, su razonamiento es por demás común, siendo utilizado en cientos de juicios diariamente en donde se busca declarar como ilegales o inconstitucionales ciertas actuaciones de la autoridad fiscal a fin de excluirlas de la contienda.

En este sentido, el juzgador en una contienda fiscal debe, ante el examen de fondo de la controversia, excluir las probanzas ilícitas que la autoridad haya exhibido, hacer el análisis de fondo y, posteriormente, resolver lo conducente; siendo que la apreciación y valoración de probanzas de naturaleza ilícita implicaría un vicio en el procedimiento en perjuicio de los derechos humanos del contribuyente.

En conclusión, a todo lo anterior, es claro que el fenómeno de la prueba ilícita existe en materia fiscal, no obstante, carece del debido estudio, siendo que resulta relevante analizar, no sólo en los juicios de carácter fiscal, sino también en los de carácter administrativo.

V. CONCLUSIÓN

En suma, la prueba ilícita, si bien no es un fenómeno comúnmente mencionado en la materia fiscal, resulta por demás común en la práctica, al ser ilícita toda probanza que la autoridad exhiba en juicio, que fuera obtenida o creada en contradicción a las disposiciones aplicables.

Y es que, al declararse la nulidad de un acto en virtud de que la autoridad, en alguna de sus actuaciones que ofrece como prueba de su correcto actuar, no cumplió con las disposiciones aplicables, se está, *de facto*, declarando ilícita la probanza y removiéndose de la contienda jurisdiccional, cuestión que sucede de forma por demás consuetudinaria en esta materia.

Por lo tanto, este fenómeno debe ser reflexionado con mayor detenimiento, siendo que el llegar a una doctrina sobre las pruebas ilícitas en materia fiscal enriquecería a todas las partes que tienen intervención en los procedimientos contenciosos de la materia, logrando una mejor equidad entre ellas.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

FLORES GARCÍA, Fernando, "Los elementos de la prueba", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, número conmemorativo, 1991, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/175.5/cnt/cnt21.pdf>.

FONSECA LUJÁN, Roberto Carlos, "Prueba ilícita: Regla de exclusión y casos de admisibilidad", *Reforma Judicial*, núm. 27-28, 2017, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/reformajudicial/article/view/11164/13160>.

OVALLE FAVELA, José, "La teoría general de la prueba", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 93-94, t. XXIV, 1974, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3842/4.pdf>.

2. Legislativas

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022.

3. Sitios de internet

<https://dpej.rae.es/lema/derecho-tributario>.

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>.

<https://www.tfja.gob.mx/aps-tfja/sctj/>.

El mínimo vital en México

Miguel Ángel GONZÁLEZ GONZÁLEZ¹

Sumario

I. *La capacidad contributiva.* II. *El mínimo vital.* III. *Conclusiones.*
IV. *Fuentes de información.*

Resumen

El Derecho Fiscal es comúnmente concebido como una materia concentrada en cuestiones pecuniarias. Si bien, su contenido centra su atención, principalmente, hacia la obligación de aportar parte del patrimonio personal a la hacienda pública, su estudio abarca también las prerrogativas de los contribuyentes que el legislador tributario debe respetar cuando emite la ley tributaria.

Empero, pareciera que las prerrogativas de los contribuyentes en ocasiones suelen ser olvidadas al momento de diseñar la norma tributaria, lo cual, es contrario a la exigencia social de justicia tributaria, misma que, a su vez, es requerida por los principios constitucionales en materia fiscal. En este sentido, las instituciones del Derecho comparado, como lo es el míni-

Abstract

Tax Law is commonly conceived as a subject focused on pecuniary issues. Although its content focuses its attention, mainly, on the obligation to contribute part of personal assets to the public treasury, its study also covers the prerogatives of taxpayers that the tax legislator must respect when issuing the tax law.

However, it seems that the prerogatives of taxpayers are sometimes forgotten when designing the tax law, which is contrary to the social demand for tax justice, which, in turn, is required by constitutional principles on tax matters. In this sense, the institutions of comparative law, such as the vital minimum, can shed light on the possibilities that exist to achieve these ends.

¹ Doctorando en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Maestro y Licenciado en Derecho por la UNAM. Licenciado en Contaduría por el TESE. Abogado tributario del Servicio de Administración Tributaria. Líneas de investigación: principios constitucionales en materia fiscal. Contacto: alexander2099@hotmail.com.

mo vital, pueden arrojar luz sobre las posibilidades que existen para lograr estos fines.

Sin embargo, no basta con que la institución del mínimo vital sea reconocida dentro de los criterios jurisprudenciales, asimismo, hace falta una valoración y análisis, lo que permite conocer su viabilidad para su implementación en el sistema tributario mexicano, sólo en estos términos podría ser considerada como una posibilidad real para ser incluida dentro de la ley.

Palabras Clave

Impuestos. Capacidad contributiva. Proporcionalidad tributaria. Mínimo vital. Impuesto sobre la Renta. Deducciones tributarias.

However, it is not enough that the institution of the vital minimum is recognized within the jurisprudential criteria, likewise, an assessment and analysis is needed, which allows to know its viability for its implementation in the Mexican tax system, only in these terms could it be considered as a real possibility to be included within the law.

Key Words

Taxes. Tax capacity. Tax proportionality. Vital minimum. Income tax. Tax deductions.

I. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Uno de los principales logros para los contribuyentes se encuentra en la positivación de prerrogativas propias de la materia tributaria dentro del texto constitucional. Al respecto, podemos observar los principios constitucionales en materia fiscal. A través de ellos se transmite contenido axiológico a la ley secundaria, además de proveer de estructura al sistema tributario y de legitimidad a las contribuciones.

Ahora bien, nos gustaría centrar nuestra atención en el principio constitucional de proporcionalidad tributaria que, por su trascendencia para la determinación de las cargas tributarias, consideramos como el eje toral para la justicia tributaria.

Referirnos al postulado de mérito es hacer mención de una institución cuya evolución y actual definición, a nivel nacional, se ha dado a través de los criterios jurisprudenciales. Sin embargo, podemos afirmar con seguridad que, se identifica plenamente con la capacidad contributiva².

² Al respecto, véase, Ríos Granados, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales

Cabe aclarar, sobre la indeterminación del concepto de capacidad contributiva, incluso para Soler Belda, esta situación es la causa de incluirse, en su lugar, el principio de capacidad económica en el texto de la Constitución española³. De tal forma que puede ser considerado como una institución *ad hoc*, que puede ser moldeada de acuerdo a las exigencias y necesidades de cada sistema tributario.

Basta observar, para comprobarlo, que la institución de la capacidad contributiva es aceptada en la mayoría de los sistemas tributarios, sin embargo, se manifiesta de distintas maneras, por ejemplo, en ocasiones a través de los *flat tax*⁴ y otras veces por medio de la progresividad⁵.

Con todo, la capacidad contributiva, además de legitimar la contribución, es un instrumento que permite graduar las cargas tributarias entre el total de los contribuyentes.

De acuerdo con ella, los contribuyentes deben participar, por la vía de los tributos, con una parte adecuada de su patrimonio, en relación a sus particulares posibilidades de aportar. De ahí la importancia de contar con instituciones jurídicas que permitan la realización de aquello que concebimos como proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, a nivel doméstico, las instituciones en las que se apoya el sistema tributario para intentar aproximarse a la capacidad contributiva parecen encontrarse en una franca crisis institucional. Constantemente cuestionamos sobre la progresividad en las contribuciones⁶; asimismo, el sistema de deducciones es duramente criticado al observar que la ley contempla deducciones que, en oca-

sobre derechos humanos"; *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2014, pp. 66-67.

³ Cfr. Soler Belda, Ramón Rodolfo, *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*, Andalucía, Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas-Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario-Universidad de Jaén, 2011, p.142.

⁴ También llamados impuestos planos o impuestos parejos, son aquellos en los que se grava a una tasa única. Se recomienda: Hall, Robert E., y Rabushka, Alvin, *El impuesto parejo. Un enfoque innovador del sistema tributario*, 2ª. ed., Centro de Estudios Tributarios-Facultad de Economía y Negocios-Universidad de Chile, 2009.

⁵ Véase, la tesis de rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Registro digital 232309, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113.

⁶ En este sentido, para Aguilar Sánchez: "el grado de progresividad que contiene la tarifa del impuesto sobre la renta en México es una falacia, debido a que no considera adecuadamente el concepto de progresividad que Robespierre introdujo, haciendo creer que efectivamente quien gana más paga más". Al respecto véase, Aguilar Sánchez, Mario Gil, *Falacias tributarias: la progresividad en la tarifa del ISR en México*, p. 1, obtenido de la página electrónica <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xix/docs/6.03.pdf>.

siones, favorecen a los contribuyentes que perciben ingresos cuantitativamente superiores⁷.

A nuestro juicio, cuando las instituciones han dejado de ser efectivas para el objetivo por el que fueron creadas, es el momento para observar aquéllas que, en el Derecho comparado, han sido de utilidad. Bajo estas consideraciones no se podría descartar al mínimo vital como una institución que puede permitir la tutela de derechos fundamentales de los contribuyentes, como lo es la proporcionalidad tributaria.

II. EL MÍNIMO VITAL

Nadie puede negar la importancia de las contribuciones para el desarrollo de las actividades del Estado. Sin embargo, ya se ha dejado claro que tendrán que exigirse en los términos prevenidos por la capacidad contributiva. En este sentido, una institución que permite aproximarse a estas pretensiones es el mínimo vital.

Debemos advertir, no obstante, su reconocimiento⁸, a través de los criterios del Poder Judicial, el mínimo vital no se encuentra previsto dentro de la legislación mexicana, basta con observar algunos otros sistemas tributarios del Derecho comparado, en donde ha sido incluido en la ley, lo cual nos permitirá advertir sobre sus claras diferencias. Verbigracia, es el sistema tributario español que contiene los *mínimos personales y familiares*⁹.

La razón para implementar en un sistema jurídico el mínimo vital es, o debería ser, en principio, conocer con certeza y en términos cuantitativos el ingreso mínimo que será destinado a cubrir las necesidades básicas y que no forma parte de la capacidad contributiva, para que una vez identificado, pueda dejarse a salvo de todo gravamen. En este sentido, el mínimo vital se relaciona estrechamente con la capacidad contributiva, incluso, podemos afirmar que se trata de una de sus expresiones.

⁷ Una deducción con estas características la podemos encontrar en la correspondiente al pago de colegiaturas, al resultar evidente que las personas con ingresos elevados son los que, principalmente, utilizan este tipo de servicios. Cabe aclarar que, no obstante, se trata de un estímulo fiscal, el efecto fiscal es el mismo que para las deducciones. Al respecto véase, el Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 15 de febrero de 2011.

⁸ Al respecto, véase la tesis de rubro: DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO. Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

⁹ Previstos como mínimos personales y familiares dentro de los Artículos 56, 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, el mínimo vital está incluido dentro de la legislación española.

En este tenor, debemos considerar que, el mínimo vital es el “derecho de todos los individuos que forman una comunidad a contar con una cantidad mínima para hacer frente a sus necesidades más básicas (como alimentación y vestido)”¹⁰ y, por ello, para hacerlo efectivo debe existir un precepto que indique cuáles son las cantidades que lo integran.

La cuestión es que el mínimo vital establece para el legislador la prohibición de gravar ciertos ingresos, que se consideran necesarios para hacer frente a los gastos considerados necesarios. Una vez superados éstos, se tiene permitido, incluso el legislador debe, gravar el excedente.

Ahora bien, a primera vista este asunto parece no muy complicado de llevar a cabo. Sin embargo, garantizar el cumplimiento de este derecho puede ser algo más complejo de lo que parece.

Creemos que la problemática radica, medularmente, en aproximarse, en términos cuantitativos, a los gastos que deben considerarse necesarios y que integran el mínimo vital. Esta situación se confunde al tener presente la facultad discrecional del legislador para decidir sobre los conceptos –y su cuantía– que lo constituyen¹¹. Entonces, se deberá dejar a su buen juicio sobre los gastos que serán objeto de protección y libres de gravamen.

Sin embargo, debemos tener presente que una situación similar se actualiza también dentro de un sistema de deducciones como el que actualmente se encuentra en la Ley del Impuesto sobre la Renta. En cuestión de deducciones, el legislador tiene la facultad para decidir sobre las deducciones personales, lo que permitirá “dejar a salvo” a los ingresos necesarios para sufragar las necesidades básicas. Esta discrecionalidad, en ocasiones, provoca que nos encontremos deducciones con un espíritu contrario a los postulados de la capacidad contributiva, por ejemplo, las llamadas deducciones regresivas.

Con todo, nos queda clara la importancia de dotar de eficacia al principio de capacidad contributiva, ya sea a través de un sistema de deducciones o por medio del mínimo vital, no obstante que la implementación de este último en el sistema

¹⁰ Carmona Cuenca, Encarnación, “El derecho a un mínimo vital”, en Escobar Roca, Guillermo (dir.), *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2012, p. 1579.

¹¹ Cfr. Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento*, San Vicente del Raspeig, Universidad de Alicante, 1997, p. 566.

tributario nacional requeriría de cierta coordinación debido a que, a nuestro entender, pareciera que ambas figuras son incompatibles.

Pensemos, por ejemplo, en un gasto erogado por una persona física en concepto de servicios médicos; sin duda que, previo cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley, debe considerarse como deducible; por otro lado, el derecho a la salud se encuentra contenido dentro de las necesidades básicas que protege el mínimo vital. De lo anterior se puede observar que ambos protegen el mismo bien jurídico.

III. CONCLUSIONES

Por tanto, consideramos al mínimo vital como una institución que debe ser valorada como una opción para proteger el patrimonio de las personas con menores ingresos que, a su vez, representa la protección del principio de proporcionalidad tributaria.

Si bien no podemos negar la importancia de su reconocimiento en el sistema tributario nacional, también es cierto que de poco sirve (o quizá alguien pensará que de nada), si no se precisan las cantidades que serán objeto de su protección, aquellas que estarán fuera de la potestad tributaria del legislador por ser una institución que busca crear condiciones de justicia tributaria, en las que cada persona tribute de acuerdo a sus reales posibilidades.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

AGUILAR SÁNCHEZ, Mario Gil, *Falacias tributarias: la progresividad en la tarifa del ISR en México*, p. 1, <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xix/docs/6.03.pdf>.

CARMONA CUENCA, Encarnación, "El derecho a un mínimo vital", en ESCOBAR ROCA, Guillermo (dir.), *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2012.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El mínimo exento*, San Vicente del Raspeig, Universidad de Alicante, 1997.

HALL, Robert E., y RABUSHKA, Alvin, *El impuesto parejo. Un enfoque innovador del sistema tributario*, 2ª. ed., Centro de Estudios Tributarios-Facultad de Economía y Negocios-Universidad de Chile, 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2014.

SOLER BELDA, Ramón Rodolfo, *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*, Andalucía, Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas-Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario-Universidad de Jaén, 2011.

2. Legislación

Ley 35/2006, España.

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, *Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos*, Diario Oficial de la Federación, 15 de febrero de 2011.

3. Jurisprudencia

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113.

Tesis 1a. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793.

Delitos fiscales –Elementos básicos del procedimiento penal–¹

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO²

Sumario

I. Regulación de los aspectos sustantivos de los delitos fiscales y sus procedimientos. II. Requisitos del procedimiento penal para persecución de delitos fiscales. III. Procedimiento penal en los delitos fiscales. IV. Delito en materia fiscal. V. Encubrimiento de delitos fiscales: Responsables y consecuencias. VI. Reformas a diversas leyes por su correlación con el tema de los delitos fiscales. VII. Concurso de delitos fiscales (España). VIII. Reforma al Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. IX. Jurisprudencias relevantes de la Décima Época. X. Fuentes de información.

Resumen

La represión penal de la conducta dirigida a eludir obligaciones tributarias que configuran la función recaudatoria y no sancionadora, que deduce exonerar de responsabilidad penal a quien regularice su situación tributaria.

Abstract

Criminal repression of conduct aimed at evading tax obligations that make up the collection function and not sanctioning, which deduces exonerating from criminal liability whoever regularizes their tax situation.

¹ Obra inscrita en el Registro Público del Derecho de Autor, con número de registro 03-2022-110811290700-01, de fecha 08 de noviembre de 2022, al amparo del certificado expedido por el Instituto Nacional del Derecho de Autor.

² Dr. en Derecho, Mtra. C. P. y C., por FDBNA. Lic. en Derecho por U. Pedregal La Salle, C. P. por E.S.C.A., I.P.N., cert. de carrera por IMCP, Dr. Honoris Causa por Claustro Nal. Doctores. H. C., Colegiada y Miembro del CCPM, de BNA y del Claustro Nal. Doctores. H. C., de la A. Nal. de Dr. en Der. Miembro Honorífico de la AMID. Especialidad en Auditoría, en Fiscal, Auditoría Forense, Prevención de L. de Dinero, de Corrupción. Reg. para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT. S. de Finanzas de la C. DE M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminológica ante el Poder Judicial Federal y de la C. de M.; S. de Economía, INE, TFJA, TCA, Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INDAUTOR, Litigante, Catedrático por más de 18 años en posgrado y licenciaturas.

El bien jurídico tutelado en los delitos fiscales, se caracteriza por su naturaleza societaria, que conserva tipos patrimoniales que se encaminan en la obligación tributaria como elementos fundamentales, de carácter público y la función recaudatoria, imprescindible para el cumplimiento de los fines de la Administración, bienes jurídicos vinculados con la protección del orden económico delimitado en la propia Norma Fundamental.

Palabras Clave

Delitos fiscales. Obligaciones tributarias. Recaudación fiscal. Orden económico.

The legal right protected from tax crimes, is characterized by its corporate nature, which preserves asset types that are directed towards the tax obligation as fundamental elements, of a public nature and the collection function, essential for the fulfillment of the purposes of the Administration, legal assets linked to the protection of the economic order defined in the Fundamental Standard itself.

Key Words

Tax crimes. Tax obligations. Tax collection. Economic order.

I. REGULACIÓN DE LOS ASPECTOS SUSTANTIVOS DE LOS DELITOS FISCALES Y SUS PROCEDIMIENTOS

1. Delitos en materia fiscal

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Artículo 31, fracción IV refiere a la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y los Municipios; es por tanto obligatorio el pago de un tributo, para ingresar las cantidades determinadas legalmente y cumplir la obligación tributaria principal, pudiendo derivarse sanciones en caso contrario.

La represión penal de las conductas dirigidas a eludir las obligaciones tributarias se configura en torno a la función recaudatoria y no a la sancionadora, como se deduce de la posibilidad de exonerar de responsabilidad penal a quien regularice su situación tributaria. De la estructura del delito fiscal es complejo extraer un bien protegido tutelado, aunque sí pueden hacerse las siguientes reflexiones;

- La configuración actual de estos tipos se caracteriza por su naturaleza societaria, si bien aún conservan tipos patrimoniales, desde esta última perspectiva se encaminan en la obligación tributaria;
- Es necesario analizar dos elementos fundamentales en estos delitos: su estructura patrimonialista, teniendo en cuenta su carácter público y la

función que dimana de ésta, a saber, la recaudatoria, imprescindible para el cumplimiento de los fines de la Administración. Cabe decir, finalmente, que son bienes jurídicos vinculados necesariamente con la protección del orden económico delimitado en la propia Norma Fundamental.

Todos estos delitos son esencialmente dolosos, porque el dolo es inherente al *animus defraudandi* del sujeto; si bien este debe ser probado, sin que existan presunciones favorables a su concurrencia, puede aceptarse la idea del dolo eventual, ante las extremas dificultades que puede suponer demostrarlo en toda la extensión del tipo.

El Derecho Penal y el Derecho Fiscal se relacionan con la defraudación fiscal y todos sus equiparables, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y éste es supletorio del Código Penal Federal, en cuanto a delitos fiscales se refiere, cuando se cometa un delito no previsto en el Código Penal Federal, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional, de observancia obligatoria en México; se aplicarán éstos tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del Código Penal Federal y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. En el Derecho Penal Fiscal son autores o partícipes del delito:

- I. Los que acuerden o preparen su realización;
- II. Los que lo realicen por sí;
- III. Los que lo realicen conjuntamente;
- IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;
- V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;
- VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y,
- VIII. Los que, sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada uno produjo.

Los autores o partícipes responderán cada uno en la medida de su propia culpabilidad. Para los sujetos a que se refieren las fracciones VI, VII y VIII, se aplicará la punibilidad dispuesta por el Artículo 64 bis del Código Penal Federal, si varios delincuentes toman parte en la realización de un delito determinado y alguno

de ellos comete un delito distinto, sin previo acuerdo con los otros, todos serán responsables de la comisión del nuevo delito, salvo que concurren los requisitos siguientes:

- I. Que el nuevo delito no sirva de medio adecuado para cometer el principal;
- II. Que aquél no sea una consecuencia necesaria o natural de éste, o de los medios concertados;
- III. Que no hayan sabido antes que se iba a cometer el nuevo delito; y,
- IV. Que no hayan estado presentes en la ejecución del nuevo delito, o que habiendo estado, hayan hecho cuanto estaba de su parte para impedirlo.

2. *Procedencia penal para los delitos fiscales*

Para proceder penalmente por los delitos fiscales, será necesario que, previamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP):

- I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los Artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado;
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los términos establecidos en los preceptos 102 y 115, fracción I;
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o mercancías de tráfico prohibido.

En los demás supuestos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones anteriores, se sobreseen a petición de la SHCP:

- Cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos;
- Los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría;
- La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

3. Principio de última condición o intervención mínima del Derecho Penal con relación a los delitos fiscales

A. Concepto de delito

“Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, conforme dispone el Artículo 7o. del Código Penal Federal, destacando respecto de esta figura el siguiente contenido:

1. Derecho Público y Derecho Privado;
2. El ámbito espacial de la norma jurídica;
3. Concepto de delito.

El sistema jurídico mexicano se divide en las siguientes grandes ramas:

- a) Derecho Público;
- b) Derecho Privado.

Actualmente se empieza a aceptar con más énfasis la existencia de una tercera rama, a la que le denominan Derecho Social.

Ya que el presente material se concentrará en lo relativo al *Derecho Público*, en términos muy generales, se iniciará diciendo que el Derecho Privado es aquella rama cuya finalidad es la regulación de las relaciones que tienen implicaciones jurídicas entre particulares. Es decir, entre aquellos entes que no tienen alguna investidura pública, o cuyas relaciones no tienen repercusiones a nivel general entre una sociedad determinada. Tal sería el caso, por ejemplo, del Derecho Civil y el Derecho Mercantil.

El Derecho Social es la vertiente que regula las relaciones de aquellos grupos sociales que el legislador ha considerado como más vulnerables a la inequidad, o bien, que no tienen los elementos o las herramientas suficientes para proteger, de una manera eficaz, sus intereses. Derivado de lo anterior se podrían considerar como parte integrante de esta rama jurídica al Derecho Laboral y el Derecho Agrario.

Y, finalmente, el Derecho Público regulará las relaciones que se establezcan, ya sea entre entidades del sector público, o bien entre éstas y los particulares. En otras palabras, regirá en todo aquello que el Estado considere tiene un interés general para la sociedad. Como ejemplos tenemos el Derecho Administrativo, Procesal, Penal o Fiscal, entre otros.

Ahora bien, una vez que ya definimos esta división del Derecho, y vimos cuál es el fin de cada una de sus ramas, debemos decir que nuestras leyes, tanto de Derecho Público como del Privado tienen dos ámbitos espaciales de validez.

Es decir, una ley puede ser válida en una localidad determinada, o bien en todo el territorio nacional. De ahí que, una ley es de ámbito local o bien de ámbito federal. Toda vez que nuestro país está conformado como una república democrática, representativa y federal compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, las entidades federativas, por ejemplo, tienen sus propios códigos civiles. Éstos tendrán un ámbito de validez local y sólo serán aplicados dentro de la circunscripción territorial de dicha entidad. De igual manera, así como existen leyes locales, también existen leyes cuya validez aplica en todo el territorio nacional como, por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación.

Después de lo expuesto, cabe preguntar ¿qué es un delito? A lo largo de la historia de la doctrina jurídica, numerosos autores han dado su propia definición, sin embargo, me parece oportuno que solamente nos refiramos a lo que establece el Artículo 7o. del Código Penal Federal (CPF), tal y como aparece en el proemio de este apartado, "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Así, todo delito tiene tres características:

- El hecho, positivo si existe una acción, o bien, un hecho negativo si existe una omisión;
- La manifestación del Estado por mandato sobre, si el hecho positivo o negativo debe ser reprendido o sancionado;
- La represión o sanción por parte del Estado, que debe estar contemplada previamente en la ley.

B. *Intervención mínima del Derecho Penal*

Este principio, o "principio de ultima ratio", tiene un doble significado:

- En primer lugar, implica que las sanciones penales se han de limitar al círculo de lo indispensable, en beneficio de otras sanciones o incluso de la tolerancia de los ilícitos más leves; y
- En segundo lugar, implica que debe utilizarse solamente cuando no haya más remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección.

El delito fiscal se comete cuando por acción u omisión se defrauda a la Hacienda Pública, estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos o impuestos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales (Concepto inferido de: “El Delito Fiscal contra la Hacienda Pública. El tipo delictivo de delito fiscal encuadrado en el Código Penal español, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en sus Artículos 305 a 310, que recoge los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”).

Desde el punto de vista objetivo implica un engaño, es decir, una maniobra que sea susceptible de inducir a error a la Administración Tributaria, que provoque un perjuicio patrimonial.

Desde el punto de vista subjetivo precisa la existencia de un ánimo defraudatorio por parte del sujeto activo que, en el ámbito tributario se puede manifestar mediante:

- a) La *ocultación* de hechos o bases imponibles;
- b) La tergiversación consciente de los hechos con trascendencia tributaria.

El delito fiscal se comete mediante *la elusión del pago de tributos*, cantidades retenidas o que hubieran debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo, indebidamente, devoluciones o beneficios fiscales. Por tanto, *el objeto del delito* puede consistir en:

- El impago de tributos;
- El disfrute indebido de beneficios fiscales;
- El impago de retenciones satisfechas o que se hubieran debido hacer;
- El impago de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie;
- La obtención indebida de devoluciones.

Por lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie y a la obtención indebida de devoluciones, habrá que distinguir siempre entre aquellos supuestos en los que el plazo de declaración e ingreso finalicen (depende de qué clase de impuesto y su temporalidad y obligación), o con posterioridad a dicha fecha.

C. Sanción penal y sanción administrativa

En cuanto a la *sanción penal y la administrativa*, la diferencia estriba en cuanto a la imputabilidad, ya que en el campo *penal* sólo son responsables las *personas físicas*, en tanto que en la legislación *administrativa* también las *jurídicas*. Es decir, la diferencia *consiste*:

- En materia de Derecho Tributario rige el principio de que la sociedad puede infringir normas administrativas, con responsabilidad directa de la entidad y subsidiaria de los administradores;
- El Derecho Penal, desde un punto de vista subjetivo, es la facultad de castigar o imponer penas que corresponde exclusivamente al Estado. Ahora bien, esa facultad de castigar no puede tener carácter ilimitado, sus términos se encuentran en una serie de garantías fundamentales, que encierran los llamados principios informadores del Derecho Penal, entre los cuales se distinguen los principios de intervención mínima, legalidad, culpabilidad y “*non bis in ídem*”

Lo anterior, a su vez implica que, las sanciones penales se han de limitar al círculo de lo indispensable, en beneficio de otras sanciones o incluso de la tolerancia de los ilícitos más leves, es decir, el Derecho Penal, una vez admitida su necesidad, no ha de reprender todas las conductas lesivas a los bienes jurídicos que previamente se han considerado dignos de protección, sino únicamente las modalidades de ataque más peligrosas para ellos.

Por *ejemplo*, considerando el patrimonio como bien jurídico digno de protección penal, no todos los ataques al mismo, sino los más peligrosos harán necesaria la intervención del Derecho Penal del Estado. Así, el impago de una deuda no deberá constituir delito por muy importante que sea la lesión, debiendo castigarse, en cambio, el apoderamiento de los bienes del patrimonio realizado en forma violenta (robo).

Este principio tiene como principales manifestaciones, bien la descriminalización de conductas tipificadas cuya significación social haya cambiado con el paso del tiempo, bien la sustitución de las penas tradicionales por otras menos perjudiciales para el condenado o más acordes con las finalidades que la Constitución atribuye a aquéllas.

El Código Penal, verbigracia de lo anterior, ha venido destipificando los des-acatos o los delitos complejos de robo con violencia o intimidación en las perso-nas, o la reducción del ámbito punible del daño por imprudencia grave, que requie-re una cuantía.

La intervención mínima en el Derecho Penal responde al convencimiento del legislador de que la pena es un mal irreversible y una solución imperfecta que debe utilizarse solamente cuando no haya más remedio, es decir, tras el fracaso de cual-quier otro modo de protección. Por tanto, el recurso al Derecho Penal ha de ser la “última ratio” o, lo que es lo mismo, el último recurso para utilizar a falta de otros medios lesivos. Considera el legislador que, cuando el Derecho Penal intervenga ha de ser para la protección de aquellos “intereses mayoritarios y necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho”.

D. *Principio de proporcionalidad en materia penal*

El *principio de proporcionalidad* caracteriza la idea de justicia en el marco de un Estado de Derecho. Dicho *principio*, al regular el establecimiento y aplicación de toda clase de medidas restrictivas de los derechos y las libertades, persigue la “intervención mínima” del Estado.

El principio de proporcionalidad cumple la función de estructura del pro-cedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido, en las de control de constitucionalidad de las leyes. De este modo, opera como un criterio metodológico, mediante el cual se pretende esta-blecer qué deberes jurídicos imponen al Legislador las disposiciones de los dere-chos fundamentales tipificadas en la Constitución.

El significado de esta función sólo puede comprenderse cabalmente sobre la base del entendimiento previo de la estructura de los derechos fundamentales y de la estructura del control de constitucionalidad de las leyes, tal como observa-remos a continuación.

E. *Lex certa como derivación de la legalidad*

En garantía del principio de legalidad, el apotegma “*nullum crimen sine lege cer-ta*” impone al legislador la obligación de formular de manera clara y precisa las conductas que decide tipificar, esto es, la ley penal no debe dar lugar a ambigüe-dades al momento de su aplicación, evitando la actuación arbitraria del juzgador.

En esa línea, los tipos penales han de redactarse con la mayor exactitud posible, evitando los conceptos clásicos, recoger las inequívocas consecuencias jurídicas y prever sólo marcos penales de alcances limitados. La razón del mandato de determinación radica en que la reserva de la ley únicamente puede tener completa eficacia si la voluntad jurídica de la representación popular se ha expresado con tal claridad en el texto, que se evite cualquier decisión subjetiva y arbitraria del juez.

II. REQUISITOS DEL PROCEDIMIENTO PENAL PARA LA PERSECUCIÓN DE DELITOS FISCALES

1. ¿Qué es el Derecho Penal?

Se entiende por Derecho Penal a la rama del Derecho que *se encarga de normar y concebir las capacidades punitivas*, es decir, de castigo, que se reserva el Estado para aquellos que violentan las normas de convivencia o de conducta, siempre a partir de un principio de proporcionalidad y de imparcialidad.

Comprende la creación y el estudio de las leyes penales, aquéllas que prevén justamente lo que es y lo que no es un delito, así como el acompañamiento y orientación de las decisiones judiciales en la materia. Pero no sólo eso, sino que también los mecanismos con los que la sociedad se protege a sí misma y la filosofía que existe detrás del castigo y/o la reclusión.

Esta rama jurídica pertenece al *Derecho Positivo*, o sea, al establecido en ordenanzas, códigos, y leyes escritas y adscritas por las personas. Los asuntos penales *tienen que ver con la decisión de alejar por un tiempo a un individuo del resto de la sociedad*, al considerarlo peligroso o incapaz de ajustarse a las reglas, o brindarle un marco de rehabilitación para que lo haga.

La única fuente posible del Derecho Penal es la ley misma, contenida en los códigos y leyes penales vigentes, ya que ni la costumbre ni la naturaleza definen lo que es punible o no, sólo las leyes de los seres humanos. El Derecho Penal *es tan antiguo como la vida en sociedad*, aunque existía inicialmente en leyes de venganza tribal, como la Ley del Talión. El Derecho Romano surge en Europa como institución jurídica, a pesar de que luego fue reemplazado por la voluntad inquisitorial de la Iglesia Católica, y resurgió en la Edad Moderna con las leyes de la República.

A. Características –legalidad–

El principio de legalidad, o también conocido como primacía de la ley, se define como la prevalencia de ésta, ante cualquier otra actividad o acción que posee el poder público. Es decir, todo lo que emane de un Estado debe estar regido por ley y no por la voluntad de las personas que habitan en esa sociedad. *Por lo tanto, la legalidad es todo aquello que se realiza dentro del marco de la ley escrita.*

Es por esta razón que todas las personas que conforman una sociedad deben respetarla para una mejor coexistencia. A su vez, *ningún gobernante puede oponerse a lo establecido en la Constitución de cada país*, donde se encuentran todas las normas esenciales de cada Estado; todas las medidas que tome, mientras se encuentren en su cargo, deberán estar sometidas a la ley.

Por lo que respecta a la legalidad en los gobiernos (Derecho Público), evita que las personas sean condenadas sin fundamento alguno.

En los países que poseen un gobierno de *democracia*, se protege al principio de legalidad por medio de la *división de poderes*. La función que posee el ordenamiento jurídico es que, aquel poder que se encarga de interpretar las leyes, no debe ser el mismo que aquél que las propone o las ejecuta.

En la mayoría de los Estados, *el Derecho Penal tiene como base el principio de legalidad*. Es decir, un delito sólo será catalogado de esta manera siempre y cuando la ley lo indique de manera expresa. El principal objetivo es evitar que una persona sea acusada “y luego condenada”, de realizar un delito de manera arbitraria y sin fundamento alguno que provenga de las leyes establecidas. La legalidad se puede clasificar de distintas formas según sus características específicas.

B. Sus principios –legalidad–

- *Con base en el principio de legalidad administrativa*, la Administración Pública tampoco está autorizada a actuar de manera propia, siempre debe ejecutar el contenido que posee la ley. Se puede considerar a ésta como un límite externo a la actividad administrativa, dentro de este contexto, la administración es libre. De esta manera, el Estado sólo podrá regirse a lo que la ley permita y ordene; en conclusión, nada puede quedar al libre albedrío;
- *Principio de legalidad tributaria*. En lo que respecta al Derecho Tributario, sólo por medio de una norma jurídica se podrán definir todos y cada uno

de los elementos que forman parte de la obligación tributaria. Algunos *ejemplos* de estas obligaciones pueden ser el hecho imponible, los sujetos que se encuentran obligados al pago, el sistema para determinar los hechos imponibles, la fecha a cumplir de un pago y cualquier infracción, sanción o exención. Se dice que, para que un tributo sea considerado como tal, debe estar únicamente regido por una ley;

- *Principio de legalidad en el Derecho Penal.* Se establece, para que una conducta sea calificada como delito, debe haber estado descrita de dicha manera con anterioridad al suceso en discusión. Así como también, el castigo que se impondrá deberá estar establecido previamente por ley. Se puede decir entonces que, la legalidad penal es un límite dirigido a la potestad punitiva de un Estado, pues sólo podrán castigarse aquellas conductas que se encuentren descritas de manera expresa como delitos.

De lo anterior, es de aclarar que, para que se pueda vivir en una sociedad donde la legalidad se cumpla, no sólo deben establecerse las normas, sino que también las personas deben comprometerse a cumplir dichas reglas. Cada individuo tendrá la responsabilidad social de velar por el cumplimiento de la legalidad en distintos ámbitos.

C. *Dar al acusado las mismas y mínimas oportunidades de defenderse*

- *Presunción de inocencia.* Este principio dicta que, todo ciudadano ha de ser considerado inocente hasta que se tengan las pruebas y deducciones necesarias para demostrar fehacientemente su culpabilidad. Todos somos inocentes hasta que se demuestre lo contrario;
- *Igualdad ante la ley.* Este principio es clave para el Estado de Derecho, y significa que todo ciudadano debe responder, en iguales términos, ante la ley, lo cual equivale a decir que, todos los crímenes de todos los ciudadanos, sin importar su clase, religión, sexo, etc., deben ser juzgados con el mismo baremo y castigados igual;
- *Proporcionalidad del castigo.* Este principio establece que el castigo impartido por el Estado ha de ser correlativo al crimen cometido, de manera que los crímenes más graves reciban una sanción más grande que los crímenes menores.

- *Legalidad del Derecho.* Este principio establece que las acciones del Estado, en la sanción de los delitos cometidos, no pueden ser, a su vez, crímenes; es decir, que el castigo impartido no puede constituir también una violación de la ley, o el Estado sería un Estado criminal, digno también de castigo;
- *Respeto al debido proceso.* Junto con el Derecho Procesal, el Derecho Penal se encarga de que todo acusado reciba las mismas y mínimas oportunidades de defenderse, de dar su versión de los hechos y ser juzgado individualmente por cada delito que se le impute;
- *Derechos humanos.* Son derechos mínimos que se merece todo ser humano, sin importar sus condiciones, proveniencia o grado de culpabilidad, incluso si él no respetó los derechos de otro y por ello debe ser castigado.

2. Elementos del Derecho Penal

Según la teoría general del delito, los elementos del delito o elementos del crimen son el conjunto de características y componentes esenciales que constituyen todo delito. A través de ellos es posible el estudio de éste, mediante una descomposición estructurada.

Dichos elementos *no son independientes*. De hecho, son tomados en cuenta en cada caso puntual por los jueces o las autoridades encargadas de emitir algún juicio penal.

No existe un consenso exacto y universal respecto a cuáles son los elementos del delito, ya que existen variaciones al respecto en las distintas jurisprudencias de los países. Éstos se clasifican en positivos o negativos, dependiendo de si conducen, respectivamente, a la condena o a la absolución del acusado.

Las estructuras típicas y que se pueden combinar son:

- La acción;
- La omisión;
- El resultado;
- El dolo;
- La culpa; y,
- La preterintencionalidad.

Ejemplo, un tipo penal puede ser de acción, doloso y tener o no resultado; o un tipo penal puede ser de acción, culposo y de resultado, etc.

A. *¿Cuáles son los elementos del delito?*

a) *Sujetos*. Las personas o individuos involucrados en el cometimiento de un *delito* y que, de acuerdo con su rol en el mismo, pueden ser:

- Sujeto activo: la persona física que comete el delito penal;
- Sujeto pasivo: la persona que sufre el delito, ya sea una persona (física) o una moral (persona jurídica);

b) *La acción del delito*. Todo delito implica una acción u omisión voluntaria, llevada a cabo por un individuo (*actus reus*), y que da origen al delito. Dichas acciones deben ser intencionales, voluntarias y conscientes, de modo que un sonámbulo, un demente o una persona inconsciente no son culpables de las acciones u omisiones cometidas, como tampoco lo es un epiléptico de los espasmos de su cuerpo;

c) *La tipicidad del delito*. Se llama “tipicidad” a la adecuación de la acción a los delitos tipificados en la ley, o sea, al tipo de delito del que se trata, cuáles son sus características y elementos prohibitivos, etc. A fin de cuentas, todo lo que sea ilegal debe estar contemplado en la ley;

d) *La antijuridicidad del delito*. Cuando se habla de “antijuridicidad”, se refiere exactamente a lo opuesto al Derecho, a que un acto es, en esencia, contrario al ordenamiento jurídico vigente. Así, los delitos son actos antijurídicos, declarados como tales cuando se los compara con lo contemplado en el ordenamiento jurídico de la nación. Los eventos antijurídicos carecen de justificación posible, ya que incumplen norma jurídica explícita;

e) *La culpabilidad del delito*. En este caso se trata de una relación psicológica del autor del delito respecto al acto cometido, de acuerdo con cuatro formas generales de culpa o responsabilidad:

- *Imprudencia*: Cometer un delito por acción, pudiendo hacer de más para evitarlo;
- *Negligencia*: Cometer un delito por inacción;

- *Impericia*: Cometer un delito debido a carecer de los conocimientos mínimos necesarios para hacer lo que se hacía;
 - *Inobservancia de reglamentos*: Ocurre cuando se vulneran las reglas conocidas (por ende, cayendo en imprudencia) o cuando teniendo conocimiento de que existen reglamentos, se los desconoce (incuriendo, entonces, en negligencia);
- f) *Punibilidad del delito*. Este elemento, muy debatido en ciertos órdenes jurídicos, supone la existencia de una pena imponible, una vez probados los demás elementos del delito para el caso en cuestión;
- g) *Autoría y participación regulada específicamente en delitos fiscales*. Los que toman parte en el delito se denominan, en términos generales, *socí* o *partícipes*.

Entre ellos existe una clasificación en función de su participación en el delito que es susceptible de reconstrucción. Los primeros son los que, sin tomar parte en la ejecución, ayudan o facilitan a la comisión del delito. Los *ministrí*, en cambio, son los siervos que cooperan en la comisión del delito, obra de su señor. Su participación se caracteriza, pues, no por la naturaleza de la contribución al delito, sino por su condición social.

En principio, no parecen existir dudas a la hora de calificar como coautoría los casos de ejecución conjunta del hecho delictivo. Más complicado parece determinar el contenido y la valoración de las formas de complicidad y, en concreto, saber si existen criterios de distinción entre complicidad material y complicidad intelectual. La polémica se centra en si ambas palabras deben entenderse de manera conjunta o separadamente.

Todo acto de interés para el Derecho Penal consta de los siguientes elementos:

- *Delincuente*. A quien se acusa de haber quebrantado la ley y quien ha sido apresado por ello;
- *Delito*. Una ruptura concreta de la ley atribuible a un delincuente y del cual haya pruebas, evidencias y versiones;
- *Pena*. Un castigo o sanción proporcional a la gravedad del delito cometido e impartido por las fuerzas mismas del Estado;

- *Juez*. Un ciudadano experto en leyes que supervisa el funcionamiento del juicio y dictamina, finalmente, la decisión tomada tras oír a las partes;
- *Dolo*. Se conforma de dos elementos: conocer y querer (cognitivo y volitivo). Se encuentra contemplado en el Artículo 9o. del Código Penal Federal, que dispone: “Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepte la realización del hecho descrito por la ley”;
- *Culpa*. Es la omisión de la conducta debida para prever y evitar un daño, ya sea por negligencia, imprudencia o impericia.

El Código Penal Federal señala que: “Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales”.

Para cometer un delito fiscal, se requiere saber y querer el resultado; por ello, sólo se puede cometer de manera dolosa. Es imposible que un juez condene a alguien por error o negligencia en sus actividades fiscales.

B. *Derecho Penal objetivo y subjetivo*

Existen dos perspectivas, dos formas de ver su misión: el derecho penal objetivo y subjetivo.

- *Derecho penal objetivo*. Nos referimos a él como normativa, como ordenamiento jurídico por el cual una sociedad determinada decide regirse y evaluarse;
- *Derecho penal subjetivo*. Aludimos al asunto de las penas o castigos impuestos por el Estado, vale decir, a la propiedad castigadora y ejemplarizante del mismo, esto es, a su capacidad de decisión sobre el castigo.

C. *Ramas del Derecho Penal*

- *Material o sustantivo*. Se ocupa de todo lo referente al cuerpo de normas legales en base a las cuales se identifica un delito;
- *Procesal o adjetivo*. Es la parte dinámica del delito penal, pues se ocupa de la comprobación del delito y las decisiones judiciales para determinar la pena;

- *Ejecutivo o penitenciario.* Aquél que se encarga de ejecutar la pena o el castigo y de velar porque ello se haga correctamente.

D. *Autoridades involucradas en la persecución de delitos fiscales*

- a) La Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF). Es la encargada de investigar y dar seguimiento a los delitos relacionados con los impuestos y aquéllos que afectan al sistema financiero. Participa activamente en los juicios orales correspondientes;
- b) El Servicio de Administración Tributaria (SAT). Es el encargado de que las personas físicas y morales contribuyan al gasto público. Realiza auditorías y recauda los impuestos;
- c) La Fiscalía General de la República (FGR). Como instancia que se ocupa de:
 - Investigar y perseguir los delitos;
 - Ejercitar la acción penal;
 - Participar en los juicios orales;
 - Intervenir en las extradiciones correspondientes ante el juez encargado de resolver conflictos legales, tomando en cuenta la evidencia desahogada en juicio.

3. *Aspectos importantes sobre la reforma penal-fiscal de 2019*

Las autoridades fiscales han identificado dos tipos de delincuentes fiscales: los peligrosos y los no peligrosos. Los peligrosos son grupos organizados y sofisticados que se dedican a efectuar o promover la evasión fiscal, que generan daños extraordinarios a la hacienda pública y provocan un desequilibrio en la estabilidad económica del Estado mexicano.

La figura de delincuencia organizada se concibió para atender este tipo de fenómenos delictivos. Dicha concepción se consolidó con la Convención de la Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional. Por lo que esta reforma retoma y aplica las ideas de ese instrumento internacional obligatorio para el Estado mexicano.

Los grupos delincuenciales organizados que se encargan de defraudar al fisco utilizan patrones sofisticados que replican Consideraciones sobre

la reforma penal-fiscal de 2019, a través de empresas dedicadas a evadir contribuciones, obtener devoluciones de manera ilegal o facilitar a que otros lo hagan por medio de la venta de comprobantes fiscales simulados. No cualquier defraudación fiscal caerá en los supuestos de delincuencia organizada. Para ello es necesario que la conducta sea cometida por tres o más personas de forma reiterada o permanente; además, es indispensable que la defraudación sea por tres veces el monto de lo establecido en el rango más alto del Código Fiscal de la Federación. Por lo que, a través del régimen de delincuencia organizada, la autoridad podrá recurrir a testigos colaboradores, operaciones encubiertas, cateos, usuarios simulados y vigilancia electrónica.

Durante los últimos años se ha incrementado de manera exponencial la creación de empresas dedicadas exclusivamente a expedir y adquirir comprobantes fiscales simulados o falsos, con la finalidad de obtener deducciones indebidas y evadir el pago de contribuciones a costa del fisco federal. Estas empresas:

- Tienen un objeto social muy amplio;
- No tienen personal o éste es insuficiente para efectuar las operaciones especificadas en los comprobantes;
- No tienen activos o éstos son insuficientes para efectuar las operaciones especificadas en los comprobantes;
- Obtienen ingresos desproporcionados en relación con las características del establecimiento; y,
- Emiten comprobantes correspondientes a operaciones que no se realizaron.

Por tanto, la reforma fiscal de 2019 se propone combatir a estas empresas que venden, compran o publicitan facturas que amparan operaciones falsas, afecta a los contribuyentes que compran facturas como a las empresas creadas con el único propósito de venderlas. Ya que ocasionan que el Estado deje de recibir cientos de miles de millones de pesos, necesarios para cubrir las necesidades básicas de la población. La reforma fortalece la norma que regula el delito de expedición, ena-

jenación y adquisición de facturas falsas, y castiga todas las conductas asociadas con su compraventa; por ello, se incrementó la pena máxima a nueve años de prisión. Además, incluye un nuevo delito, en el cual se sanciona a las personas que anuncian o publican la venta de facturas falsas, ya que se han identificado múltiples anuncios que ofrecen, con desfachatez, estos productos en medios de comunicación masiva.

La reforma reconoce un fenómeno real y que actualmente está dañando los recursos y finanzas de la nación, estableciendo que los delitos fiscales graves son una cuestión de seguridad nacional. Por lo que es evidente que, si en pocos años estos criminales han simulado operaciones equivalentes a billones de pesos, por lo que no es de considerarlo un delito ordinario y un peligro para la estabilidad económica del Estado mexicano. No existe un sólo Estado en el mundo que subsista sin la recaudación tributaria.

Al defraudar al fisco en estas magnitudes, no existe dinero para crear corporaciones policiacas, hospitales y escuelas, ni para abastecer de agua, luz y drenaje a las comunidades, entre otros servicios básicos de la población; significando un Estado fallido, sin seguridad, salubridad ni cultura y con un incremento pronunciado en la pobreza.

Por otra parte, la reforma establece, también, que los delitos fiscales más graves –los cuales ocasionan los daños multimillonarios descritos– se considerarán meritorios de prisión preventiva oficiosa.

Los delitos graves son los que la ley fiscal identifica como calificados; es decir, delitos en los cuales se cometen agravantes adicionales a la simple defraudación, precisamente como el acto de utilizar datos falsos para engañar al fisco.

Por ello, la reforma establece un monto mínimo de 8 millones de pesos en adelante para considerar las agravantes. Los delitos fiscales que no conlleven estas agravantes no serán sujetos a la prisión preventiva oficiosa. Tampoco los errores en las declaraciones fiscales. Se debe recordar que la acusación de la Administración Pública no es suficiente para tener al imputado en la cárcel. Es un juez quien determina si vincula a proceso al acusado y, por ende, ordena la prisión preventiva, única-

mente si existen pruebas suficientes que acrediten la comisión de un delito fiscal grave, así como la participación del acusado en dicho delito. Esto no es una decisión arbitraria o unilateral de la Fiscalía ni mucho menos de la Secretaría de Hacienda. La reforma establece la posibilidad de exculpar a los operadores de bajo nivel de los delitos fiscales, exclusivamente cuando aporten información eficaz para la persecución de los líderes de los grupos criminales, quienes generalmente se encuentran ocultos a través de diversas fachadas jurídicas.

Por tanto, la finalidad principal de la reforma es identificar y sancionar a los beneficiarios finales, evitando procesar a los prestanombres que, por necesidad o ignorancia, asisten en la preparación o ejecución de actos ilícitos. Los servidores públicos que cometan actos de corrupción serán severamente castigados. Por ello, la reforma contempla penas más rigurosas para los servidores públicos involucrados en un delito fiscal. Cuando los grupos organizados incluyan a servidores públicos que les asisten en sus esquemas delictivos, estos últimos serán perseguidos también por delincuencia organizada.

Por otra parte, la reforma establece un control para evitar abusos de servidores públicos. Se otorga a la Secretaría de Hacienda la facultad *exclusiva de querellarse*, protegiendo con ello posibles actos de extorsión de servidores públicos que pretendan obtener un beneficio indebido del contribuyente que estén auditando.

Según cálculos del SAT, se han identificado cerca de 9 mil empresas que facturan operaciones simuladas, realizando más de 8 millones de facturas simuladas, que suman 1.6 billones de pesos en operaciones. El daño al fisco es equivalente al 1.4% del Producto Interno Bruto (PIB) nacional. Con estas simulaciones se han evadido al menos 350 mil millones de pesos que pertenecen a la Hacienda Pública.

Por lo que las cifras pueden equivaler a: 221 hospitales; 472,000 ambulancias; 663,000 autos patrulla; 77 segundos-pisos, como el de Periférico; 295 desniveles, como el construido en Mixcoac-Insurgentes; 118 estadios de béisbol, tomando en cuenta el costo del nuevo estadio Alfredo Harp Helú.

De combatir eficazmente estos esquemas de defraudación, se lograría un incremento gradual del PIB, pues se podrían recuperar recursos defraudados en el pasado y desincentivar este tipo de prácticas criminales hacia el futuro.

4. *¿Cómo se consideran los delitos fiscales?*

Los delitos fiscales, dentro del Derecho Penal, se clasifican como delitos especiales, que son aquellos que no se encuentran regulados en el Código Penal Federal (o en algún otro código penal local) sino en una Ley Especial o un Tratado Internacional (Artículo 6o. del Código Penal Federal).

La determinación para que un delito sea perseguible *a petición de parte o por querrela, y aquellos que son perseguibles de oficio, radica en su gravedad*. Continuando con las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que dicha dependencia estará facultada de presentar la querrela correspondiente ante la Agencia del Ministerio Público Federal (AMPF), independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, en aquellos delitos que se encuentran especificados en los Artículos 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 114 A, 114-B, 115 y 115 Bis. Éstos se refieren a:

- a) Delitos de contrabando y equiparables;
- b) Delito de defraudación fiscal;
- c) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes;
- d) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad;
- e) Depositaria infiel;
- f) Delitos cometidos por servidores públicos que visiten o embarguen sin mandamiento escrito.

Dentro de los *delitos fiscales de mayor relevancia* podríamos señalar los referidos a continuación:

- El *contrabando*, que consiste en introducir o extraer mercancías de manera ilegal dentro del país (Artículo 102 del CFF). Las sanciones por este delito van de los tres meses a los nueve años de prisión (Artículo 104 del CFF);

- La *defraudación fiscal*, es la denominación correcta de lo que conocemos como *evasión fiscal*, consiste en no pagar algún impuesto haciendo uso de engaños o aprovechando errores de la autoridad fiscal (Artículo 108 del CFF) y sus sanciones van de los tres meses a los nueve años de prisión;
- La *falsificación de facturas*, que no es como tal una falsificación, sino que se trata de documentos que amparan operaciones que no ocurrieron, castigada de dos a nueve años de prisión (Artículo 113 Bis).

5. *Autonomía entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario*

Este aspecto se traduce en que, a pesar de su naturaleza, los delitos fiscales son investigados por el Ministerio Público y sancionados por el juez penal, como todos los delitos; dejando a la autoridad fiscal únicamente como víctima u ofendido en los procedimientos penales respectivos (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación), siendo indispensable que ésta solicite la persecución del delito a través de la querrela correspondiente.

Aunque la amplitud de la materia fiscal pueda incluir ordenamientos diversos, como todos los que rigen todos los impuestos que existen, así como la prevención del uso de recursos de procedencia ilícita, por lo que todos los delitos señalados en estas normas podrían considerarse fiscales, dentro de este Artículo solo nos referiremos como delitos fiscales a aquellos a los que expresamente se refiere el Código Fiscal de la Federación.

III. EL PROCEDIMIENTO PENAL EN LOS DELITOS FISCALES

1. *La querrela*

El Artículo 92 del CFF indica que la institución que solicitará la acción penal será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SCHP). Para ello, la fracción I de dicho numeral establece que deberá formular previamente una querrela. Ésta es la figura jurídica mediante la cual aquella persona que considere que ha sido víctima de algún delito, se lo hace saber al Agente del Ministerio Público.

Ahora bien, no todas aquellas actitudes que se lleguen a considerar como delitos, para que sean investigados o perseguidos por la autoridad, deben cumplir previamente con el requisito de la querrela. Ésta deberá ser satisfecha sólo en aquellos delitos que el Código Penal Federal u otra ley así lo ordenen.

Esta disposición es de suma gravedad, ya que por ejemplo, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes de Canadá, y el personal acreditado de la SHCP, en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el CFF, realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, revisa la mercancía, así como el pedimento de importación, y determina que el mismo no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitantes le den conocimiento a la SHCP de dicha irregularidad, *estará facultada, si así lo considera pertinente, de presentar la querrela correspondiente ante la AMPF.*

O quizá, continuando con el ejemplo anterior, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez está en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de conformidad con el CFF, la autoridad hacendaria está facultada de querellarse, “independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado”.

Lo delicado de este asunto se agrava, toda vez que dicho criterio también es apoyado por el Poder Judicial Federal, tal y como lo expongo en las siguientes jurisprudencias:

DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA. PARA DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO TUVO CONOCIMIENTO DEL DELITO Y COMPUTAR EL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TÉCNICO CONTABLE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA³.

El Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, ha previsto en su primera parte la prescripción de la acción penal por falta de oportunidad en la formulación de la querrela, en un plazo de tres años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito. Conforme a ello, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en aras de definir el cómputo precisado bajo un criterio objetivo y razonable, así como susceptible de comprobación que dé certeza y seguridad jurídica, sostiene que la constancia que objetivamente revela

³ Tesis 1a./J. 39/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 9, agosto de 2014, t. I, p. 245.

dicho conocimiento es el informe del Servicio de Administración Tributaria (llamado dictamen técnico contable), por ser, prima facie, el que permitiría constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela requerida. Este criterio ha sido establecido de manera expresa en el *séptimo transitorio* de la reforma citada; amén que converge en la interpretación sistemática del analizado precepto legal, en relación con los Artículos 1o., 3o. y 7o. de la *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, al delegar precisamente a dicho órgano la facultad expresa de verificar si existió realmente un delito fiscal bajo el citado informe que debe emitir; además, porque guarda estrecha relación con la querrela que luego debe emitir la autoridad de la Procuraduría Fiscal de la Federación facultada en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional.

Contradicción de tesis 361/2013. Suscitada entre el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 26 de marzo de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos en cuanto a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villagas y Jorge Mario Pardo Rebolledo, respecto del fondo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: José Alberto Mosqueda Velázquez.

Tesis y/o criterios contendientes:

El Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, al resolver el amparo en revisión 124/2012, en el que determinó que el plazo para el inicio del cómputo de los tres años a que refiere el Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, para los delitos perseguibles por querrela, debe considerarse desde la fecha de emisión del dictamen técnico contable emitido

por los peritos adscritos al servicio de administración tributaria, fecha en la que se estima que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuvo conocimiento del delito y del delincuente, y el criterio emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver el amparo en revisión 32/2013, en el que determinó que el término de tres años para que opere la prescripción de la acción penal, se debe computar a partir de que la autoridad hacendaria tuvo conocimiento del delito y del delincuente, precisando que ese momento es cuando tiene lugar el inicio de la visita domiciliaria a la contribuyente.

Tesis de jurisprudencia 39/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha treinta de abril de dos mil catorce.

*QUERRELLA EN DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 82, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, QUE PREVÉ LA COMPETENCIA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE DELITOS FISCALES PARA FORMULARLA Y SUSCRIBIRLA, NO VULNERA EL ARTÍCULO 89, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*⁴.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que el Artículo 89, *fracción I, de la Constitución Federal*, que determina la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, otorga la posibilidad de que éste provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, al estar autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo; sin embargo, dicha facultad reglamentaria está sujeta al derecho fundamental de legalidad, del cual derivan los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. El primero evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas exclusivamente a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto es, prohíbe a la ley delegar el contenido de la materia que tiene que regular por mandato constitucional; el segundo consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Ahora bien, la facultad genérica de la Secretaría

⁴ Tesis 1a. CCLXXI/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, septiembre de 2013, t. 1, p. 995.

de Hacienda y Crédito Público para presentar querellas por delitos cometidos en su perjuicio está prevista en el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, cuerpo normativo expedido por el Congreso de la Unión; de ahí que el Artículo 82, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al reconocer expresamente la competencia de la Dirección General de Delitos Fiscales para formular y suscribir querellas por la comisión de los delitos de defraudación fiscal y contrabando, así como sus respectivos equiparables, no vulnera el Artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, toda vez que cumple con los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, pues la facultad genérica está reconocida expresamente en una Ley Federal (Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación) y, en específico, en el Reglamento (Artículo 82, fracción II, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), con base en esta última.

Amparo directo en revisión 1701/2013. 26 de junio de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE⁵.

Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el Artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querella respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el Artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas, resulta inconcluso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes

⁵ Tesis P/J. 130/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 10.

de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE *QUERRELLA* POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN⁶.

De conformidad con lo previsto en el Artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del Artículo 21 constitucional, incumben al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

⁶ Tesis P/J. 92/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, septiembre de 2000, p. 6.

Ahora bien, en concreto, la diferencia entre un delito que sea perseguible previa querrela es que, solamente la parte agraviada o su legítimo representante, es quienes se encuentran legalmente facultados para acudir ante la AMPF.

Estos delitos son establecidos específicamente por la ley, mientras que los demás requieren de una denuncia y se persiguen de oficio. Hablamos de aquellos delitos que, basta que la AMPF tenga conocimiento de su probable existencia, por cualquier medio, para que lo persiga. *Ejemplo*, en materia fiscal, si el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al realizar alguna visita al contribuyente, intuye que hay elementos que presuman la probable existencia de algún delito fiscal de los que se persiguen de oficio (tales como contrabando, contrabando calificado, defraudación fiscal calificada, alteración o destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, etcétera), bastará que dé noticia, no a la SHCP, sino a la AMPF, y ésta iniciará la averiguación previa correspondiente. La cual deberá ser satisfecha sólo en aquellos delitos en que el Código Penal Federal, u otra ley, así lo ordene.

La determinación para que un delito sea perseguible, a petición del Artículo 114 del Código de Procedimientos Penales es grave, ya que, verbigracia, si una empresa comercializadora importa un contenedor de playeras deportivas procedentes de Canadá, y el personal acreditado de la SHCP, en ejercicio de sus facultades de comprobación otorgadas por el CFF, realiza una visita en el domicilio fiscal de esta empresa, revisa la mercancía, así como el pedimento de importación, y determina que no cumple con todos los requisitos legales, en el momento en que los visitantes hagan del conocimiento de la SHCP dicha irregularidad, estará facultada, si así lo considera pertinente, para presentar la *querrela* correspondiente. O bien, el representante legal de la empresa está dando trámite al procedimiento administrativo en materia aduanera, o tal vez, en pleno juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el CFF, la autoridad hacendaria está facultada de querrellarse, “independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que, en su caso, se tenga iniciado”.

2. La libertad provisional bajo caución

En los delitos que el CFF establece que se persiguen por querrela, la SHCP tiene la facultad de solicitar discrecionalmente al Ministerio Público Federal (MPF), el

sobreseimiento del proceso judicial, el cual se inicia desde el momento en que el juez emite el auto de radicación del expediente y, por ende, se inicia la etapa de instrucción. Al respecto, cabe hacer algunas precisiones.

Si bien es cierto que, el CFF otorga a la SHCP la facultad de solicitar al MPF el sobreseimiento, debe hacerse hincapié en que esta solicitud es de carácter *discrecional*; por lo tanto, no obligatoria por parte de la autoridad fiscal. Ésta se basa en el sentido de que, si bien es cierto, como veremos más adelante, la solicitud del sobreseimiento de la causa penal procedería una vez que el contribuyente hubiese pagado lo adeudado, o bien lo hubiese garantizado, según el criterio de algunos Tribunales Colegiados de Circuito, una cosa es el subsanar el perjuicio al fisco, y otra es la subsistencia de la responsabilidad penal. En otras palabras, el ilícito penal, si se cometió a ojos de la autoridad, independientemente de que el contribuyente pague el detrimento al fisco.

Ahora bien, el propio CFF otorga la oportunidad al procesado que, en lugar de realizar el pago al que se hace referencia en el párrafo anterior, otorgue la garantía suficiente y satisfactoria a criterio de la SHCP.

Otro aspecto que es importante destacar: dicha solicitud de sobreseimiento deberá hacerse antes de que el MPF realice sus conclusiones. Es la parte procesal en donde éste precisará cuáles son, para él, los hechos que constituyen delito, solicitarán la aplicación de las sanciones correspondientes, la reparación del daño y la fundamentación legal en la que se basa para todo lo anterior. Resulta ilustrativa la siguiente tesis:

*SOBRESEIMIENTO DE PROCESOS SEGUIDOS POR DELITOS FISCALES. REQUIERE PETICIÓN EXPRESA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*⁷.

El Artículo 92, fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación prevé que procede el sobreseimiento del proceso penal respectivo, a petición expresa de la mencionada ofendida, siempre y cuando el encausado haya pagado las contribuciones y los recargos respectivos, o cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría; por tanto, para decretarlo, no procede la aplicación del Artículo 93, párrafo segundo, del Código Penal Federal, que establece la extinción de la acción

⁷ Tesis III.2o.P6 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, diciembre de 2012, t. 2, p. 1564.

penal, ante el perdón del ofendido, esto es, cuando existe manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho, puesto que no resulta aplicable supletoriamente a la disposición del Código Fiscal de la Federación aludida, pues en esta materia, para considerar que se otorgó el perdón del ofendido es necesario que ello se exteriorice expresamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que se trata de una facultad discrecional, y no así de una obligación exigible por parte del activo de esa clase de antisociales, esto es, la ofendida tiene libre albedrío para decidir si aun cubiertos tales adeudos, resulta oportuno se continúe con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable; por tanto, atento al principio de especialidad, conforme al cual la norma especial suple a la general, deberá prevalecer la aplicación del precepto legal mencionado en la ley especial, conforme al Artículo 6o., párrafo segundo, del código sustantivo invocado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 7/2012. 31 de mayo de 2012. Mayoría de votos. Disidente: José Luis González. Ponente: María de los Ángeles Estrada Sedano, secretaria de tribunal autorizada en términos del Artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Omar Humberto Romero Romero.

Sin embargo, el ya de por sí complicado y quisquilloso procedimiento antes expuesto, se ve aún agravado por lo siguiente. En efecto, el Artículo 399 del Código de Procedimientos Penales (CFPP) establece la posibilidad de que todo inculpa-do tendrá el derecho, durante la integración de la averiguación previa, o dentro del proceso penal, de solicitar su libertad provisional, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que garantice el monto estimado de la reparación del daño...;
- II. Que garantice las sanciones pecuniarias que, en su caso, puedan imponerse;
- III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y,
- IV. Que *no se trate de alguno de los delitos calificados como graves* en el Artículo 194.

Y si nos remitimos al Artículo 194, veremos que establece:

Se califican como delitos graves, para todos los efectos legales, por afectar de manera importante valores fundamentales de la sociedad, los previstos en los ordenamientos legales siguientes:

...

VI. Del Código Fiscal de la Federación, los delitos siguientes:

1) *Contrabando y su equiparable*, previstos en los Artículos 102 y 105, fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del Artículo 104; y,

2) *Defraudación fiscal y su equiparable*, previstos en los Artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del Artículo 108, exclusivamente cuando sean calificados...

La tentativa punible de los ilícitos penales mencionados en las fracciones anteriores, también se califica como delito grave.

Es decir, aquel individuo que simplemente se encuentre sujeto a una investigación por parte del MPF, o bien que ya se encuentre dentro de un proceso penal, y que aparentemente hubiese realizado actos que hagan presumir la existencia de los delitos enumerados en la fracción VI del Artículo 194 citado, no podrá ser liberado provisionalmente bajo caución o, lo que es lo mismo, no podrá ser liberado bajo fianza.

Ejemplo, se situarán en la hipótesis normativa establecida por la fracción VI del Artículo 194, aquellos sujetos que cometan el delito de contrabando, o bien que comercialicen o tengan en su poder mercancía extranjera que no sea de su uso personal, sin la documentación que demuestre su legal estancia en el país, o bien, que tengan en su poder mercancías extranjeras de tráfico prohibido, siempre y cuando el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, exceda de \$500,000.00, respectivamente, o si ambas suman la cantidad de \$750,000.00. En el caso de mercancías extranjeras de tráfico prohibido, el individuo caerá en el supuesto del precepto 194, por el solo hecho de poseerlas.

Otro supuesto es aquél en que el sujeto que comete el delito de defraudación fiscal, entendiéndose como tal cuando, con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

O también, cuando se realicen actividades que hagan presumir la existencia de un delito de defraudación fiscal calificada, la cual ocurrirá si se utilizan documentos falsos, si se omiten reiteradamente la expedición de comprobantes; entendiéndose por conducta reiterada, cuando el contribuyente, dentro de un lapso de cinco años, haya sido sancionado por lo menos ya en una ocasión; haya manifestado datos falsos para obtener una devolución que no le correspondía; no lleve los sistemas o registros contables obligatorios y haya omitido contribuciones retenidas o recaudadas.

También se ubicarán en el supuesto de la fracción VI del Artículo 194, aquellos sujetos que presenten las declaraciones con deducciones inexistentes o bien, con ingresos menores de los percibidos realmente.

De igual forma, aquellas personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente o estén dedicadas a actividades empresariales, cuando en un ejercicio tengan erogaciones mayores a los ingresos declarados. Al igual que aquellas personas que omitan enterar, dentro del plazo legal, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado. O en su defecto, simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido. También, quienes sean responsables de omitir la presentación, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio y, por ende, dejen de pagar la contribución correspondiente, etcétera.

Se hace hincapié que, en los casos de defraudación fiscal calificada, no se tendrá el derecho a la libertad provisional bajo caución, cuando el monto de lo defraudado exceda de los \$500,000.00. Debe hacerse la aclaración que, la caución que el procesado deba otorgar, a fin de obtener su libertad provisional, es totalmente independiente de la garantía del interés fiscal. Esto es debido a que ambas tienen una finalidad diferente.

La ventaja adicional que se podría obtener al garantizar el interés fiscal es que, a solicitud del inculpado, podría lograrse, en su caso, la reducción de la caución hasta en un 50%, siempre y cuando existieran razones suficientes para ello.

Por otra parte, la reforma aprobada y publicada señala que el fenómeno de la defraudación fiscal debe ser reconocido como una cuestión de delincuencia organizada, que atenta contra la seguridad nacional, siendo el punto total del De-

creto que entró en vigor el día 1º. de enero de 2020, el cual incluye los delitos de defraudación fiscal establecidos en los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, así como el delito específico de enajenación y adquisición de facturas simuladas, establecido en el Artículo 113 Bis del mismo ordenamiento, en el catálogo de delitos que constituyen la figura penal de delincuencia organizada.

Además, dispone que la comisión de los delitos fiscales calificados son actos que atentan contra la seguridad de la nación.

3. *La prescripción*

Como bien es sabido, la prescripción o la *prescriptio*, como dirían los romanos, es la pérdida o la ganancia de un derecho, o la pérdida de una obligación por el solo transcurso del tiempo. En el Derecho nada es automático, por lo que forzosamente se necesitará la declaración judicial.

En términos generales, el CFF indica que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribirá en un período de *tres años*, contados a partir del día en que la SHCP tenga conocimiento del delito y del delinciente. Y en caso de que la autoridad fiscal no tuviese conocimiento, el delito prescribirá en *cinco años*, los cuales se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. Y en los demás casos, se ajustará la prescripción a lo que establece el Código Penal Federal (CPF). La prescripción producirá su efecto, aunque no la alegue como excepción, el acusado. Los jueces la suplirán de oficio en todo caso, tan luego como tengan conocimiento de ella, sea cual fuere el estado del proceso.

Artículo 100. El derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años. Con excepción de lo dispuesto por los Artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades, y se contarán:

- I. A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;
- II. A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
- III. Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y
- IV. Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

La prescripción de las acciones se interrumpirá por las actuaciones que se practiquen en averiguación del delito y de los delincuentes, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada. Si se dejare de actuar, la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia.

La prescripción de las acciones se interrumpirá también por el requerimiento de auxilio en la investigación del delito o del delincuente, por las diligencias que se practiquen para obtener la extradición internacional y por el requerimiento de entrega del inculpado que formalmente haga el Ministerio Público de una entidad federativa al de otra, donde aquél se refugie, se localice o se encuentre detenido por el mismo o por otro delito. Al respecto, se reproduce la siguiente tesis:

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA. CONFORME A LA REGLA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 31 DE AGOSTO DE 2012, LA PRESENTACIÓN DE ESE REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (SHCP) NO INTERRUMPE EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA QUE OPERE⁸.

Hechos: El quejoso promovió amparo indirecto contra la negativa del Ministerio Público de decretar la prescripción de la acción penal en el delito imputado (defraudación fiscal en grado de tentativa) y, por ende, el no ejercicio de la acción penal; el Juez de Distrito negó la protección constitucional y en su contra interpuso el recurso de revisión, en el que refirió que las consideraciones del Juez recurrido eran erróneas, porque la querrella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no interrumpe el plazo para computar la prescripción de la acción penal.

⁸ Tesis I.7o.P.133 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 85, abril de 2021, t. III, p. 2315.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que conforme a la regla prevista en el Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 31 de agosto de 2012, la presentación de la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no interrumpe el cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal en delitos fiscales que requieren ese requisito de procedibilidad.

Justificación: El cómputo del plazo para que opere la prescripción de la acción penal comienza una vez que se satisface el requisito de procedibilidad –querrela–, el cual taxativamente es de 5 años, conforme lo señala el segundo párrafo del Artículo 100 mencionado; momento a partir del cual se seguirán las reglas señaladas para los delitos que se persiguen de oficio, establecidas en el Código Penal Federal, como lo dispone el último párrafo del citado precepto. Por ende, de acuerdo con la actual redacción del referido Artículo 100, los acontecimientos que sí interrumpen el ejercicio de la acción penal son las hipótesis que se especifican en los diversos Artículos 110 y 111 del Código Penal Federal, como las actuaciones que se practiquen en la investigación y de los imputados, aunque por ignorarse quiénes sean éstos no se practiquen las diligencias contra persona determinada, si se dejare de actuar –caso en que la prescripción empezará a correr de nuevo desde el día siguiente al de la última diligencia– o cuando las actuaciones se practiquen después de que haya transcurrido la mitad del lapso necesario para la prescripción. En este sentido, si se tiene en cuenta que tratándose de delitos fiscales, la presentación de la querrela lo único que interrumpe es el plazo para que no precluya el derecho de la institución hacendaria para satisfacer ese requisito de procedibilidad, entonces, debe concluirse que no suspende o interrumpe el ejercicio de la acción penal, porque una vez que se ejerce ese derecho en tiempo y forma, el término para la prescripción inicia; de ahí que la querrela de la parte ofendida no puede suspender algo que no ha iniciado y que precisamente cobra vida jurídica con su presentación.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 86/2020. 12 de noviembre de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Lilia Mónica López Benítez. Secretario: Daniel Dámaso Castro Vera.

4. *La substitución y conmutación de sanciones*

Comenzaremos por mencionar que, si bien es cierto que, tanto en el lenguaje coloquial como en el jurídico estos dos términos podrían ser sinónimos; pero respecto a su fuente, en el ámbito del Derecho, son diferentes: la conmutación le compete al Ejecutivo otorgarla, mientras que la substitución, al Poder Judicial.

El CFF establece que no procederá ni la sustitución ni la conmutación de la sanción cuando se trate de delitos de contrabando y aquellos consistentes en comercializar, adquirir o tener en su posesión mercancía extranjera que no sea para uso personal, de manera ilegal en el país; o tenga mercancías de tráfico prohibido; o por la comisión de dichos delitos, cuando el daño al fisco federal sea de más de \$500,000.00 por la omisión del pago de impuestos o de cuotas compensatorias, cada uno; o bien, si ambas omisiones exceden la suma de \$750,000.00.

Igual suerte correrán aquéllos que hubiesen cometido el delito de defraudación fiscal, o defraudación fiscal calificada; o bien, los que hubiesen consignado en las declaraciones fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los reales; o que perciban dividendos, honorarios o en general presten un servicio personal independiente, o que estén dedicados a actividades empresariales, cuando realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados; que omitan enterar al fisco federal, dentro del plazo legal, las cantidades que por concepto de contribuciones hubieren retenido o recaudado; que se beneficien indebidamente de un estímulo fiscal; que simulen uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; que no presenten declaraciones en un período mayor a 12 meses, dejando de pagar los impuestos correspondientes, etcétera, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de \$750,000.00.

En los demás casos, por lo tanto, sí procedería la substitución y conmutación de la pena, siempre y cuando el condenado demuestre que los créditos fiscales están debidamente cubiertos, o garantizados

Es pertinente hacer la aclaración de que los castigos por desobedecer la ley fiscal se dividen en dos categorías: las primeras son las *infracciones*, que son aquellas que por su gravedad únicamente se castigan con multas u otras sanciones económicas, y los *delitos* que se castigan con prisión. Sobre el particular, se refieren los siguientes criterios jurisdiccionales:

SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101

DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS PROSCIBE, ES INAPLICABLE AL ILÍCITO CONTENIDO EN EL DIVERSO PRECEPTO 110, FRACCIÓN V, DEL MISMO ORDENAMIENTO⁹.

El delito previsto en el Artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación es de carácter fiscal, por establecerse en el ordenamiento mencionado, pero el bien jurídico tutelado se relaciona con obligaciones formales a cargo de los contribuyentes (registrar su domicilio fiscal) para efectos del control hacendario de los datos inherentes a sus sujetos obligados, sin que tenga una vinculación inmediata con la falta de pago de créditos fiscales y, por ende, con la garantía del interés fiscal. Por otra parte, el Artículo 101 del propio código, que proscribire la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, al ser de carácter restrictivo, debe interpretarse con base en los principios de mínima intervención y de legalidad en materia penal, atento al bien jurídico que tutela; esto es, la proscripción a que alude sólo se actualiza en los supuestos normativos y bajo las condiciones que expresamente establece. En consecuencia, si el precepto inicialmente citado no tiene una repercusión directa con adeudos fiscales a cargo del sentenciado, entonces, no se actualiza la porción del propio numeral 101 que dispone: "En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.," por lo cual, respecto del delito indicado procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio contenido en el Código Penal Federal, que es la regla general aplicable a cualquier sentenciado.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 209/2018. 28 de junio de 2018. Unanimidad de votos, con voto concurrente del Magistrado Jorge Mercado Mejía, quien difiere del sentido de la tesis. Ponente: Jorge Mercado Mejía. Secretaria: Dulce Guadalupe Canto Quintal.

SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. EL ÓRGANO JURISDICCIONAL, AL MOMENTO DE DETERMINAR CUÁL ES EL

⁹ Tesis XXVII.3o.95 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, t. IV, p. 2658.

ADEUDO QUE DEBE QUEDAR CUBIERTO O GARANTIZADO A FAVOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA LA PROCEDENCIA DE DICHOS BENEFICIOS, DEBE TOMAR EN CUENTA EL IMPORTE DEMOSTRADO EN EL PROCESO PENAL, INDEPENDIENTEMENTE DEL ACREDITADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO¹⁰.

La autonomía entre los procedimientos administrativo y penal se refleja en la imposición de sus sanciones, pues ante infracciones a leyes o reglamentos fiscales sólo se toma en cuenta el primero y se imponen las correspondientes a tal rubro, sin perjuicio de la aplicación de las que la autoridad jurisdiccional, en su caso, pudiera imponer por las responsabilidades de naturaleza penal. Aunado a lo anterior, ambas materias persiguen fines distintos, pues mientras una tiende al cobro de impuestos y contribuciones omitidas con base en una determinación fiscal emitida por la autoridad hacendaria, la otra atañe a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido y, en su caso, al pago de la reparación del daño, lo que se traduce en que ambas se rijan bajo sus propias reglas y que lo resuelto en una no pueda influir en la otra. Bajo esta perspectiva, el vocablo "adeudo" a que se refiere el Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que para la procedencia de la condena condicional, sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, además de los requisitos establecidos en el Código Penal Federal será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debe entenderse, para efectos jurídicos penales, como el importe demostrado en el proceso penal que el sentenciado, declarado culpable, en caso de allanarse a alguno de los sustitutivos o beneficio penal, deberá cubrir al fisco federal, independientemente del acreditado en el procedimiento administrativo que tiene repercusiones únicamente en ese ámbito; de ahí que el crédito fiscal que en éste se hubiere demostrado, incluyendo su actualización (con recargos), sólo incide directamente en dicha materia, no así en la penal. En ese sentido, el órgano jurisdiccional, para brindar mayor seguridad jurídica al enjuiciado, al momento de determinar cuál es el importe del adeudo al fisco federal, para efectos de la procedencia de los citados beneficios, debe tomar en cuenta únicamente el importe demostrado en el proceso penal. Sin que sea obstáculo lo dispuesto por el mencionado

¹⁰ Tesis XVII.1o.PA. J/1 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 3, p. 1738.

Artículo respecto a que “será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, pues acorde con el sistema de legalidad y seguridad jurídica establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal expresión no puede interpretarse como una atribución caprichosa en manos de la dependencia aludida, sino de conformidad con nuestro orden jurídico la interpretación conforme a los postulados constitucionales no puede ser otra que una vez determinado el monto para efectos del procedimiento penal, su pago o la idoneidad de la garantía deberá valorarse fundada y motivadamente por la autoridad administrativa en cuanto a la satisfacción de dicho adeudo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 316/2011. 14 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Martín Hernández Simental. Secretaria: Rosalba Salazar Luján.

Amparo directo 350/2011. 21 de octubre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Martín Hernández Simental. Secretaria: Rosalba Salazar Luján.

Amparo directo 415/2011. 15 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

Amparo directo 1/2012. 2 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

Amparo directo 57/2012. 26 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Martínez Calderón. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DELITOS FISCALES. PARA SU PROCEDENCIA SÓLO DEBEN CUBRIRSE O GARANTIZARSE A FAVOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO LOS ADEUDOS QUE PROVENGAN DIRECTAMENTE DEL ILÍCITO POR EL QUE SE SIGUIÓ EL PROCESO PENAL Y NO LOS CRÉDITOS QUE DERIVEN DEL IMPAGO DE CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS, AUN CUANDO GUARDEN UNA RELACIÓN INDIRECTA¹¹.

De la *contradicción* de tesis 40/99 que dio lugar a la jurisprudencia 1a./J. 13/2002, consultable en la página 195 del Tomo XV, abril de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: “*DELITOS FISCALES. PARA LA PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMU-*

¹¹ Tesis VII.2o.(IV Región) 1 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 2084.

TACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, SE REQUIERE LA MANIFESTACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO.”; se advierten las proposiciones siguientes: 1) En la legislación tributaria federal, algunos ilícitos fiscales sólo se encuentran previstos como infracciones y, en ocasiones, dada su gravedad, también como delitos; de ahí que el legislador considere a una determinada conducta como infracción, a la vez que como delito, lo que origina la jurisdicción del Juez y la del órgano administrativo, con los respectivos procedimientos y sanciones, los cuales son independientes; 2) Ambos procedimientos persiguen fines distintos, pues mientras el penal tiende a la imposición de la pena de prisión (competencia de las autoridades judiciales), el administrativo atañe al cobro de contribuciones omitidas, lo que se traduce en que los dos se rijan bajo sus propias reglas; y, 3) El término “adeudo fiscal”, a que alude el Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación –el cual debe cubrirse o garantizarse para gozar de los beneficios que estatuye la norma penal federal–, comprende tanto las contribuciones que se hubieren dejado de pagar a la hacienda pública, como los aprovechamientos y accesorios que deriven de aquéllas, esto es, las sanciones económicas y los recargos. En ese contexto, para que proceda la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, sólo deben cubrirse o garantizarse a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los adeudos que provengan directamente del ilícito por el que se siguió el proceso penal y no los créditos que deriven de otros motivos en general, tales como: el impago de contribuciones y sus accesorios, pues aun cuando guarden relación indirecta con los primeros, para efectos del proceso penal únicamente son relevantes aquellas conductas que sustentan la sentencia de condena impuesta. Lo anterior porque del Artículo 92, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, se colige la independencia que revisten los procedimientos administrativos que la autoridad hacendaria entabla contra los contribuyentes por adeudos fiscales, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, aunado a que de las tres fracciones del citado Artículo, en relación con el resto del capítulo correspondiente a los delitos fiscales, se concluye que no todos los previstos en el código tributario traen aparejado un perjuicio económico al fisco.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Amparo directo 533/2011. 7 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Fernando Hernández Bautista. Secretario: José Antonio Belda Rodríguez.

IV. DELITO EN MATERIA FISCAL

1. *Concepto*

El delito es “el acto u omisión que sancionan las leyes penales”. Esto de conformidad con lo que ordena el Artículo 7o. del CPF. Si analizamos el Código Fiscal de la Federación (CFF), podemos ver que en ninguno de sus apartados se define qué es un delito en materia fiscal.

El Artículo 7o. invocado impone, de una manera tajante, que el delito es todo acto u omisión que sancionan las leyes penales. Por lo tanto, determinadas conductas dentro de la legislación penal no podrían ser consideradas como delitos.

Sin embargo, es el propio CPF, en su Artículo 6o. el que ofrece el sustento legal requerido: “Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general”.

Por lo tanto, constituye un delito en materia fiscal el acto u omisión que es determinado como tal y sancionado por las leyes fiscales. Y en especial, por el CFF, el cual es el ordenamiento que estipula la conducta que podría ser considerada como delito y sus correspondientes sanciones.

2. *El bien jurídico tutelado*

Toda disposición penal es creada con la finalidad de proteger aquello que la sociedad ha considerado como de sumo valor. De allí que existen normas jurídico-penales, que tienden a proteger el aspecto patrimonial, otras la integridad física, la salud, la honra, etcétera, lo que se traduce en el bien jurídico tutelado.

En materia fiscal, el bien jurídico tutelado no es solamente el patrimonial, sino que es el interés público el que se protege. En efecto, por mandato constitucional es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos tanto de la

Federación como de los Estados y de los municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Es decir, la obligación que tienen los mexicanos de realizar dicha contribución a los gastos públicos, es de interés nacional; ya que con los ingresos que se lleguen a recaudar, el Estado los encauza para satisfacer las necesidades y prioridades de la nación, tales como creación de infraestructura energética, de vías y medios de comunicación, educación, salud, cultura, deporte, entre otros.

Por tal motivo, el hecho de no contribuir con los gastos públicos es considerado como una infracción –dicho en lato sensu– extremadamente grave; como dirían los romanos, una falta de *lesae maiestatis*; de tal manera que esta falla, en nuestro Derecho, es considerada como un delito.

3. La responsabilidad en los delitos fiscales

El CFF establece un catálogo de quiénes deberán ser considerados como responsables o corresponsables en los delitos fiscales, a saber:

- I. Concierten la realización del delito;
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley;
- III. Cometan conjuntamente el delito;
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo;
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión;
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

El anterior catálogo se puede encontrar en el Artículo 95 del citado Código. Como se podrá observar, y a reserva que realice el comentario respectivo en el apartado siguiente, la redacción de este precepto, es sumamente ambigua. Si analizamos detenidamente la composición de las anteriores fracciones, notaremos que en todas ellas bien podría encuadrarse los actos que realice un asesor contable, jurídico, financiero o cualquier otro que proporcione algún tipo de consejo profesional. Imaginemos que una persona, física o moral, contrata los servicios profesionales de un despacho jurídico o jurídico-contable con el fin de obtener asesoría profesional sobre la estructura de una estrategia fiscal. *Continuando con el ejemplo*, hipotéticamente el asesor fiscal, dentro del marco de la legalidad, asesora a su cliente una determinada forma de estrategia fiscal, y la autoridad consi-

dera que posiblemente los resultados de dicha asesoría pueden ser constitutivos de algún delito; la querrela o la denuncia bien puede enderezarse no sólo contra el propio contribuyente, sino también en contra de aquél o aquéllos que lo asesoraron, o sea, a criterio de la autoridad fiscal, de sus cómplices.

4. *La tentativa*

En este caso, la o las personas involucradas en el delito, tienen el *animus* de llevarlo a cabo. Es más, han realizado todo lo conducente para lograr el objetivo; sin embargo, el resultado no se da, ya sea porque el proceso de sucesos que tienen el objetivo de producir el delito se interrumpe, o bien porque simplemente no se obtiene el resultado esperado, a pesar de la no interrupción de los actos previos.

En este caso, si dicha interrupción, o bien el resultado esperado, no se obtiene por causas ajenas a la voluntad de los actores, se dirá que hubo tentativa de delito y, por lo tanto, será punible.

El propio CFF establece que la tentativa se sancionará con prisión hasta de las dos terceras partes de la pena que llegara a corresponder al delito del que se trate, si éste se hubiese consumado.

De igual manera, ordena que en caso de que el autor del delito hubiese desistido de su ejecución, no se impondrá sanción alguna, salvo que los hechos llevados a cabo, por sí mismos, constituyan algún delito. *Ejemplo*, un empresario contrata a un asesor fiscal, con el fin de que le ayude a evadir el pago de impuestos. Se llevan a cabo las juntas o reuniones para discutir la mejor manera de realizar la evasión, se llenan las declaraciones, o quizá declaraciones complementarias, se realizan los contratos que soporten jurídicamente la operación, se elaboran y firman los cheques, pero finalmente la prudencia y la honestidad acaba por imponerse a ambos, *y deciden no llevar a cabo tal ilícito*. Ninguna de las acciones que llevaron a cabo, por sí mismas, constituyen algún delito, ya que las declaraciones nunca se presentaron, y los cheques nunca salieron de la oficina del contribuyente, así como tampoco se firmaron los contratos. Por lo tanto, con fundamento en el último párrafo del Artículo 98 del CFF, no hay delito que perseguir.

Por otra parte, el Código Penal Federal, en el Capítulo II, refiere a la tentativa en los siguientes términos:

Artículo 12. Existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

Para imponer la pena de la tentativa el juez tomará en cuenta, además de lo previsto en el Artículo 52, el mayor o menor grado de aproximación al momento consumativo del delito.

Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

5. *El delito continuado*

El Artículo 99 del CFF establece que: “el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad”.

Esta figura del Derecho Penal, da pauta para distinguir entre tres clases de delito, en cuanto a la multiplicidad de acciones y de resultados:

- a) *Instantáneo*. En el momento que se efectúa una sola acción y el resultado se agota en ese mismo momento. *Ejemplo*, haber introducido ilegalmente al país una mercancía de procedencia extranjera;
- b) *Continuo*. En el momento en que se realiza una acción delictiva y el resultado se va consumando a lo largo del tiempo;
- c) *Continuado*. Recuperando el *ejemplo* de la introducción ilegal al país de mercancía, el sujeto que introdujo la mercancía, no sólo verificó esta acción, sino que, además, la almacenó en un local clandestino. Ese almacenaje es un delito continuo. Finalmente, el delito continuado se caracteriza porque se llevan a cabo diversas acciones ilícitas, todas ellas encaminadas a producir un solo resultado punible. Siguiendo con este *ejemplo*, el sujeto que, para realizar el contrabando, falsificó informes y documentos, soborna e introduce ilegalmente la mercancía, la almacena y la transporta, etcétera; realiza acciones que son diversas entre sí, y por lo tanto de diversa gravedad, pero todas van encaminadas a un solo resultado: evadir el pago de los impuestos correspondientes.

La *ratio legis*, el motivo de la conceptualización de este tipo de delito, fue precisamente para evitar la acumulación exagerada de las penas. En estos tipos de delitos, la pena podrá ser incrementada hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

6. Los delitos fiscales en particular

El catálogo de los delitos de índole fiscal lo establece el Capítulo II del Título IV del CFF y, en especial, de los Artículos 102 al 115 BIS. Estos delitos son:

- a. Contrabando;
- b. Equiparables al contrabando;
- c. Omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares;
- d. Contrabando calificado;
- e. Defraudación fiscal;
- f. Defraudación fiscal equiparada;
- g. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes;
- h. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad;
- i. Depositaria infiel;
- j. Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización;
- k. Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito;
- l. Amenazas por servidores públicos de realizar denuncias o querellas;
- m. Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos;
- n. Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados;
- o. Comercializar o transportar gasolina o diésel sin especificaciones.

Como podrá observarse, el catálogo de los delitos fiscales en particular es muy amplio, ya que comprende más de 30 diferentes delitos, por lo que nos abocaremos a analizar brevemente aquellos que considero que podrían ser los más comunes, tales como: *a. b. c. y d: Contrabando y delitos equiparables al contrabando, defraudación fiscal, omitir la declaración en aduana de cantidades superiores a treinta mil dólares.*

A. *Contrabando y delitos equiparables*

El tipo penal de contrabando se encuentra establecido en el Artículo 102 del CFF.

Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el Artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de \$195,210.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del Artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del Artículo 103 de este Código, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior.

Artículo 103. Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

- I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera

- que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.
- II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.
 - III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignaciones en los manifiestos o guías de carga.
 - IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.
 - V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
 - VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
 - VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
 - VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
 - IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.
 - X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.
 - XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida treinta días después del plazo máximo establecido para ello.
 - XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal.

- XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.
- XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.
- XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el Artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando este ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.
- XVI. Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.
- XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el Artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía fueron retornadas al extranjero, fueron trans-

feridas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

- XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del Artículo 106 de la Ley Aduanera.
- XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los Artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el Artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.
- XX. No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.
- XXI. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este Artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

- I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,314,320.00.
- II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$876,220.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$1,314,320.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los Artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Artículo 105. Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

- I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.
- II. (Se deroga).
- III. (Se deroga).
- IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
- V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el Artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

- VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del Artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.
- VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.
- VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.
- IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.
- X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

- XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.
- XII. Señale en el pedimento la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior, salvo los casos en que sea procedente su rectificación, o cuando estos datos o los señalados en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no se pueda localizar al proveedor o al productor, el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador.

No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

- XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada. No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

- XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el Artículo 38 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

- XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.
- XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.
- XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

El primer numeral citado establece que no se formulará la declaratoria a la que se refiere en la fracción II del Artículo 92, si el monto de la omisión no rebasa la cantidad indicada o del 10% de los impuestos causados, el que resulte mayor.

Pero tal vez lo más importante radica en personas que se dedican a la comercialización de bienes procedentes del extranjero, o que importen insumos para su industria, ya que procederá la acción penal en los casos que, por una inexacta clasificación arancelaria, se dejara de pagar más del 55% en el pago de los impuestos, derivada por una diferencia en el criterio de interpretación de las tarifas correspondientes, siempre que la descripción, naturaleza y demás características de la mercancía hubiesen sido manifestadas a la autoridad: puede existir la presunción de este delito.

El Artículo 103 establece supuestos en los que se puede llegar a la presunción en la comisión del delito de trato, derivada de la operación diaria de algunas empresas (últimos cinco supuestos que marca dicho numeral).

Cabe hacer notar, cometerán delito de contrabando quienes introduzcan mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

En relación a este delito y sus modalidades, traemos a colación las siguientes tesis:

*CONTRABANDO PRESUNTO. EL ARTÍCULO 103 FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ ESE DELITO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN SU VERTIENTE DE ESTÁNDAR DE PRUEBA*¹².

El referido precepto, al prever que se presume cometido el delito de contrabando cuando se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación aduanera que acredite que se sometieron a los trámites previstos en la ley de la materia para su introducción al territorio nacional, no vulnera el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de estándar de prueba. En efecto, la presunción de inocencia, como estándar probatorio o regla de juicio, puede entenderse como una regla que ordena a los jueces la absolución de los inculpados cuando durante el proceso no se hayan aportado pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y la responsabilidad de la persona. En ese sentido, aun cuando el Artículo 103, fracción II, del Código Fiscal de la Federación prevé la presunción de la comisión del delito de contrabando, lo cierto es que dicha presunción no es absoluta, ya que dentro de la dinámica del procedimiento penal el sujeto activo está en posibilidad de demostrar que la introducción del vehículo se hizo cumpliendo con todos los requisitos que exige la Ley Aduanera, mediante la exhibición de la documentación respectiva. Así, el delito de contrabando presunto tiene el rasgo distintivo de requerir para su configuración la actuación pasiva del sujeto imputado, esto es, la conducta reprochada sólo se subsumirá en la hipótesis normativa prevista en el Artículo 103 en estudio cuando el imputado no allegue al juez de la causa los elementos que corroboren la atipicidad de su conducta y el Ministerio Público, por su parte, acredite los elementos que demuestren la comisión del ilícito. Además, el precepto en cita no releva al

¹² Tesis 1a./J. 56/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIII, agosto de 2013, t. 1, p. 284.

juzgador de la obligación de cerciorarse, al valorar el material probatorio disponible, de que estén desvirtuadas las hipótesis de inocencia efectivamente alegadas por la defensa en el juicio y, al mismo tiempo, descartar la existencia de contraindicios que den lugar a una duda razonable sobre la hipótesis de culpabilidad sustentada por la parte acusadora.

Amparo directo en revisión 2756/2012. 17 de octubre de 2012. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Amparo directo en revisión 2760/2012. 24 de octubre de 2012. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Alfonso Francisco Trenado Ríos.

Amparo directo en revisión 3099/2012. 13 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Francisco Octavio Escudero Contreras.

Amparo directo en revisión 125/2013. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: José Alberto Mosqueda Velázquez.

Amparo en revisión 148/2013. 8 de mayo de 2013. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 56/2013 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintidós de mayo de dos mil trece.

Contrabando equiparado, elementos probatorios

*CONTRABANDO EQUIPARADO. NO SE CONFIGURA LA HIPÓTESIS DE FACILITAR A UN TERCERO NO AUTORIZADO UN VEHÍCULO INTERNADO TEMPORALMENTE AL PAÍS, PREVISTA EN LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 105 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI EL ACTIVO LO PRESTÓ A AQUEL PARA SU USO MOMENTÁNEO O PARA UNA FINALIDAD DETERMINADA*¹³.

El delito de que se trata no se configura si el activo prestó a un tercero no autorizado el vehículo que internó temporalmente al país para su uso momentáneo o para una finalidad determinada, pues de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, “facilitar” significa “proporcionar o entregar”, que en su connotación jurídica implica

¹³ Tesis VII.1o.PT.7 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXII, julio de 2013, t. 2, p. 1361.

entregar o proporcionar algo o una cosa; “uso”, representa “acción y efecto de usar” y “usar” quiere decir disfrutar uno de una cosa, ejecutar o practicar alguna cosa habitualmente o por costumbre; de lo que se deduce que cuando el legislador introdujo en el tipo penal la connotación facilitar para su uso, se refirió a que comete ese delito el importador de un vehículo internado temporalmente al país, que lo proporcione a un tercero para que lo disfrute habitualmente o para que disponga del bien en un tiempo más o menos prolongado, pues ahí es donde se desnaturaliza el fin por el que se permite a una persona introducir temporalmente al país un vehículo extranjero, y de ese modo es cuando el Estado puede perder el control de éste, es por ello que el Artículo 106, fracción II, inciso e), de la Ley Aduanera dispone que el vehículo importado temporalmente al país, deberá ser conducido en territorio nacional por el propietario (importador), su cónyuge, hijos, padres o hermanos o por cualquier persona, siempre que éste se encuentre a bordo, pues es en estos casos en que el legislador consideró que puede tener su control; luego, si el inculcado prestó el vehículo que importó temporalmente al país para que un tercero únicamente acudiera a su domicilio por su gafete o identificación para ingresar a su trabajo, no se violó el bien jurídico tutelado por el tipo penal de contrabando equiparado en la hipótesis de que se trata.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 57/2013. 25 de abril de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Salvador Castillo Garrido. Secretario: Gustavo Vite Arellanos.

B. *Defraudación fiscal*

El Artículo 108 del CFF establece que: “Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales”.

El bien jurídico tutelado es el patrimonio que le corresponde al Fisco Federal, que en última instancia es de la nación, ya que dicho patrimonio será destinado a sufragar sus necesidades. Por esta razón, las normas de carácter fiscal son del orden público, por lo que la conducta del autor del delito debe ser totalmente dolosa.

Es de destacar que, si por parte del MPF, no se logra demostrar este elemento subjetivo de existencia, simplemente no habrá delito de defraudación fiscal, quizá otro, pero no éste. Recordemos que las normas penales son de aplicación estricta. Sin embargo, la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que debido a como se encuentra actualmente estructurada la legislación penal fiscal, se presume de antemano la culpabilidad del contribuyente y tendrá que demostrar su inocencia.

EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL EN LOS *DELITOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA PREVISTOS, RESPECTIVAMENTE, EN LOS ARTÍCULOS 108 Y 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AL SER ILÍCITOS DIFERENTES, CON CARACTERÍSTICAS PROPIAS Y DIFERENCIADORAS, ES NECESARIO QUE EL TRIBUNAL DE APELACIÓN, PARA GARANTIZAR ESTE DERECHO, ATIENDA AL HECHO ESPECÍFICO IMPUTADO AL SENTENCIADO Y, EN FUNCIÓN DE SU MEDIO DE EJECUCIÓN, DETERMINE SI SE ACREDITA UNA U OTRA FIGURA DELICTIVA*¹⁴.

El ilícito de defraudación fiscal ésta tipificado por el Artículo *108 del Código Fiscal de la Federación*; de esa descripción normativa se advierte que los elementos necesarios para su configuración son: la existencia de un sujeto contribuyente; que a través del engaño omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido y, que se cause perjuicio al fisco federal. Es decir, uno de los requisitos consiste en que el sujeto activo utilice engaños o aprovechamiento de errores en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, o en la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, y su sanción dependerá del monto del fraude o de la imposibilidad de su determinación. Por su parte, el delito de defraudación fiscal equiparada previsto en el Artículo *109* del propio código, contiene como elementos constitutivos los siguientes: que una persona física o moral presente una declaración para efectos fiscales y, que en dicha declaración fiscal, se consignent ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o determinados conforme a las leyes. Lo anterior pone de relieve que la actualización de este último delito requiere la consignación en las declaraciones presentadas para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a

¹⁴ Tesis I.1o.P63 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 46, septiembre de 2017, t. III, p. 1822.

los realmente obtenidos. Luego, de la comparativa de ambos tipos penales se obtiene que el núcleo del delito previsto en el Artículo 108 (defraudación fiscal) es que el activo, mediante engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u otro beneficio indebido, de índole fiscal sin tener derecho a él, mediante engaños o aprovechándose de un error; pero no es necesaria la presentación de declaraciones fiscales. Sin embargo, el ilícito establecido por el numeral 109 (defraudación fiscal equiparada) consiste, necesariamente, en presentar declaraciones para efectos fiscales en las que se consignen deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos conforme a la ley. Con base en esas premisas, aunque ambas figuras delictivas guardan identidad en cuanto al bien jurídico tutelado -el patrimonio del fisco federal- e, incluso, prevén los mismos parámetros de punibilidad, la particularidad distintiva estriba en el medio de ejecución de cada uno de éstos, pues para que se configure la primera, se requiere que sea el engaño o aprovechamiento de errores; pero si el detrimento al erario se produce por la consignación en las declaraciones fiscales de deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos, entonces estaremos en presencia de la segunda figura delictiva; de ahí que ambos ilícitos sean diferentes, con características propias y diferenciadoras. Bajo ese contexto, si el quejoso fue condenado por defraudación fiscal y la forma por medio de la cual se le reprocha haber causado un detrimento patrimonial al fisco federal consistió en la presentación de una declaración correspondiente a determinado ejercicio fiscal, en la que consignó en ceros todos los rubros; cuando a través de la visita domiciliaria la autoridad exactora pudo constar que la persona moral a quien representa sí obtuvo ingresos; ese elemento esencial, que constituye la línea que bifurca cuándo una conducta puede ser tipificada como defraudación fiscal o equiparada, hace necesario que el tribunal de apelación se pronuncie en torno a si tal particularidad incide o no en la clasificación jurídica de los hechos materia de la acusación ministerial y atento al hecho específico imputado al sentenciado, en función de su medio de ejecución, determine si se acredita una u otra figura delictiva, esto, en aras de garantizar el respeto irrestricto al derecho fundamental de exacta aplicación de la ley penal tutelado por el *párrafo tercero del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, pues el justiciable tiene derecho a ser juzgado con base en el tipo penal que exactamente se adecue a la conducta atribuida por el Ministerio Público.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 370/2016. 12 de junio de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Enrique Sánchez Frías. Secretaria: Daniela Edith Ávila Palomares.

DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES RELATIVAS AL MONTO DEL PERJUICIO A LA HACIENDA PÚBLICA SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES I A III DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONFORMIDAD CON EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL PRECEPTO 17-A -RESOLUCIÓN DE MISCELÁNEA FISCAL- NO SE TRADUCE EN UNA REFORMA A LA NORMA PENAL QUE PERMITA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD PARA LA OBTENCIÓN DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO PREVISTO EN LA LEY¹⁵.

El Artículo *17-A del Código Fiscal de la Federación* establece un procedimiento de actualización de las cantidades en moneda nacional referentes a las contribuciones, los aprovechamientos y las devoluciones a cargo del fisco federal, que realiza el Servicio de Administración Tributaria tomando en consideración la inflación entre otros factores; actualización que se publica en el Diario Oficial de la Federación a través del anexo de la Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente y que en forma periódica incide en el contenido de las *fracciones I a III del numeral 108* del citado código que permiten determinar el monto del perjuicio ocasionado al fisco y, con base en lo anterior, fijar la pena de prisión a imponer dentro de un mínimo y un máximo. Ahora bien, es cierto que en términos del Artículo *14 constitucional*, a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de lo que se deduce que excepcionalmente sí puede tener ese efecto en su beneficio, sin embargo, respecto de las cantidades referidas, no es aplicable el principio de retroactividad antes mencionado a favor del sentenciado, porque la citada actualización deriva de una miscelánea fiscal que no es una norma legislativa o reglamentaria, sino que sus disposiciones son administrativas que una específica autoridad hacendaria puede emitir, esto es, en sentido formal no se trata de una ley aunado a que debe tenerse presente que el numeral *92, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación*, dispone que la fijación de la pena de prisión que corresponde a los delitos fiscales, de acuerdo con los

¹⁵ Tesis 1a./J. 56/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 13, diciembre de 2014, t. I, p. 192.

límites del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, será conforme al establecido cuando se efectúe la conducta ilícita de que se trate; en ese tenor, para la referida actualización no opera el mencionado principio, porque el delito se consuma desde el momento en que se realiza la descripción típica, en consecuencia, para establecer el quantum de la pena para la obtención de los beneficios de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro previsto en la ley, debe estarse a la norma vigente al momento de la consumación del hecho delictivo.

Contradicción de tesis 5/2013. Suscitada entre el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 22 de enero de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Mayoría de tres votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas, en cuanto al fondo. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y Jorge Mario Pardo Rebolledo, quienes reservaron su derecho para formular voto de minoría. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Jesús Rojas Ibáñez.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis I.5o.P.11 P (10a.), de rubro: "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO SEÑALADO EN LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN SU DIVERSO PRECEPTO 17-A, CONSTITUYE UNA MODIFICACIÓN A AQUELLA DISPOSICIÓN, QUE ES APLICABLE RETROACTIVAMENTE A FAVOR DEL INculpADO PARA ADECUAR LA PENA, EN RESPETO Y PROTECCIÓN A SU DERECHO HUMANO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN SU BENEFICIO.," aprobada por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y pendiente de publicar, y la tesis XIV.PA.19 P, de rubro: "DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO CONSTITUYE UNA REFORMA A LA NORMA PENAL NI LA ENTRADA EN VIGOR DE UNA NUEVA LEY, POR LO QUE ES IMPROCEDENTE SU APLICACIÓN RETROACTIVA PARA OBTENER LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO.," aprobada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, enero de 2011, página 3176.

Tesis de jurisprudencia 56/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha nueve de julio de dos mil catorce.

*DEFRAUDACIÓN FISCAL. LA ACTUALIZACIÓN DE SU MONTO SEÑALADO EN LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONFORME AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN SU DIVERSO PRECEPTO 17-A, CONSTITUYE UNA MODIFICACIÓN A AQUELLA DISPOSICIÓN, QUE ES APLICABLE RETROACTIVAMENTE A FAVOR DEL INculpADO PARA ADECUAR LA PENA, EN RESPETO Y PROTECCIÓN A SU DERECHO HUMANO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN SU BENEFICIO*¹⁶.

Los Artículos 14, párrafo primero, de la Constitución Federal, 9o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 56 del Código Penal Federal y 553 del Código Federal de Procedimientos Penales contienen, el primero, el principio de retroactividad de la ley en beneficio del gobernado y, los restantes, el diverso de aplicación de la ley más favorable al inculcado o sentenciado, aun en extinción de la pena, al prever en cuanto al tema de las sanciones que, si con posterioridad a la comisión del delito e inclusive durante la extinción de la pena la ley dispone la imposición de una más leve o entrare en vigor una nueva legislación o reforma, se estará a lo previsto en la más benigna al imputado, ya sea de oficio o a solicitud de éste. En este sentido, debe interpretarse que puede existir tal modificación de la ley que redunde en beneficio del enjuiciado, derivado de la actualización a que alude el Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, respecto de las cantidades señaladas en las fracciones de su diverso numeral 108, que sirven de referente para determinar las penas a imponer al sujeto activo del delito de defraudación fiscal, dado que si bien ese reajuste de montos no lo realiza el legislador periódicamente, sino el jefe del Servicio de Administración Tributaria de acuerdo a la situación económica del país, ello no conduce a estimar que no exista un cambio en la ley fiscal, porque aun cuando las penas establecidas en el citado numeral 108 no han sido modificadas, si se actualizan los montos mínimo y máximo de las cantidades de lo defraudado, los cuales dicha autoridad administrativa informa en misceláneas fis-

¹⁶ Tesis I.5o.P11 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, t. III, p. 1978.

cales (anexos) del ejercicio respectivo, que se publican en el Diario Oficial de la Federación; por lo que al integrarse o incorporarse las actualizaciones de esas cantidades al citado código, pasan a formar parte de dicho ordenamiento para su operatividad, sirviendo de parámetro para determinar las penas a imponer a los sujetos activos de delitos fiscales, lo cual implica, por extensión, que su aplicación retroactiva pueda incidir favorablemente en casos de adecuación de las penas; con lo cual se adopta la interpretación más favorable, en respeto y protección al derecho humano de retroactividad de la ley en beneficio del inculpaado.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 68/2012. 25 de octubre de 2012. Mayoría de votos. Disidente: Enrique Escobar Ángeles. Ponente: María Eugenia Estela Martínez Cardiel. Secretaria: Mayra León Colín.

PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA POSTERIOR MÁS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICIÓN DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURÍDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL¹⁷.

Si se toma en cuenta que esta Segunda Sala en la jurisprudencia 2a./J. 8/98 de rubro: "*MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR.*", determinó que el principio de retroactividad de la norma más favorable, que tradicionalmente *se vinculaba exclusivamente con los delitos y las penas*, se ha extendido a las multas fiscales dada la similitud que guardan con las penas, por identidad de razón el citado principio resulta también aplicable cuando lo que se modifica no es la norma sancionadora, en sí misma, sino la que considera antijurídica la conducta del administrado, o la que fija el alcance de ésta, y como consecuencia de ello deja de ser punible la conducta en que incurrió el gobernado con anterioridad a su vigencia, en virtud de la repercusión que esa modificación tiene en la sanción respectiva. *Empero, el beneficio de la aplicación retroactiva de la norma posterior más favorable respecto a las multas fiscales, opera siempre que dicha norma se expida o cobre vigencia cuando aún no se emite la resolución correspondiente o se encuentra transcurriendo el plazo legal que tiene la autoridad para hacerlo.*

¹⁷ Tesis 2a./J. 22/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, t. 2, p. 1321.

Contradicción de tesis 381/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 7 de noviembre de 2012. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba de la Concepción Hurtado Ferrer.

Tesis de jurisprudencia 22/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de febrero de dos mil trece.

*DEFRAUDACIÓN FISCAL, DELITO DE. LA CORRECCIÓN AUTORIZADA POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO NO EXIME DE RESPONSABILIDAD AL INFRACTOR*¹⁸.

Aun cuando el Artículo 58 del Código Fiscal de la Federación autoriza al contribuyente a corregir su situación fiscal, mediante la presentación de una forma de corrección y no obstante que se hubieran pagado los impuestos omitidos, ello resulta independiente de la responsabilidad penal en que se incurra, puesto que la corrección entraña una garantía para regularizar la situación fiscal, con independencia de la situación penal que pudiera fincarse al haber sido descubierta ésta, según se desprende de los Artículos 70 y 94 del propio ordenamiento legal en cita.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO. Amparo directo 318/93. Luis Pérez Aguilar. 9 de junio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretaria: Julieta María Elena Carrasco Segundo punto. Dicha solicitud la realizará el fisco federal, sólo en el caso –y si así lo considera pertinente– de que el procesado pague las contribuciones adeudadas, su actualización, las multas y los recargos generados.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el *Artículo 400 Bis del Código Penal Federal*, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita. Se sancionará con las penas siguientes:

- Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00;
- Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00;

¹⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XII, agosto de 1993, p. 404.

- Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el *Artículo 109 de este Código*, serán calificados cuando se originen por:

- Usar documentos falsos;
- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces;
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan;
- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros;
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas;
- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan;
- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones;
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad. No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este Artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este precepto y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

La defraudación fiscal equiparada tiene sus bases jurídicas en el Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Mientras la *defraudación fiscal* se apega a lo que declara el Artículo 108. Se catalogan como dos delitos distintos, con características y elementos propios:

- Equiparado: Declaraciones para efectos fiscales, las cuales contienen deducciones falsas o ingresos menores a los percibidos;
- Genérico: cuando un contribuyente ha utilizado engaños, o aprovechando errores ha omitido realizar pagos parciales o totales de contribuciones.

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

- I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- III. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- IV. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

V. (Se deroga)

VI. (Se deroga)

VII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los Artículos 29 y 29-A de este Código. No se formulará querrela, si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Artículo 113 Bis. Se impondrá sanción de tres a seis años de prisión, al que expida o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Para acreditar la responsabilidad de un contribuyente en uno de estos dos tipos de defraudación, deberá acreditarse la intervención y participación en una conducta como:

- La utilización de documentos falsos;
- La omisión de comprobantes fiscales por las actividades realizadas;
- La utilización de datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones;
- No llevar registros contables;
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas;
- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

La defraudación fiscal se presenta en una sociedad por los siguientes factores:

- La falta de cultura en la importancia social de cumplir con las obligaciones fiscales;
- El monto de la carga fiscal que sufre el contribuyente;
- La complejidad en la legislación fiscal;
- La necesidad de mantener precios de venta competitivos, esto se da cuando los competidores defraudan al fisco, lo que ocasiona que el contribuyente cumplido se vea en desventaja económica;

- La impunidad;
- La ineficiencia en los sistemas fiscalizadores;
- La corrupción de las autoridades fiscales en contubernio con los contribuyentes.

En conclusión, la defraudación fiscal es cuando el contribuyente omite de manera parcial o total el pago de una contribución u obtiene un beneficio, cuando no se tenía derecho a éste.

En el delito de “defraudación fiscal”, no se requiere que se hayan hecho declaraciones fiscales. Mientras en la “defraudación fiscal equiparada” es necesaria la declaración fiscal, cuando se realizan deducciones falsas o los ingresos declarados no corresponden a los ingresos reales. Es decir, se declara en ceros, o se contemplan menos ingresos a los que realmente debemos de pagar. Ambas acciones van en detrimento de la recaudación y al erario público.

Recordemos que la defraudación fiscal en México corresponde a 500,000 millones de pesos anualmente. Esta cifra equivale a un 10% del presupuesto anual, por lo que el gobierno se ha concentrado en terminar con estas malas prácticas, por ejemplo, con la determinación de la constitucionalidad del Artículo 109 de CFF que habla de la omisión de presentación, por más de 12 meses, de las declaraciones definitivas. así como las del ejercicio fiscal (declaración anual), dejando de pagar la contribución relativa, la SCJN anula cualquier amparo que se pudiera solicitar al respecto.

C. Delitos respecto al Registro Federal de Contribuyentes

En materia fiscal, nuestro país prevé varios derechos y obligaciones que implican responsabilidades que van más allá de contribuir al gasto público. Una de estas obligaciones consiste en que las personas físicas o morales se identifiquen e informen a las autoridades las circunstancias bajo las cuales se desarrollan, laboral o comercialmente, a fin de generar una organización sólida y eficiente que permita el funcionamiento de un sistema tributario sustentable.

El Registro Federal de Contribuyentes o RFC es un instrumento utilizado por la autoridad fiscal con la finalidad de conocer y mantener un control de las actividades comerciales realizadas por los contribuyentes. Se asigna una clave única, que facilita identificar a las personas y sus actividades fiscales. Sin esta herramienta, las autoridades fiscales y, en general, el sistema financiero del país, trabajarían

bajo un panorama adverso e impredecible que dañaría el desarrollo económico nacional, pues el Estado sería incapaz de identificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas y ejercer sus facultades de control, revisión, recaudación y protección del fisco.

Por lo anterior, a la persona que omita solicitar su inscripción en el RFC por más de un año, a partir de la fecha en que debió hacerlo, se le impondrá una sanción de tres meses a tres años de prisión. A este respecto está lo preceptuado por el Artículo 110 del CFF y, adicionalmente, se incluyen otras conductas delictivas:

Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

- I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro, aún en el caso en que éste no lo haga.
- II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
- III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.
- V. 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, de conformidad con la *fracción II* del Artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones,

haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga 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.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

- VI. A quien mediante cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de cualquier otra clase de tecnología, suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente.
- VII. A quien otorgue su consentimiento para llevar a cabo la suplantación de su identidad.
- VIII. Incite a una persona física a inscribirse en el Registro federal de Contribuyentes para utilizar sus datos de forma indebida.
No se formulará querrela si, quien, encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

En efecto, dentro del precepto en cuestión están previstos delitos fiscales diversos, tales como el cambio de domicilio fiscal, pues si una persona se muda de éste, debe de dar aviso al Sistema de Administración Tributaria (SAT), toda vez que, si va a recibir una visita de carácter oficial o ya se le determinó un adeudo fiscal, la autoridad debe tener su domicilio actualizado, para entablar comunicación con el contribuyente, verificar su contabilidad o, incluso, cobrar las cantidades omitidas. No actualizarlo constituye un delito.

En este orden de ideas, la importancia de tener un sistema contable estriba en que funciona como una guía ante las autoridades fiscales para que pueda conocer todos los ingresos y egresos del contribuyente, así como declaraciones fiscales, estados de cuenta bancarios y otros detalles de la empresa. Es obligatorio para las empresas contar con libros contables. Es importante registrar todas las operaciones contables, fiscales o sociales, en sólo un sistema de contabilidad. Si se hace en dos o más, se comete un delito sancionado hasta con tres años de prisión.

D. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o la contabilidad

Si bien es cierto que el elemento subjetivo del delito es el dolo, y sin el cual no habría delito, también es cierto que cuando el CFF establece el catálogo de delitos calificados, basta que por el solo hecho de realizar alguna de las hipótesis allí establecidas se considera que el sujeto actuó con dolo; cuando “no lleva los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asienta datos falsos en dichos sistemas o registros”; sin embargo, los efectos del inciso d) del Artículo 108 de dicho Código también forman parte o alcanzan a los registros contables en los libros sociales, o como algunos les llaman, los libros corporativos de la sociedad, tales como el libro de actas de asamblea, el libro de registro de accionistas y el libro de variaciones de capital.

Los libros contables son aquellos archivos o documentos donde se plasma la información financiera de la empresa y las operaciones que se realizan durante un periodo determinado, que deben ser llevados correctamente de conformidad con el CFF y la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM). El fundamento de lo anterior lo encontramos en el Artículo 28 del CFF que establece: “Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes”

Es así que se entenderá que la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este Artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documen-

tación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales. Por tal motivo, en estos casos siempre se tendrá la sombra de la acción penal.

La elusión, como parte del género del delito de defraudación fiscal existe en una serie de supuestos que son de interesante estudio. *Ejemplo*, la fracción I del Artículo 109 establece que comete delito quien consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.

Asimismo, también se presenta figura delictiva por Artículo 108 del CFF, cuando se llevan a cabo aquellos actos u consideradas como delitos, tales como: a) El contrabando; b) Presunción de contrabando; c) Delitos equiparables al contrabando; d) Contrabando calificado; e) Defraudación fiscal; f) Defraudación fiscal calificada; g) Delitos contra el Registro Federal de Contribuyentes; h) Delitos relacionados con la presentación de declaraciones.

El sujeto o los sujetos activos llevan a cabo una determinada actitud, cuyo único fin es el de romper con el orden jurídico establecido y obtener el consecuente beneficio patrimonial privado, en detrimento del patrimonio social, el cual, después de todo, es el bien jurídico tutelado por las normas de carácter fiscal, y en especial por el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación. A esta forma de evitar el pago de las contribuciones se le conoce como *evasión fiscal*, la cual es sancionada con la privación de la libertad, por ser considerada un delito.

En efecto, la evasión fiscal tiene la misma finalidad, la cual consiste en evitar el pago de los impuestos, o en su caso, pagar los menos posibles, por lo que el sujeto activo realiza toda una serie de artificios, a fin de que su conducta no coincida con la hipótesis normativa fiscal, esto es, el actor elabora ciertas maquinaciones a fin de no caer en la disposición de la ley que le ordena pagar ciertas contribuciones.

Ejemplo, con algunos contratos, actas de asamblea, etcétera, que realmente se llevan a cabo, pero cuya única finalidad no es obtener el resultado del plan de negocios, sino evitar que dicho plan cause el o los impuestos correspondientes, con el fin de aprovechar la mala redacción, oscuridades o espacios que tiene la ley, y así realizar operaciones que son legales (apegadas al texto de la ley), pero cuya finalidad es evitar el pago del impuesto, no porque la operación real no cause el

impuesto, que en doctrina, una figura que se le asemeja es el de *fraude a la ley*. Los romanos decían: “Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; y en fraude de la ley”. Entonces, ¿la elusión conforma un delito? Cuando se llegue a demostrar fehaciente y contundentemente por parte del Ministerio Público Federal, deberá demostrar el *animus* del actor; y sólo en el caso de que lo logre, entonces se habrá configurado el delito, pero no de elusión, sino el de defraudación fiscal.

Una *planificación fiscal* busca la mejor manera de hacer negocios y pagar los impuestos que conforme a la ley sean los equitativos, mientras que, en la *elusión fiscal*, se busca la mejor manera de disfrazar los negocios para pagar los menos impuestos posibles; la primera puede ser considerada por la autoridad como *elusión* o como franca *defraudación*, con el consecuente ejercicio de la acción penal.

Dentro de los ejemplos más comunes de delitos fiscales contables destacan: cuando se registra una empresa ante el Sistema de Administración Tributaria se debe ser justo y legal con los datos que suministran, proporcionar datos erróneos da pie para la creación de empresas fantasmas, entendidas como las instituciones que solo existen en papel y son generalmente utilizadas para lavar dinero. Otra forma de incurrir en *delitos fiscales contables* es dar datos equivocados, con la intención de no registrar de forma justa el monto de los impuestos, como registrar ganancias menores a las reales para desviar fondos. Como vemos incurrir en *delitos fiscales contables* es un tema muy serio y se penaliza con cárcel en algunos casos severos y en otros solo se castiga con grandes multas.

Otra de las sanciones es congelar los bienes y beneficios de dichos empresarios y, para casos extremos, también es válida la disolución de la empresa. No debemos pecar por ignorancia, lo mejor que se puede hacer es estar bien informado de las normas del SAT, para no cometer errores por desconocimiento.

Es factible identificar cuatro delitos fiscales contables más frecuentes e incumplir con las obligaciones tributarias como ciudadanos:

a. Omisión de datos al presentar declaraciones

Este caso en particular puede ejemplificarse cuando un empresario maquilla los registros anuales de los activos (gastos y ganancias) de su empresa, con la finalidad de cancelar un monto menor en los impuestos; la penalización puede variar, todo depende de la cifra que maquilló en los libros de contabilidad.

Con fundamento en el Código Fiscal de la Federación, en su Título IV, donde se establece que, *las acciones u omisiones por parte de los contribuyentes son consideradas delitos fiscales*, en cuya comisión la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se considera como víctima e inicia un procedimiento penal en contra del empresario. Enseguida, el Estado condena al contribuyente, haciéndolo responsable de defraudación fiscal lo que se considera un delito. En torno a la presentación de datos, hay varios errores que no siempre son malintencionados, hay *algunos que pueden ser por descuido pero que sin embargo pueden valer una infracción*, por lo que habrá que tener en cuenta los siguientes aspectos para evitar sanciones:

- Anotar los datos personales de forma clara y legible, no usar abreviaturas ni omitir ningún nombre o apellido;
- Sus comprobantes de domicilio deben tener los mismos datos de habitación que el registro en el sistema;
- Anotar sólo datos oficiales, como número de identificación (real) y fecha de nacimiento registrada;
- Evitar el registro de una empresa más de una vez, los registros ante el SAT son únicos;
- Nadie puede firmar sus registros, a menos que tenga un representante legal;
- Pagar los impuestos en los límites de fecha establecidos, de incumplir debe cancelar las recargas correspondientes;
- Todos los gastos diarios en personal y mantenimiento de la empresa deben ser deducidos;
- Todos los gastos hospitalarios deben ser deducidos;
- Todos los gastos con nota de compra deben ser deducidos, como por ejemplo, gastos de arriendo;
- Cuando exista suspensión o activación de actividades comerciales deben ser registrada ante el SAT;
- Todas las ventas que se realicen deben presentar factura;
- Cuando existe cambio de domicilio laboral se debe dejar constancia ante el SAT y en toda la documentación de la empresa, como por ejemplo las facturas;

- Los libros contables y las facturas (originales) deben ser presentadas ante el SAT;
- Todas las empresas están obligadas a llevar sus registros en libros contables.

b. Sistemas contables no autorizados

Un sistema contable, no es más que una serie de herramientas que se utilizan para guardar, almacenar y sumar las cifras (activos) de las empresas, a través de ellas podemos tener al día los libros contables.

Para facilitarles la vida a los empresarios el gobierno de México ha creado Mis Cuentas, un portal electrónico, donde puede ingresarse con registro y contraseña del Registro Federal de Contribuyente (RFC), el cual es un sistema contable que permite llevar al día cuestiones como nóminas, deducciones y ganancias.

c. Destrucción de libros sin previa autorización

Como hemos mencionado, toda empresa tiene la responsabilidad de llevar sus registros en libros contables, los datos que se ingresan en ellos son todas las deducciones y los ingresos que genera la compañía; es importante resaltar que, los datos que se ingresen en ese libro deben estar respaldados por facturas y notas de compra que den vigencia de las cifras.

De igual forma, los datos que se anoten en este libro deben ser claros, limpios y legibles para evitar errores. Según las normas del SAT, *estos libros no pueden ser destruidos de inmediato, al contrario, se deben preservar por cinco años, no obstante, se sugiere guardarlos por diez años para algunos contribuyentes, después de su presentación con la finalidad de ser utilizados como respaldo si surgiera alguna eventualidad.*

d. Declarar pérdidas falsas

Todo negocio implica una serie de riesgos, los comerciantes en apuros o en peligro de quiebra deben dejar muy bien sentado el porqué de sus dificultades ante el SAT; todos los datos que se aporten deben ser respaldados por los libros contables y facturas (originales). *Si todo va mal y los costos no superaron los ingresos es hora de declarar una pérdida fiscal para poder dar pie al pago provisorio de impuestos (montos en cero).* La idea de la hacienda es que la empresa continúe activa, es decir, la libra de gastos de impuestos con la finalidad de aligerar su carga y pueda ponerse de nuevo en producción.

Lo más sano para ser un empresario de éxito es saber respetar las leyes, si por alguna razón intentamos ser malos ciudadanos y no seguir el sistema, siempre, en algún lugar del camino, tendremos grandes tropiezos que no sólo podrán acabar con la vida de comerciante que llevemos, sino que también nos puede convertir en un delincuente, acreedor a unos años de cárcel.

E. Depositario infiel

Es una figura en materia fiscal que surge cuando una persona es designada como depositario durante una diligencia de embargo y ésta incumple con sus obligaciones.

Si el fisco federal realiza la remoción del depositario (nombra a uno nuevo y solicita la entrega de los bienes objeto de la depositaría), éste deberá ponerlos a su disposición, de lo contrario se configura el delito de depositaría infiel en términos del numeral 112 del CFF. Este ilícito se sanciona y se materializa si concurren estas hipótesis:

- El agente activo hubiese sido designado por la autoridad hacendaria como depositario de los bienes en los cuales recayó el depósito, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito se hubieren constituido;
- Los bienes no se pongan a disposición de la autoridad competente cuando así lo solicite, ante la remoción del cargo y dentro del plazo concedido para ello.

El bien jurídico tutelado por la norma es el control efectivo y disposición de los bienes afectos al procedimiento administrativo de ejecución (PAE) para hacer efectivas las contribuciones omitidas. Sin embargo, el depositario o interventor no encuadra en la conducta dicha si acredita que no ocultó o se negó a entregar los bienes objeto de la depositaría, al no haber estado en condiciones para hacerlo, ejemplo, por caso fortuito o fuerza mayor, o al existir una resolución judicial que dejó sin efectos el crédito fiscal.

DELITOS FISCALES. EL ELEMENTO TÍPICO "OCULTAR" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACREDITA POR EL SOLO HECHO DE QUE EL ACTIVO OMITA DESAHOGAR ÍNTEGRAMENTE LOS REQUERIMIENTOS

TOS DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE SUS REGISTROS CONTABLES, SINO QUE ES NECESARIO QUE DEL CÚMULO PROBATORIO SE ADVIERTA SU MANIFIESTA VOLUNTAD DE IMPEDIR LA CONSULTA¹⁹.

El mencionado Artículo establece que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. Ahora bien, para acreditar el elemento típico "ocultar", no es suficiente atender al hecho aislado consistente en la omisión de desahogar íntegramente los requerimientos de la autoridad fiscal, sino que es necesario advertir, del cúmulo probatorio, que el activo tiene la clara y manifiesta voluntad de impedir la consulta o examen de los sistemas y registros contables solicitados. En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en sus Artículos 85 y 86, prevé las infracciones y sanciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, entre las que se encuentran el hecho de no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella y, en general, los elementos requeridos para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros. De lo anterior se advierte una diferencia importante entre las conductas sancionadas administrativa y penalmente, pues en el primer caso, la ley castiga sólo la omisión de proporcionar la información a las autoridades fiscales y, en el segundo, la acción u omisión consistente en "ocultar" dicha documentación. Esto quiere decir que a nivel penal se busca sancionar una conducta más compleja, es decir, toda una estrategia para entorpecer o evitar las facultades de comprobación fiscal, lo cual tiene sentido si se atiende al principio de ultima ratio que opera en materia penal, conforme al cual sólo los ataques a los bienes jurídicos que la sociedad tiene en más alta estima merecen

¹⁹ Tesis 1a./J. 26/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIX, abril de 2013, t. 1, p. 729.

la sanción más grave que se conoce en el orden jurídico nacional; además, si la expresión “ocultar” se traduce en una acción u omisión tendente a esconder, tapar, no dar a conocer, disfrazar o encubrir a la vista de la autoridad hacendaria la documentación fiscal requerida, con el consecuente resultado de entorpecer o impedir las labores de comprobación, entonces es necesario que el juzgador valore el material probatorio existente que permita concluir que la falta de desahogo de uno solo o de varios requerimientos administrativos es parte de una estrategia tendente a realizar la conducta.

Contradicción de tesis 380/2012. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Cuarto Circuito. 30 de enero de 2013. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos por lo que se refiere a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos en cuanto al fondo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

F. *Otros delitos fiscales*

Para la existencia del delito se tienen que presentar una serie de elementos entre los cuales se encuentran: la tipicidad, su antijuricidad y su culpabilidad; dicho delito puede presentar múltiples modos, lo que va a depender de su comportamiento comisivo u omisivo, si es en grado de tentativa o de consumación.

Los delitos fiscales implican determinadas conductas de los contribuyentes que tienden a eludir, de diversas formas, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es así que el conjunto de delitos fiscales se complementa con los siguientes tipos:

- Destrucción de aparatos de control, sellos, máquinas registradoras, reproducción o impresión de comprobantes sin autorización;
- Actos de molestia o embargos sin autorización por escrito;
- Amenazas de servidores públicos de realizar denuncias o querellas;
- Revelación de información confidencial por parte de servidores públicos;

- Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados;
- Comercializar o transportar gasolina o diésel sin especificaciones.

Los anteriores se consideran delitos en los que el o los autores reúnen una serie de elementos exigidos por el tipo. El sujeto activo es el que tiene relación con la realización de un tipo terminado.

V. ENCUBRIMIENTO DE DELITOS FISCALES: RESPONSABLES Y CONSECUENCIAS

Frente a la severidad mostrada por la autoridad fiscal en los últimos años y derivado de las reformas al Código Penal Federal y al Código Fiscal de la Federación, la materia penal-fiscal ha tomado cada vez mayor importancia entre los profesionistas de los impuestos. Por tanto, resulta importante analizar los casos en que un sujeto pudiera verse involucrado en el encubrimiento de un delito fiscal.

1. ¿Quiénes son responsables de encubrimiento?

El Artículo 96 del CFF indica que es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- a) Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines;
- b) Ayude en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de ésta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo;
- c) Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del Artículo 52, fracción III, tercer párrafo del CFF.

Por lo que, el encubrimiento de delitos fiscales se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

2. *¿Basta la omisión de denuncia para ser responsable de encubrimiento?*

Las fracciones I y II del precepto citado permiten cierta limitante a ser considerado responsable de encubrimiento. En la fracción I media el ánimo de lucro para actualizar el delito. Por su parte, la fracción II enlista diversas acciones que deben activamente llevarse a cabo para configurar el encubrimiento. En ese sentido, podría traerse a análisis la tesis aislada de la Séptima Época, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

ENCUBRIMIENTO, LA OMISIÓN DE DENUNCIAR UN HECHO DELICTUOSO NO CONSTITUYE NECESARIAMENTE EL ILÍCITO DE²⁰.

No está en lo justo el órgano jurisdiccional, si sostiene que el acusado cometió el delito de encubrimiento –puesto que “prestó auxilio o cooperación (al) autor del delito de homicidio, con conocimiento de esa circunstancia por acuerdo posterior a su ejecución y para lo cual facilitó la fuga e impidió que la autoridad averiguara, al no comunicarle los hechos para la investigación del delito”–, si ningún acto de colaboración realizó el inculpado para propiciar la fuga de referencia, y su conducta se limitó a acompañar al homicida al lugar de los hechos y al domicilio de su víctima. Y, por otra parte, si tampoco impidió la averiguación del ilícito mencionado, mediante la aportación de algún obstáculo. Y, aun cuando sea cierto que haya omitido hacer la denuncia correspondiente, también es verdad que esa abstención no está comprendida en el concepto “impedir” (el cual evoca una actividad de interferencia, que se traduce en un hacer positivo), que constituye el núcleo de la figura delictiva contemplada en el Artículo 345, fracción V, del Código Penal del Estado de Michoacán.

Amparo directo 6354/83. Víctor Manuel Estrada Limón. 5 de noviembre de 1984. Cinco votos. Ponente: Francisco Pavón Vasconcelos. Secretario: Tomás Hernández Franco.

Particularmente cuando indica que, la “abstención no está comprendida en el concepto ‘impedir’ (el cual evoca una actividad de interferencia, que se traduce en un hacer positivo)”. Sin embargo, es igualmente merecedor de análisis cuando

²⁰ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Segunda Parte, p. 29.

la norma señala que se adquiere la responsabilidad cuando el sujeto “ayude en cualquier forma al imputado”. No cabe duda que, el omitir una denuncia es, *per se*, una forma de ayudar al imputado de delitos fiscales. En consecuencia, queda la interpretación abierta a definir si el acto de “ayudar” implica o no una mera omisión o si debe hacerse patente la manifiesta voluntad de impedir la acción de la autoridad.

El caso del dictaminador es particular ya que, en términos del citado Artículo, está obligado a informar irregularidades detectadas; es decir, debe reportar al SAT que el contribuyente ha incumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, o que ha llevado a cabo alguna conducta que pueda constituir la comisión de un delito fiscal.

VI. REFORMAS A DIVERSAS LEYES POR SU CORRELACIÓN CON EL TEMA DE LOS DELITOS FISCALES

1. Reformas a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada

El propósito para reformar la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada obedece a que la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se considere no solo como defraudación fiscal, sino también como delincuencia organizada.

Este numeral ya contemplaba a los Artículos 108 (defraudación fiscal) y 109, fracciones I y IV (defraudación fiscal equiparada), ambos del Código Fiscal de la Federación, dentro de las previsiones de la Ley en comento:

Artículo 2o...

I. a VII...

VIII. Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación.

VIII Bis. Defraudación fiscal, previsto en el Artículo 108, y los supuestos de defraudación fiscal equiparada, previstos en los Artículos 109, fracciones I y IV, ambos del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación;

VIII Ter. Las conductas previstas en el Artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación; exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor

de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen tres veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; IX. a X...

2. Reformas a la Ley de Seguridad Nacional

Los cambios en la Ley de Seguridad Nacional buscan fortalecer los mecanismos contra los defraudadores fiscales, en atención que dichos delincuentes deben ser considerados como amenazas a la seguridad nacional.

Es importante reiterar que, los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable, cuando sean calificados; la defraudación fiscal y su equiparable, cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsos o actos jurídicos simulados, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen la cantidad establecida en la fracción del Artículo citado.

Artículo 5o. Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

I. a X...

XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia.

XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos.

XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el Artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

3. Reformas al Código Nacional de Procedimientos Penales

Es importante destacar, no se debe perder de vista que los actos ilícitos en contra del fisco federal, que ameritan prisión preventiva oficiosa son: el contrabando y su equiparable cuando sean calificados; la defraudación fiscal y su equiparable, cuando sean calificados y el monto de los defraudado supere tres veces lo dis-

puesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación; así como la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, en las condiciones enunciadas.

El Decreto publicado establece con claridad la necesidad de contar con una querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por el delito del referido Artículo 113 Bis del CFF. En esa tesitura, la Procuraduría Fiscal de la Federación y los abogados hacendarios podrán participar como asesores jurídicos a lo largo de todo el procedimiento penal.

La reforma establece criterios de oportunidad, de esta manera, existe la posibilidad que aquellos participantes que han sido utilizados para encubrir a los defraudadores, antes de verse acusados de pertenecer a la delincuencia organizada, prefieran delatar a los beneficiarios finales de la defraudación fiscal. Con la posibilidad de la aplicación del criterio de oportunidad, los beneficiarios finales (los defraudadores), podrán quedar expuestos a las declaraciones o testimonios de aquellos participantes que han sido utilizados para encubrirlos.

Artículo 167. Causas de procedencia. Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Penal Federal de la manera siguiente:

...

- I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del Artículo 104, exclusivamente cuando sean calificados;
- II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando sean calificados; y,
- III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación. Exclusiva-

mente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación²¹.

Artículo 187. Control sobre los acuerdos reparatorios

Procederán los acuerdos reparatorios únicamente en los casos siguientes:

I. a III...

No procederán los acuerdos reparatorios en los casos en que el imputado haya celebrado anteriormente otros acuerdos por hechos que correspondan a los mismos delitos dolosos tampoco procederán cuando se trate de delitos de violencia familiar o sus equivalentes en las Entidades federativas. Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código²².

Artículo 192. Procedencia

La suspensión condicional del proceso, a solicitud del imputado o del Ministerio Público con acuerdo de aquél, procederá en los casos en que se cubran los requisitos siguientes:

I a III...

La suspensión condicional será improcedente para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del Código²³.

Artículo 256. Casos en que operan los criterios de oportunidad

I. a VII. ...

No podrá aplicarse el criterio de oportunidad en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en

²¹ [N. del E.] Párrafo con fracciones declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022.

²² [N. del E.] Párrafo declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022 (En la porción normativa: "Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis previstas en las fracciones I, II y III del párrafo séptimo del Artículo 167 del presente Código").

²³ [N. del E.] Párrafo con fracciones declarado inválido por sentencia de la SCJN a Acción de Inconstitucionalidad notificada para efectos legales 25-11-2022.

los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. Para el caso de los delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación únicamente podrá ser aplicado el supuesto de la fracción V, en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

4. Reformas al Código Penal Federal

Artículo 11 Bis. Para los efectos de lo previsto en el Título X, Capítulo II, del Código Nacional de Procedimientos Penales, a las personas jurídicas podrán imponérseles algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de los siguientes delitos:

A. De los previstos en el presente Código:

- I. Terrorismo, previsto en los Artículos 139 al 139 Ter y terrorismo internacional previsto en los Artículos 148 Bis al 148 Quáter;
- II. Uso ilícito de instalaciones destinadas al tránsito aéreo, previsto en el Artículo 172 Bis;
- III. Contra la salud, previsto en los Artículos 194 y 195, párrafo primero;
- IV. Corrupción de personas menores de 18 años de edad o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o de personas que no tienen capacidad para resistirlo, previsto en el Artículo 201;
- V. Tráfico de influencia previsto en el Artículo 221;
- VI. Cohecho, previsto en los Artículos 222, fracción II, y 222 bis;
- VII. Falsificación y alteración de moneda, previstos en los Artículos 234, 236 y 237;
- VIII. Contra el consumo y riqueza nacionales, prevista en el Artículo 254;
- IX. Tráfico de menores o de personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho, previsto en el Artículo 366 Ter;

- X. Comercialización habitual de objetos robados, previsto en el Artículo 368 Ter;
- XI. Robo de vehículos, previsto en el Artículo 376 Bis y posesión, comercio, tráfico de vehículos robados y demás comportamientos previstos en el Artículo 377;
- XII. Fraude, previsto en el Artículo 388;
- XIII. Encubrimiento, previsto en el Artículo 400;
- XIV. Operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el Artículo 400 Bis;
- XV. Contra el ambiente, previsto en los Artículos 414, 415, 416, 418, 419 y 420;
- XVI. En materia de derechos de autor, previsto en el Artículo 424 Bis;
- B. De los delitos establecidos en los siguientes ordenamientos:
 - I. Acopio y tráfico de armas, previstos en los Artículos 83 Bis y 84, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
 - II. Tráfico de personas, previsto en el Artículo 159, de la Ley de Migración;
 - III. Tráfico de órganos, previsto en los Artículos 461, 462 y 462 Bis, de la Ley General de Salud;
 - IV. Trata de personas, previsto en los Artículos 10 al 38 de la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las Víctimas de estos Delitos;
 - V. Introducción clandestina de armas de fuego que no están reservadas al uso exclusivo del Ejército, Armada o Fuerza Aérea, previsto en el Artículo 84 Bis, de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
 - VI. De la Ley General para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Secuestro, Reglamentaria de la fracción XXI del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los previstos en los Artículos 9o., 10, 11 y 15;
 - VII. Contrabando y su equiparable, previstos en los Artículos 102 y 105 del Código Fiscal de la Federación;

- VIII Bis. Del Código Fiscal de la Federación, el delito previsto en el Artículo 113 Bis;
- IX. De la Ley de la Propiedad Industrial, los delitos previstos en el Artículo 223;
- X. De la Ley de Instituciones de Crédito, los previstos en los Artículos 111; 111 Bis; 112; 112 Bis; 112 Ter; 112 Quáter; 112 Quintus; 113 Bis y 113 Bis 3;
- XI. De la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, los previstos en los Artículos 432, 433 y 434;
- XII. De la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, los previstos en los Artículos 96; 97; 98; 99; 100 y 101;
- XIII. De la Ley del Mercado de Valores, los previstos en los Artículos 373; 374; 375; 376; 381; 382; 383 y 385;
- XIV. De la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, los previstos en los Artículos 103; 104 cuando el monto de la disposición de los fondos, valores o documentos que manejen de los trabajadores con motivo de su objeto, exceda de trescientos cincuenta mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal; 105; 106 y 107 Bis 1;
- XV. De la Ley de Fondos de Inversión, los previstos en los Artículos 88 y 90;
- XVI. De la Ley de Uniones de Crédito, los previstos en los Artículos 121; 122; 125; 126 y 128;
- XVII. De la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, los previstos en los Artículos 110; 111; 112; 114 y 116;
- XVIII. De la Ley de Ahorro y Crédito Popular, los previstos en los Artículos 136 Bis 7; 137; 138; 140 y 142;
- XIX. De la Ley de Concursos Mercantiles, los previstos en los Artículos 117 y 271; XX. Los previstos en el Artículo 49 de la Ley Federal para el Control de Sustancias Químicas Susceptibles de desvío para la fabricación de Armas Químicas;

- XXI. Los previstos en los Artículos 8o., 9o., 10, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos en Materia de Hidrocarburos;
- XXII. En los demás casos expresamente previstos en la legislación aplicable. Para los efectos del Artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, se estará a los siguientes límites de punibilidad para las consecuencias jurídicas de las personas jurídicas:
- a) Suspensión de actividades, por un plazo de entre seis meses a seis años;
 - b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo de entre seis meses a seis años;
 - c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años;
 - d) Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años;
 - e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años. La intervención judicial podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio.
- Se determinará exactamente el alcance de la intervención y quién se hará cargo de la misma, así como los plazos en que deberán realizarse los informes de seguimiento para el órgano judicial. La intervención judicial se podrá modificar o suspender en todo momento previo informe del interventor y del Ministerio Público.

El interventor tendrá derecho a acceder a todas las instalaciones y locales de la empresa o persona jurídica, así como a recibir cuanta información estime necesaria para el ejercicio de sus funciones.

La legislación aplicable determinará los aspectos relacionados con las funciones del interventor y su retribución respectiva. En todos los supuestos previstos en el Artículo 422 del Código Nacional de Procedimientos Penales, las sanciones podrán atenuarse hasta en una cuarta parte, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.

5. Cuadro explicativo de la reforma aprobada

❖ *Contribuyente común* – Conductas no delictivas

Normalmente cumple en tiempo y forma sus obligaciones fiscales.

- Planeación fiscal;
- Omisiones por error o negligencia;
- Consecuencias: no existe sanción penal.

❖ *Contribuyente que comete un delito fiscal básico*

Incurre en alguno de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

- Utiliza engaños;
- Defrauda por cualquier monto;
- Consecuencias:
Prisión desde 2 meses a 9 años;
No aplica prisión preventiva oficiosa;
Sustitutivos de prisión;
Aplican salidas alternas.

❖ *Contribuyente que comete un delito fiscal grave*

Incurre en alguno de los delitos calificados en el Código Fiscal de la Federación.

- Utiliza engaños;
- Además, utiliza mecanismos para ocultar o disfrazar su conducta delictiva;
- EDOS;
- Defrauda por más de 9 mdp;
- Consecuencias:
Sanción de 3 meses a 13.5 años;
Opera prisión preventiva oficiosa;
No hay salidas alternas, pero procede perdón.

❖ *Delincuencia organizada*

Conjunto de tres o más personas cuyo único objeto es el crimen.

- No son contribuyentes;
- Su actividad criminal es permanente o reiterada;
- EFOS;
- Defrauda por más de 9 mdp;
- Consecuencias:
Prisión de 4 a 16 años;
Opera prisión preventiva oficiosa.

VII. CONCURSO DE DELITOS FISCALES (ESPAÑA)

Si el delito de blanqueo de capitales es un delito conexo con el delito previo o no, se debe resolver por las reglas establecidas en el Artículo 17 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en relación con el Artículo 300 del mismo, para que se enjuicie en un mismo procedimiento.

Sería improcedente:

- Enjuiciar y condenar por un delito de blanqueo de capitales, en un procedimiento independiente y anterior al correspondiente delito previo;
- Acto después, enjuiciar y condenar por delito previo, sin que de este delito previo se haya probado que el dinero blanqueado proviene, ni siquiera indirectamente, del citado delito previo;
- Romper las reglas del delito continuado y conexidad procesal, y por cada delito previo, adjudicar la autoría y hacer procedimientos por cada uno de ellos. Las penas que pueden resultar son espantosas, absolutamente desproporcionadas, y quebrantan

e infringen la Ley, pues dan de lado al Código de Enjuiciamiento Criminal y al Código Penal.

En cuanto a la no declaración a la Hacienda Pública del dinero blanqueado pues, no nos cabe duda de que podrá ser perseguido, eso sí, ese dinero ya no será susceptible de tener su «origen en un delito», puesto que, si se obliga a declararlo se está dando por hecho que ya ha perdido su condición de dinero sucio o «negro».

No cabe duda, que el dinero una vez que el Fisco exige el pago de tributos sobre ellos, tiene una apariencia legal.

Es por ello, por lo que decimos que no podrá existir concurso entre el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal, puesto que el blanqueo versa sobre dinero que tiene su origen en un delito y, el delito fiscal habla del dinero defraudado a la Hacienda Pública, que, evidentemente, no puede ser el dinero cobrado por un narcotraficante al vender cierta cantidad de droga.

Lo que sí está claro, es que blanqueado, esto es, introducido ya en el circuito de la normal circulación del dinero, pues evidentemente, sin atisbo de duda alguna, o se paga al fisco lo que se debe por el impuesto de la renta o por incremento patrimonial.

No hay posibilidad de concurso, aunque puede haber conexidad procesal, ni tampoco sería un delito continuado por su heterogeneidad debido al bien jurídico protegido distinto.

El dinero blanqueado que, necesariamente, hay que declarar a la Hacienda Pública y que, sufrirá la presión fiscal correspondiente, pero si se elude o se evade esa presión fiscal, se puede cometer infracción tributaria o delito contra la Hacienda Pública.

El blanqueo de capitales como delito fiscal

El llamado blanqueo de capitales consiste en traer al tráfico lícito de bienes, cosas o bienes de procedencia ilícita (delictiva), y que sin transformación permanecerán ocultos para el tráfico jurídico.

Por tanto, la conducta consiste en dar apariencia de lícito a bienes de procedencia penalmente ilícita.

La jerga empleada en la redacción de este tipo, aunque ha despertado las críticas de parte de la doctrina, entendiendo que, «blanqueo» no es un término jurídico y que carece del preceptivo rigor técnico, exigible al legislador.

El dinero antes de blanquearse no es dinero ilegítimo, es legítimo pero proveniente de delito.

El dinero, salvo supuestos de falsificación de moneda o de billetes de banco, si es emitido por los bancos centrales emisores, será legal y, por tanto, como se dice «de curso legal» y, por tanto, perfectamente legítimo.

Se ilegaliza si es un dinero que se deriva directa o indirectamente del delito previo de que se trate y, posteriormente, con la operación de blanqueo o lavado o como se quiera llamar, se pretende legalizarlo.

En realidad, no debe olvidarse que el delito se comete cuando se blanquea, esto es, curiosamente, cuando se legaliza.

El dinero blanqueado es legal, pero tiene un origen que radica en su procedencia, directa o indirecta, de un delito. De ahí, por tanto, que la operación no sea legitimadora, sino simplemente legalizadora. Y de ahí también que sea necesario el delito previo en toda su vertiente fáctica y antijurídica.

Fases del blanqueo de capitales

El blanqueo de capitales se realiza a través de distintas etapas, ya comentadas por la jurisprudencia y la doctrina, que generalmente tienden a ser realizadas por distintos sujetos con el fin de no levantar sospechas.

La clasificación de estas etapas la llevó a cabo el GAFI y es la que, a continuación, se detalla:

La primera de estas etapas sería la fase de *sustitución*, en la cual, el producto del delito es cambiado por otro que hace más fácil su manejo, las grandes sumas de dinero en metálico son cambiados por otros mecanismos financieros que hagan más fácil su ocultación y no levanten sospechas.

En segundo lugar, situaremos la fase de *ocultación*, en la cual, se trata de dar una apariencia de licitud a esos bienes previamente sustituidos, y se realiza a través de operaciones contables y financieras. Es en esta fase en la que se intenta borrar el rastro del dinero, por ello se crean sociedades, se interponen testaferros y se realizan todo tipo de actividades que puedan dificultar la posibilidad de una investigación. La última etapa, fase de *integración*, sería aquella en la que, con el dinero ya lícito, funcionando en el tráfico de bienes de forma completamente normal, los bienes se invierten y se mezclan con otros para así hacer imposible su identificación como provenientes de un delito. Es evidente que, tratar de realizar conjeturas sobre qué fase sería punible y cuál no, sería muy complicado a efectos prácticos. Bien, llevando a cabo esta conducta tipificada en el Código Penal, la verdad es que no se daña ningún bien jurídico, más bien se crea riqueza donde no la había, es por ello que más adelante trataremos cuándo el «dinero negro» o «sucio» se convierte en «no negro», y de la riqueza generada por un delito se aprovecha la sociedad en su conjunto, una vez integrados en el tráfico lícito de bienes.

El dolo en el delito de blanqueo de capitales

La conducta blanqueadora debe ser necesariamente dolosa, en tanto en cuanto, el autor del delito debe conocer que los bienes proceden de un delito previo.

El conocimiento del delito previo, dada su condición esencial en el tipo de injusto del delito de blanqueo de capitales y debido a su capital importancia, le daremos un tratamiento aparte debido a su importancia.

Conviene, también, tener en cuenta que, la mayor parte de las sentencias recaídas sobre el delito de blanqueo de capitales, el dolo ha sido muy difícilmente probado, pues ocurre como en la mayoría de los delitos socioeconómicos, en los que demostrar con hechos ciertos y seguros las conductas es complicado, puesto que las operaciones financieras y bancarias que se llevan a cabo por los blanqueadores son difícilmente explicables por personas legas en la materia, como son la mayoría de los letrados, fiscales, jueces y magistrados españoles,

y que aun siendo auxiliados por peritos, hay ocasiones en las que es, verdaderamente, complicado explicar, comprender y seguir estas conductas.

Por supuesto, también entra dentro del tipo de blanqueo de capitales la comisión por omisión dolosa, que se daría en los casos de los sujetos obligados por la legislación administrativa, omiten la información al SEPBLAC (el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, que es la Unidad de Inteligencia Financiera de España, único en todo el territorio nacional, y autoridad supervisora en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo), o no realizan dolosamente cualquiera de las medidas a las que están obligados, que trataremos al dedicarnos a la comisión por omisión.

La pena en el delito de blanqueo de capitales

Las penas son otra de las cuestiones que, ciertamente, no respetan las más mínimas nociones del principio de proporcionalidad, como es, dejar al arbitrio judicial una pena de *seis meses a seis años*, según señala el Artículo 301, en su apartado 1, y en caso de que proviniesen del tráfico de drogas se impondrá en su mitad superior.

Ciertamente nos parece que el amplio margen que se deja a la praxis jurisdiccional no tiene réplica en todo el articulado del Código, y por supuesto, se producirán situaciones en las que el blanqueador del dinero será susceptible de ser castigado con una pena mayor, que el autor del delito previo. También en base a ello, suponemos que la jurisprudencia castiga al autor del delito previo como autor del delito de blanqueo, cosa en absoluto aconsejable en un Estado de Derecho. Con las mismas penas se sancionarán las conductas contenidas en el apartado 2 del Artículo 301 (Código Penal Español), y en el apartado tres, que tipifica la imprudencia grave la pena de prisión, será de seis meses a dos años.

El Artículo 302 (Código Penal Español), vuelve a elevar las penas, que serán las del Artículo anterior en su mitad superior, si pertenecen a una organización dedicada al blanqueo de capitales y, la pena superior

en grado para jefes, administradores o encargados de las referidas organizaciones²⁴.

VIII. REFORMA AL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por su relevancia, se realiza una referencia a este tema, pues no deja de ser importante por tener conexidad a lo tratado, ya que se refiere a la *“ficción legal para evitar elusión o evasión en materia tributaria”*.

Esta modificación legislativa deja intocado ese sistema de interpretación de la norma, pero se *introduce sobre la configuración, a fin de interpretar o valorar hechos fácticos, bajo el principio de la preeminencia del fondo sobre la forma, para determinar una consecuencia jurídica.*

Previamente, es importante atender lo señalado por las siguientes tesis: FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente... las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención²⁵.

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS²⁶.

²⁴ Fuente de información: Código Penal Español.

²⁵ Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, agosto de 2019, t. IV, p. 2832.

²⁶ Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

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, prevalezca 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.

Cabe precisar que el fondo de la cuestión planteada en este tema, *por lo que hace a un examen pericial, no se refiere a un aspecto técnico de contabilidad controvertido, que amerite un análisis de registro o asiento contable de una operación y/o actividad de una entidad con aspectos financieros en términos monetarios, sino el planteamiento de esta pericial está enfocada en controvertir un aspecto de legalidad sobre la demostración de la materialidad de las operaciones realizadas para acreditar que le corresponda en materia fiscal lo impugnado de conformidad con la legislación fiscal aplicable.*

Esto es, porque *la contabilidad es una técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que cronológicamente mida, clasifique, registre y resuma con claridad.*

En efecto, para llevar a cabo la producción de información financiera sobre la situación económica de una entidad debe ser identificada y cuantificable, que permita su análisis individualizado y así, a través de la contabilidad, captar las ope-

raciones efectuadas por la entidad de manera histórica y cronológica que por su naturaleza no anticipa eventos, tal como lo establece el Artículo 33 del Código de Comercio, en el sentido de que los comerciantes están obligados a llevar un sistema de contabilidad adecuado que en todo caso deberá satisfacer los requisitos mínimos previsto por la ley:

- i. Permitir identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;
- ii. Permitir seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;
- iii. Permitir la preparación de los estados que incluyan en la información financiera del negocio;
- iv. Permitir conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;
- v. Incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Así las cosas, ahora será necesario conocer en qué consiste la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, esto es, en atención al objeto social y su relación con la actividad preponderante manifestada en el rfc. Para su mejor comprensión nos apoyaremos en la Exposición de Motivos de la Reforma Fiscal 2014 (69-B). Esto es, en suma, derivado de la información procesada por el SAT se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, “que tienen por objeto social ofrecer al cliente un *comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrutarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste*”, con la finalidad de soslayar la aplicación e identificación en el RFC²⁷:

Introducción. No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar. Nos explican que la introducción de reglas generales

²⁷ Exposición de motivos reforma fiscal 2014 (Artículo 69-B del CFF).

antiabuso es una práctica común a nivel internacional y acompañan algunos ejemplos de los que ya la han adoptado. Comentan que, entre los países y jurisdicciones con una regla de este tipo, se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica.

La reforma pretende atacar los esquemas de evasión y elusión fiscal. Se entiende por evasión fiscal: “El uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago del impuesto u obtener un beneficio indebido de ello”; y por elusión fiscal: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Es intentar no aplicar una norma amparándose en otra”. Dentro de los argumentos que soportan la Iniciativa de Reformas, las autoridades mencionan: En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros, que realizan la misma operación económica. Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos. Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos:

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
- Que esto genere un beneficio fiscal²⁸.

En cuanto a los *criterios expresados* en los tribunales, la iniciativa incluye distintas sentencias que se han dado últimamente y que dan soporte jurídico a la reforma, de las cuales destacamos las siguientes:

²⁸ Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. La elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa... Las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar... éstas permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad. Tesis I.4o.A.170 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, agosto de 2019, t. IV, p. 2832.

FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Las ficciones legales son, en esencia, un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente... las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención. Tesis I.4o.A.168 A (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, agosto de 2019.

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN,

CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Legalmente no existe una definición de la expresión “razón de negocios”; sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una operación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores... por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. Tesis VIII-P-1aS-217, Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Número 16, noviembre de 2017.

No obstante, en la reforma aprobada por el Congreso, y que incluye el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, *no existe* una definición del concepto *razón de negocios*; sin embargo, cuando nos referimos a ese enunciado solemos hacerlo en los siguientes términos:

- Es el propósito para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad;
- Al igual que sucede con las sugerencias en la aplicación de la Prueba de Propósito Principal (PPT), al ser las asambleas la forma en que los socios o accionistas manifiestan su voluntad sobre la marcha de los negocios, en ellas justifican la razón de negocios, se recomienda que en ellas se consignen la celebración de contratos, inversiones, préstamos y beneficios²⁹.

²⁹ En la legislación fiscal se hace mención del término, *razón de negocios*, en dos Artículos también: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR.

Ahora bien, no deja de ser importante, por tener conexidad con las cláusulas antiabuso, las siguientes figuras: elusión simulación y planificación.

En el concepto *elusión*, las condiciones abusivas vienen determinadas por la existencia de *una anomalía negocial* definida en función del *Derecho Privado*; mientras que, en la *planificación fiscal lícita*, su esencia es evitar el hecho imposible para realizar otro por motivos fiscales, elegir un negocio en lugar de otro y hacerlo por tales motivos.

Por otra parte, la *simulación* es el abuso del derecho, de las formas, fraude de ley, desprendiéndose de ella:

La simulación relativa, que es un instrumento ilusorio con falsedad en la causa, que puede ser atacado por las vías ordinarias de calificación o a través de una cláusula específica:

FRAUDE POR SIMULACIÓN, DELITO DE³⁰.

En la ley sustantiva penal del Distrito Federal, la simulación es punible sólo cuando toma la forma de un contrato o escrito judicial, por medio de los cuales se ocasione perjuicio a tercero, o se obtenga un lucro; la simulación con dichas características, integra un tipo legal de fraude especificado en la fracción X del Artículo 386 de la propia ley. Para la definición de acto simulado, cuya connotación no se fija en la ley penal, es preciso recurrir al Código Civil, que, en su Artículo 2810, dice: “es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente, lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas”. El propio código, para los efectos civiles, establece una diferencia entre *simulación absoluta y relativa*; *la primera, cuando el acto simulado no tiene nada de real, y la segunda, cuando a determinado acto jurídico se le da una falsa apariencia, que oculta su verdadero carácter*. Lo que realmente distingue a los negocios simulados, en su aspecto delictuoso, es el divorcio absoluto entre la voluntad y la manifestación; entre lo querido y lo declarado: las partes no quieren el negocio; quieren solamente hacerlo aparecer y por eso emiten una declaración disconforme con su voluntad, que predetermina la nulidad del acto jurídico, y, al mismo tiempo, sirve para provocar una ilusión

³⁰ *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LVIII, p. 338.

falaz de su existencia. *Los que simulan, pretenden que, a los ojos de los terceros, aparezca formada una relación que en realidad no debe existir, pero de la cual se quiere mostrar una exterioridad engañadora, mediante una declaración que carece de contenido volitivo. La simulación requiere una intención dolosa específica, que se traduce en un propósito oculto de hacer aparecer un negocio que realmente se repudia y que no se desea, creando una situación jurídica ilusoria.* Ahora bien, si se imputa a los acusados, que uno de ellos demandó al otro sobre constitución de un servidumbre en una finca, y el demandado, ostentándose con el carácter de representante de una compañía que ya no existía, contesta la demanda confesándola y por ello se dictó sentencia condenatoria, y los acusados sabían ya que la finca no pertenecía a la citada sociedad, por haber sido adjudicada en remate a un tercero, no existe el delito de fraude a que se refiere la fracción X del Artículo 386 del Código Penal, porque la ficción del negocio, en caso de existir, contribuye no a aparentar un acto que no se desea, sino precisamente a lo contrario, es decir, a que cobre realidad y produzca efectos contra terceros, salvo que los medios fueren francamente inadecuados y quizá delictuosos, por envolver una falsedad, en cuanto uno de los enjuiciados se ostentó con el carácter de representante, que había dejado de tener, al liquidarse la sociedad en que fungía como gerente. *La primera acción, puede constituir un delito de falsedad en declaraciones judiciales y la segunda no es sino una fase de la primera. Se trata, pues, de un convenio realmente celebrado entre dos contratantes que no sólo no lo repudiaban, sino que lo deseaban con ahínco; y la sentencia que impone pena en tales condiciones, por el delito de fraude, es violatoria de garantías.*

Amparo penal directo 4457/37. Téllez Girón Gaspar y coagraviada. 8 de octubre de 1938. Mayoría de tres votos. Ausente: José María Ortiz Tirado. Disidente: Rodolfo Asiáin. La publicación no menciona el nombre del ponente.

La *simulación absoluta*, que se erige en el instrumento de evasión, de acuerdo con lo que se sigue a continuación, relevante al tema expuesto:

Se considera simulación tributaria cuando sea declarada y calificada por la Administración Tributaria, girando el oportuno acto liquidatorio por el hecho imponible efectivamente realizado por las partes. Se da la simulación tributaria relativa cuando el negocio creado no es el que realmente querían las partes. Buscaban otro negocio jurídico distinto (el simulado). La simulación se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder a otra finalidad. La simulación relativa es una ocultación que se produce generando una apariencia de negocio ficticio, no querido por las partes, que sirve de pantalla encubridora.

El estudio realizado a estas diversas figuras nos centra en el entendimiento del Artículo 69-B del CFF, sexto párrafo.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, y no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, *determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos* previstos en este Código.

Así, uno de los grandes cambios para el año 2020 fue la inclusión del numeral 5o.-A al CFF, el cual prevé una norma antiabuso que tiene por objeto otorgarle facultades a la autoridad para que pueda determinar los efectos fiscales correspondientes a actos jurídicos que carezcan de una *razón de negocios* y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto.

Este tipo de cláusulas tiene por objeto evitar la elusión fiscal, misma que no es contraria a derecho; incluso una de sus principales características es que se aplican las normas contenidas en el Derecho Positivo, pero con la particular distinción de disfrazar la realidad mediante una norma de cobertura, lo que finalmente disminuye la recaudación fiscal.

Ahora bien, la elusión fiscal se materializa con la implementación de la planeación fiscal, la cual debe analizarse a la luz de la economía de opción, por ello la necesidad de la incorporación de una cláusula antiabuso.

La aplicación de este tipo de cláusulas no es novedosa en el Derecho Fiscal, ya que, en el intento de evitar la elusión fiscal, varias legislaciones han incluido disposiciones al respecto. Así se han identificado dos tipos de normas antiabuso:

- Cláusula general, conocida como *Shotgun Method o General Anti-Avoidance Rule* (también denominada GAAR por sus siglas en inglés). Mediante este tipo de normas se pretende atacar de manera genérica a la elusión fiscal y han sido ampliamente discutidas en foros sobre la mejor forma de incorporarlas en la legislación doméstica de cada país. Ésta es la incluida en el numeral 5o.-A del CFF;
- Cláusulas especiales, *Approach o Specific Anti-Avoidance Rules* (también denominadas SAAR por sus siglas en inglés). Estas normas atacan un problema específico previamente identificado por las autoridades fiscales. En la legislación mexicana ya existen este tipo de normas, por ejemplo: la capitalización delgada.

La declaratoria de simulación de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales, es contraria a lo que establece el Código Civil Federal, aplicable supletoriamente, en lo que se destaca seguidamente:

Artículo 2180. Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

Artículo 2181. La simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Artículo 2182. La simulación absoluta no produce efectos jurídicos. Descubierta el acto real que oculta la simulación relativa, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

Artículo 2183. *Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.*

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo dispuesto por la exposición de motivos del Código Civil para el Distrito Federal, en lo conducente:

Capítulo II. De la simulación de los actos jurídicos

...

A efecto de que la buena fe prepondere en las relaciones entre particulares, de que la ley sea fielmente cumplida y no burlada, con *grave*

perjuicio del fisco, de la sociedad o de los derechos de tercero, se reglamentó ampliamente la simulación de los contratos, distinguiendo el caso en que no existe ningún acto real, del caso en el que sólo se trata de desvirtuar la verdadera naturaleza del acto jurídico que se mantiene oculto.

...

Lo que la legislación fiscal ha incorporado en su ámbito de aplicación, en el tema a estudio:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES³¹.

Conforme al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos

³¹ Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, septiembre de 2012, t. 3, p. 1745.

y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

De la misma manera el Código Civil Federal esclarece que debe entender por *inexistencia*:

Artículo 2224. El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; *su inexistencia puede invocarse por todo interesado...* ”

En efecto, la figura de trato, por definición, es lo no existente: falso, fantástico, ilusorio, imaginario, insubsistente, irreal, simulado, la nada.

La doctrina señala que el juez, ante un “acto inexistente”, no tiene nada que hacer, pues si interviene para declarar la inexistencia, estará declarando la nada; pero si alguna controversia se suscita respecto a si un acto es o no existente, *como a nadie le es dado hacerse justicia por sí mismo, el juez habrá de intervenir, pero no para declarar la inexistencia, sino sólo para constatarla.*

Es por lo que, en el delito específico de compraventa de comprobantes, Artículo 113, fracción II del CFF, en relación con el numeral 69-B del mismo ordenamiento, en su último párrafo, se refiere al Artículo 109, fracción IV:

Artículo 69-B.

...

Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán *como actos o contratos simulados* para efecto de los delitos previstos en este Código.

Por otra parte, la jurisprudencia 88/2014, “SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”, si bien se refiere a los Artículos 108 y 109 del CFF, nada dice del diverso Artículo 113, fracción III. Por tanto, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los preceptos inicialmente citados.

Máxime que, el Artículo 113, fracción III, se subsume al 108 como lo precisa la siguiente tesis:

DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO³².

De la lectura de los Artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando manobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado Artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso.

De lo anterior se colige que el Artículo 109 del CFF castiga el consignar en las declaraciones, deducciones falsas, mientras que el ordinal 113, fracción III, también lo hace, sin embargo, castiga las operaciones falsas sin dar efectos en la declaración.

De la misma manera *el Artículo 113, fracción III* es un delito de conducta, siendo que el consignado en el 109, fracción IV es un delito de resultado, no requiere reparación del daño.

Sin embargo, es importante tomar en cuenta que la exposición de motivos del Artículo 113, fracción III, del Código Fiscal de la Federación para 2014, en lo referente al fenómeno delictivo de la simulación de actos jurídicos en agravio del

³² Tesis VII.P.104 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, mayo de 1999, p. 1003.

fisco, la iniciativa propuso su modificación, con el objeto de sancionar penalmente precisamente a quienes expidan, adquieran o enajenen comprobantes fiscales de actos jurídicos simulados, toda vez que la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para cometer delitos en perjuicio del fisco federal, lo que genera daños sustanciales al sistema tributario.

Por otra parte, además, es de considerar qué es la simulación para la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 176. Los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

...

Artículo 177. Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, *las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación* y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el Artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del Artículo 179 de esta Ley.

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, por lo que la resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:

- a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

- c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la *intención* de las partes de simular el acto.

Siendo así que, para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales. En los casos que se determine simulación en los términos de los párrafos anteriores, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración a que se refiere el *Artículo 178 de esta Ley, que señala:*

Artículo 178. Los contribuyentes de este Título, además de las obligaciones establecidas en otros Artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso, la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Para los efectos de este Artículo, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, tanto los depósitos como los retiros. La declaración a que se refiere este Artículo será utilizada únicamente para efectos fiscales.

Por último, se debe atender la parte penal, en términos del *Capítulo II, Operaciones con recursos de procedencia ilícita, Artículo 400-Bis del Código Penal Federal*, que a la letra se lee:

Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

- I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de

- cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o
- II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que *se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero*, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.

Lo anterior, en atención a las diversas conductas de quien: adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita; u oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

IX. JURISPRUDENCIAS RELEVANTES DE LA DÉCIMA ÉPOCA

*DIRECTOR GENERAL DE DELITOS FISCALES DE LA SUBPROCURADURÍA FISCAL FEDERAL DE INVESTIGACIONES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NO ES AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO, CUANDO ACTÚA COMO DENUNCIANTE EN UNA AVERIGUACIÓN PREVIA Y EL ACTO QUE SE LE ATRIBUYE ES SU NEGATIVA DE CONCILIAR CON EL IMPUTADO EN DILIGENCIA MINISTERIAL*³³.

Cuando la autoridad mencionada, como órgano de Estado perteneciente a la administración pública centralizada o paraestatal, actúa como denunciante en una averiguación previa y en diligencia ministerial se niega a conciliar con el imputado, lo que se señala como acto reclamado, no le puede revestir el carácter de autoridad responsable para efectos del juicio de amparo, ya que con independencia de que pueda ejercer la fuerza pública directamente o por conducto de otras autoridades, con esa negativa no ejerce facultades decisorias que le están atribuidas en la ley, de manera unilateral, por medio de las cuales crea, modifica o extingue situaciones jurídicas que afectan la esfera de los gobernados, pues al ser el querellante en la indagatoria, se encuentra en un plano de igualdad ante el quejoso, y no actúa con un ánimo de supra-subordinación, sino que se circunscribe a la potestad de la autoridad de la representación social en la investigación de los delitos -igual que el quejoso-, es decir, con esa negativa no extingue una situación jurídica en forma unilateral y obligatoria; por lo que en términos del Artículo 5o., fracción II, de la Ley de Amparo, no se podría afirmar que esa autoridad de manera unilateral y obligatoria, pudiese dictar, ordenar o ejecutar un acto que creara, modificara o extinguiera situaciones jurídicas, ya que por la etapa en que se suscitan los actos reclamados, será el Ministerio Público quien lleve la dirección de todos los actos acaecidos en la integración de la indagatoria, sin que las partes involucradas puedan actuar por sí, dentro de ésta.

³³ Tesis I.9o.P.161 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, t. IV, p. 2907.

De ahí que en este caso, no se cumplan las características distintivas que debe tener una autoridad, a fin de ser considerada como tal para los efectos del amparo, que son: 1) La existencia de un ente de hecho o derecho que establece una relación de supra a subordinación con un particular; 2) Que esa relación tenga su nacimiento en la ley, lo que dota al ente de una facultad administrativa, cuyo ejercicio es irrenunciable, al ser de naturaleza pública la fuente de esa potestad; 3) Que con motivo de esa relación emita actos unilaterales por medio de los cuales cree, modifique o extinga por sí o ante sí, situaciones jurídicas que afecten la esfera legal del particular; y, 4) Que para emitir esos actos no requiera acudir a los órganos judiciales, ni precise del consenso de la voluntad del afectado.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 43/2017. 4 de mayo de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Meza Fonseca. Secretario: J. Trinidad Vergara Ortiz.

*MINISTERIO PÚBLICO. LAS DIRECTRICES SOBRE LA FUNCIÓN DE LOS FISCALES APROBADAS POR EL OCTAVO CONGRESO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE PREVENCIÓN DEL DELITO Y TRATAMIENTO DEL DELINCUENTE, CELEBRADO EN LA HABANA (CUBA) DEL 27 DE AGOSTO AL 7 DE SEPTIEMBRE DE 1990 ("SOFT LAW"), SON PARÁMETROS ÚTILES PARA MEJORAR LAS PRÁCTICAS EMPLEADAS POR AQUÉL EN SU FUNCIÓN INVESTIGADORA, CON BASE EN EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD*³⁴.

De conformidad con los principios de universalidad y progresividad en materia de derechos humanos, previstos en el Artículo 1o. de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, la toma de decisiones de los agentes ministeriales debe privilegiar el principio de oportunidad en la protección de los derechos humanos de los imputados y de las víctimas u ofendidos, en sus funciones de investigación de los delitos y la supervisión de su legalidad como representantes del

³⁴ Tesis XXVII.3o.11 P (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 16, marzo de 2015, t. III, p. 2432.

interés público, adoptando no sólo la normativa doméstica o internacional, sino también las disposiciones emitidas por organismos internacionales de carácter no vinculante (conocidas doctrinalmente como “ley suave” o “soft law” –en inglés–), cuando protejan los mismos bienes jurídicos. En ese contexto, las Directrices sobre la Función de los Fiscales, aprobadas por el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana (Cuba) del 27 de agosto al 7 de septiembre de 1990, son parámetros útiles, acogidos por la experiencia de dicho organismo internacional, para mejorar las prácticas empleadas por los fiscales (agentes ministeriales) en su función investigadora, con base en el principio de oportunidad; respetando la dignidad humana y defendiendo los derechos fundamentales de las partes relacionadas con su investigación criminal, con el fin no sólo de asegurar el debido proceso, sino también tomando en cuenta especialmente la situación personal de la víctima u ofendido, considerando sus opiniones e inquietudes cuando sus intereses se vean afectados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 215/2014. 16 de octubre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN *NO VIOLA EL ARTÍCULO 20, APARTADO A, FRACCIÓN X, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, EN SU TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE JUNIO DE 2008*³⁵.

El Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales y que además de los requisitos señalados en el código penal aplicable en

³⁵ Tesis 1a. XX/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 14, enero de 2015, t. I, p. 753.

materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola el Artículo 20, apartado A, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, que establece la prohibición de prolongar la prisión o detención de un individuo dentro del proceso penal por falta de pago de honorarios de defensores o por cualquier otra prestación de dinero, por causa de responsabilidad civil o algún otro motivo análogo. Lo anterior es así, toda vez que el hecho de que el legislador haya previsto supuestos y condiciones para el otorgamiento de dicho beneficio, no implica el alargamiento de la prisión o detención, ya que sólo establece bajo qué condiciones procederán determinadas prerrogativas procesales; además, porque en ningún momento prevé la posibilidad de que, en caso de que un individuo obtenga su libertad, la autoridad responsable pueda prolongar su prisión o detención por los casos previstos en el Artículo 20, apartado A, fracción X, de la Constitución.

Amparo directo en revisión 443/2014. 7 de mayo de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien reservó su derecho para formular voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Alexandra Valois Salazar.

SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN³⁶.

Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda

³⁶ Tesis 2a./J. 88/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 10, septiembre de 2014, t. I, p. 858.

resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual –en un primer momento– se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los Artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad –por los terceros relacionados– de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

*COSA JUZGADA. HIPÓTESIS EN QUE SE ACTUALIZA SU EFICACIA REFLEJA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, RESPECTO DE UNA SENTENCIA PENAL POR DELITOS FISCALES*³⁷.

Si bien es cierto que el proceso penal por delitos fiscales es independiente del juicio contencioso administrativo en el que se pretende la nulidad de un crédito fiscal, también lo es que existen situaciones especiales en que la sentencia dictada en aquél influye y trasciende a éste, como cuando, en ambos, la materia de fondo consiste en resolver si el procesado y actor contribuyente, respectivamente, introdujo al país un vehículo sin realizar el pago de los impuestos de importación correspondientes. Consecuentemente, si en términos del Artículo 40, párrafo tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se ofreció como prueba superveniente la sentencia firme recaída en el juicio penal, en la que el Juez considera demostrada la legal estancia en el país del citado vehículo, apoyándose para ello en el pedimento de importación proporcionado por el Servicio de Administración Tributaria, del que se advierte que se cubrieron los impuestos correspondientes, así como los datos de fabricación, que coinciden con los que ostenta dicho vehículo, verificados por un perito y ocularmente por el juzgador, no puede negarse la eficacia indirecta o refleja de la cosa juzgada en materia penal en el juicio contencioso administrativo y, por tanto, el órgano jurisdiccional debe asumir los razonamientos medulares de la sentencia firme, por ser indispensables para apoyar su fallo en el fondo, sobre los elementos que estén estrechamente interrelacionados con lo resuelto y evitar la emisión de sentencias contradictorias, en perjuicio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 9/2014. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 14 de marzo de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Pánfilo

³⁷ Tesis XVII.2o.PA.11 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 8, julio de 2014, t. II, p. 1120.

Martínez Ruiz, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Araceli Delgado Holguín.

*SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NOTIENE EL CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN EL JUICIO DE AMPARO CUANDO EL ACTO RECLAMADO CONSISTE EN EL AUTO DE TÉRMINO CONSTITUCIONAL DICTADO POR ALGUNO DE LOS DELITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 92, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN*³⁸.

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el ofendido o la víctima del delito puede acudir al juicio de amparo indirecto con el carácter de tercero perjudicado cuando el acto reclamado sea un auto de formal prisión, pues se trata de una actuación procesal que tiene una relación *indirecta con la reparación del daño*, ya que, si como consecuencia del juicio desaparece dicho auto cabeza del proceso, ello implica que la reparación del daño no ocurra por verse truncado el proceso penal. De ahí que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene el carácter de tercero perjudicado en el juicio de amparo promovido por el inculpado de la comisión de los delitos fiscales a que se refiere el Artículo 92, *fracción I, del Código Fiscal de la Federación*, en el que impugna el auto de término constitucional, ya que no posee la calidad de víctima u ofendido, aun cuando a través del órgano correspondiente haya formulado querrela por considerar que se cometió, en perjuicio del fisco federal, alguno de los delitos fiscales aludidos, pues tal querrela la formula en su *carácter de autoridad fiscal y de representante de los intereses patrimoniales del Estado*, y no con la calidad de víctima u ofendido. Lo anterior es así, ya que el Artículo 92 del citado código sólo le otorga la representación del Estado para las actuaciones expresamente señaladas en éste, sin que deba considerarse que la tiene para cualquier acto jurídico relativo al proceso penal respectivo; así, al no haber establecido el legislador

³⁸ Tesis 1a./J. 28/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 6, mayo de 2014, t. I, p. 527.

Federal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe representar al Estado también en los juicios de amparo respectivos, no puede considerarse que la ostenta tratándose de dicha actuación.

Contradicción de tesis 451/2013. Entre las sustentadas por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. 5 de marzo de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos en cuanto a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Mayoría de cuatro votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo, respecto del fondo. Disidente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien reservó su derecho para formular voto particular. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Nínive Ileana Penagos Robles.

Tesis y/o criterios contendientes:

El Quinto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, al resolver el amparo en revisión 30/2013 en el que determinó que no debe darse el carácter de tercero perjudicada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, menos considerarse como recurrente en el amparo en revisión, toda vez que si bien la referida secretaría de Estado por conducto del Director de Defraudación Fiscal de la Dirección General de Delitos Fiscales de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación, formula querrela, por hechos probablemente constitutivos de delito, que motivan el inicio de una averiguación previa correspondiente, consignada por el delito de defraudación fiscal equiparable, tal carácter de querellante, no le otorga el de parte ofendida en el procedimiento penal, cuando tal ente público moral hace del conocimiento al Ministerio Público, que algún contribuyente probablemente incurrió en la comisión de algún delito en perjuicio del fisco, ello, en virtud de que tal noticia *criminis*, la formula en carácter de autoridad fiscal en su función recaudadora, no así de víctima u ofendida, dado que las contribuciones que supuestamente hayan dejado de enterarse al fisco, no forman

parte de su patrimonio como persona moral oficial; y el sostenido por el Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, al resolver el amparo en revisión 123/2013 en el que sostuvo que se reconoce la calidad de parte ofendida de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando formule querrela para proceder penalmente por delitos fiscales, ya que actúa en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del Estado; esto, con el fin de que el ilícito no quede impune y se obtenga la reparación del daño, lo cual, resulta suficiente para adquirir la calidad de tercero perjudicada en términos del Artículo 5o., fracción III, inciso b), de la Ley de Amparo abrogada; de ahí que resulte imperioso llamar a dicha persona moral oficial al juicio de amparo.

Tesis de jurisprudencia 28/2014 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha diecinueve de marzo de dos mil catorce.

*DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL ARTÍCULO 7o., PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA SEGURIDAD JURÍDICA*³⁹.

El precepto y párrafo citados prevén que cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto establecido en esa ley efectivamente pagado, pudiendo haberlo hecho conforme al propio Artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado. Ahora bien, el hecho de que el Artículo 7o., párrafo quinto, de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, no contenga los plazos para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación no implica una transgresión al derecho fundamental a la seguridad jurídica contenido en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque las disposiciones relativas a la forma y los plazos para que las autoridades ejerzan las facultades aludidas están contenidas en el Título III, "De las Facultades de las Autoridades Fiscales"; así como en el

³⁹ Tesis 1a. CCLVIII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, septiembre de 2013, t. 1, p. 974.

Título IV, “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se salvaguarda ese derecho fundamental.

Amparo en revisión 250/2011. Futurama Tires, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

Amparo en revisión 273/2011. Yesenia Ortega Omaña. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

Amparo en revisión 314/2011. Acabados Especializados en Vidrio y Aluminio, S.A. de C.V. 15 de mayo de 2013. Unanimidad de cuatro votos. Impedido: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Alejandro Castañón Ramírez, Jorge Jiménez Jiménez, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Carlos Enrique Mendoza Ponce y Jesús Rojas Ibáñez.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 111, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, *NO VIOLA EL DERECHO DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL*⁴⁰.

Conforme al derecho de exacta aplicación de la ley penal, previsto en el *tercer párrafo del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, no existe pena ni delito sin ley que los establezca; lo anterior implica que al prever las penas, la autoridad legislativa no puede sustraerse del deber de describir las conductas señaladas como merecedoras de sanción penal, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, pues ello es necesario para evitar confusiones en su aplicación o demeritar la defensa del procesado. En ese sentido, el Artículo 111, *fracción III, del Código Fiscal de la Federación*, al señalar que se impondrá sanción de

⁴⁰ Tesis 1a. CLXVII/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XI, agosto de 2012, t. 1, p. 481.

tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar, no viola el citado derecho constitucional, pues existe claridad en la descripción de todos los elementos que configuran al delito y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión lo que está prohibido. En efecto, el elemento que integra el tipo penal relativo a quien oculte total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar tal clase de contabilidad, no implica imprecisión, pues el vocablo "oculte", que constituye el verbo rector del tipo, no provoca confusión ni es ambiguo, incierto o impreciso, pues sus acepciones no dejan en incertidumbre al gobernado, ya que lo que sanciona el precepto legal es dejar fuera del ámbito de disposición de la autoridad fiscal los sistemas y registros contables, lo que puede acontecer cuando se escondan, tapen, o bien, se encubran a la vista; de ahí que se configurará el antisocial si el agente no da a conocer o no pone a la vista los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

Amparo directo en revisión 1057/2012. 23 de mayo de 2012. Unanimidad de cuatro votos. Ausente y ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea; en su ausencia hizo suyo el asunto Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONDICIONA LA PROCEDENCIA DE LA *SUSTITUCIÓN DE LA PENA DE PRISIÓN O DEL BENEFICIO DE LA CONDENA CONDICIONAL*, AL CUMPLIMIENTO O GARANTÍA DEL RESPECTIVO CRÉDITO FISCAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL⁴¹.

⁴¹ Tesis 1a./J. 9/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 1, p. 451.

La garantía de exacta aplicación de la ley penal contenida en el *párrafo tercero del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, atiende a la integración de la norma punitiva, concretamente en cuanto a su descripción típica, la previsión de una pena y su aplicación, para lo cual debe conformarse por elementos, características o referencias precisas y exactas, así como determinar el mínimo y el máximo de la duración de la sanción. En ese sentido, se concluye que el *Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación*, al prever como requisito indispensable para la procedencia de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, que los adeudos de esa naturaleza estén cubiertos o garantizados a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola la citada garantía constitucional, en virtud de que del referido dispositivo legal no se desprende la descripción de una conducta delictiva ni la determinación de una sanción, además de que tampoco autoriza al juzgador para imponer penas por simple analogía o mayoría de razón, sino que sólo condiciona la procedencia de determinadas prerrogativas procesales al cumplimiento o garantía del respectivo crédito fiscal; máxime que éste no debe equipararse a una sanción pecuniaria análoga a la reparación del daño, pues ambas figuras tienen naturaleza jurídica y efectos legales distintos.

Amparo directo en revisión 100/2008. 27 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo directo en revisión 721/2009. 3 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

Amparo directo en revisión 532/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Julio Veredín Sena Velázquez.

Amparo directo en revisión 533/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Eugenia Tania C. Herrera-Moro.

Amparo directo en revisión 1050/2010. 4 de agosto de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Tesis de jurisprudencia 9/2012 (9a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de seis de junio de dos mil doce.

*SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. CUANDO SE RECLAMA LA RESOLUCIÓN QUE EMITIÓ AL PROVEER SOBRE LA PETICIÓN DE SOBRESEIMIENTO DE PROCESOS SEGUIDOS POR DELITOS FISCALES, NO TIENE EL CARÁCTER DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL AMPARO*⁴².

En términos de los Artículos *1o. del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público* y *31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, dicha dependencia representa intereses patrimoniales del Estado, así que para proceder penalmente respecto de determinados delitos fiscales, se requiere que formule la querrela correspondiente de acuerdo con el Artículo *92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación*; por su parte, la fracción III de este último dispositivo, le otorga una facultad discrecional para otorgar el perdón y propiciar el sobreseimiento en la causa penal en aquellos delitos perseguibles por querrela. De ahí que, cuando se reclama la resolución que emitió al proveer sobre la petición de sobreseimiento de procesos seguidos por delitos fiscales no tenga el carácter de autoridad para efectos del amparo, pues al pronunciarse sobre tal solicitud no actúa como autoridad con atribuciones de imperio, sino en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del Estado, lo que implica que, al dar contestación a la petición de sobreseimiento, ejerce un derecho como ofendida, dada la representación que ostenta y la naturaleza del ilícito de que se trate.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 151/2011. 16 de febrero de 2012. Unanimidad de

⁴² Tesis I.2o.P.10 P (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro IX, junio de 2012, t. 2, p. 911.

votos. Ponente: Alejandro Gómez Sánchez. Secretaria: Concepción Marisol Ocampo Torres.

DELITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 101 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER LOS CASOS EN QUE *NO PROCEDE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DICHOS ILÍCITOS*, NO VIOLA EL ARTÍCULO 21 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL⁴³.

El Artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el Artículo 21 de la Constitución Federal, ya que en este ámbito no hay afectación de derechos fundamentales, pues al tratarse de un privilegio que el legislador puede o no otorgar al reo, es evidente que la Constitución Federal no concede a los sentenciados el derecho inviolable a que se sustituya por otras medidas la pena de prisión que una sentencia firme les ha impuesto, o a que se les aplique una condena condicional en lugar de la ordinaria determinada por el juez. Esto es, si dichos privilegios no forman parte del sistema para la imposición de las penas, es inconcuso que las condiciones que el legislador establezca para otorgar o no las citadas prerrogativas no violan derechos humanos.

Amparo directo en revisión 1092/2007. 12 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: Joaquín Cisneros Sánchez.

Amparo directo en revisión 406/2009. 13 de mayo de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Rosalba Rodríguez Mireles.

Amparo directo en revisión 721/2009. 3 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

⁴³ Tesis 1a./J. 134/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro II, noviembre de 2011, t. 1, p. 103.

Amparo directo en revisión 533/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Eugenia Tania C. Herrera-Moro Ramírez.

Amparo directo en revisión 532/2010. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Julio Veredín Sena Velázquez.

Tesis de jurisprudencia 134/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de diecinueve de octubre de dos mil once.

X. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

CASTELLANOS, Fernando, *Lineamientos Elementales de Derecho Penal*, México, Porrúa, 1981.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal Federal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2. Otros

Conferencia del Procurador Fiscal de la Federación, INACIPE, 9 de octubre de 2019.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf>.

<http://imcp.org.mx/servicios/sintesis-informativa/sancionaran-traffic-de-facturas-apocrifas/>.

<http://www.inacipe.gob.mx/event/2019/octubre/VerdaMentiRefFis.php>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160519.pdf.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2018/Septiembre/26/270-Pide-Prodecon-a-diputados-de-Morena-reformas-para-combatir-facturacion-fantasma-empresarial-plantea-que-companias-retengan-IVA-e-ISR-en-pago-de-servicios>.

<http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2019/>.

<https://heraldodemexico.com.mx/mer-k-2/evadir-al-fisco-se-convirtio-en-deporte-nacional-carlos-romero-procurador-fiscal/>.

Entrevista del Procurador Fiscal Lic. Carlos Romero Aranda, *Fórmula Financiera*, Abriendo la *Conversación*, 04 abril 2019.

<https://mejorabogado.mx/2017/09/02/delitos-fiscales/>.

<https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08>.

<https://www.eleconomista.com.mx/economia/AMLO-a-IP-No-habra-marcha-atras-en-elcombate-a-factureras-20191007-0122.html>.

<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/se-acabo-la-fiesta-va-procuraduria-fiscal-contraevasores>.

<https://www.eluniversal.com.mx/nacion/diputados-avalan-ley-antifactureros-pasa-al-ejecutivo-para-su-publicacion>.

<https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/hoy-se-aprueba-la-ley-antifactureros>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/344013923040078/>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/434525080536481/>.

<https://www.sinembargo.mx/25-06-2019/3602280>.

<https://www.youtube.com/channel/UCZZD0UnSawVWETH4la4xuNA/live>.

<https://www.youtube.com/channel/UCZZD0UnSawVWETH4la4xuNA/live>.

<http://www.inacipe.gob.mx/event/2019/octubre/VerdaMentiRefFis.php>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/434525080536481/>.

<https://www.facebook.com/INACIPEOFICIAL/videos/344013923040078/>.

https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwppqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90.

https://www.youtube.com/watch?v=S5_UQjd7ia8&fbclid=IwAR1mHvL7u5t9rHpRI3eanQAVKwppqNXRWDQP5QeqIYDnoE23pKWAFubYIT90
Octubre/15/2465-Aprueba-la-Camara-de-Diputados-reformas-en-materia-de-de-fraudacion-fiscal-y-facturas-falsas-envia-el-dictamen-al-Ejecutivo-federal.

La justicia fiscal: Aproximación a la menstruación digna como derecho humano de la mujer.

El caso de la tasa cero por ciento de IVA a productos de gestión menstrual

Juan Antonio NEGRETE ZARAGOZA¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Los derechos humanos de la mujer.* III. *¿Qué es la menstruación digna?* IV. *La justicia fiscal en apoyo de la menstruación digna: Política fiscal de género.* V. *El caso de la tasa 0% de IVA a productos de gestión menstrual.* VI. *Conclusión: El gasto fiscal por la menstruación digna.* VII. *Fuentes de información.*

Resumen

La menstruación digna es un derecho humano que, ligado con todos los demás derechos humanos de las mujeres, fortalece el Estado de Derecho garantizando así el acceso a una vida digna y de bienestar, en donde se erradique la violencia menstrual contra las personas menstruantes y se elimine la brecha social existente en la actualidad y la discriminación en materia de género.

Esto es posible, utilizando políticas fiscales de género sustentadas en un principio

Abstract

Dignified menstruation is a women's human right that, together with all other women's human rights, strengthens the rule of law, thus guaranteeing access to a life of dignity and well-being, where menstrual violence against menstruating women is eradicated and the current social gap and gender discrimination is eliminated.

This is possible, using gender fiscal policies based on a principle of fiscal justice that allows the elimination of sexist

¹ Licenciado en Derecho con Mención Honorífica y excelencia académica por la Facultad de Derecho de la UNAM, fue premiado con la venera Benito Pablo Juárez García por la Facultad de Derecho de la UNAM. Diplomado en Derecho del Trabajo y en Derecho Procesal Fiscal, ambos por la Fundación Escuela Nacional de Jurisprudencia de la UNAM. Diplomado en Derechos Humanos por el Centro de Investigación Avanzada (CISAV). Diplomado en oratoria y Máster en oratoria, ambos por CECOSE, S.C. Abogado postulante en materia fiscal, asesor legislativo externo del Congreso de la Unión y catedrático de la Facultad de Derecho de la UNAM, de la Escuela Superior de Comercio y Administración Unidad Santo Tomás del IPN y el Centro de Estudios Jurídicos Carbonell, A.C. Articulista en revistas especializadas en materia fiscal y de seguridad social. Contacto: juan_negretezaragoza@gmail.com.

de justicia fiscal que permita la eliminación de impuestos sexistas o rosas, como el IVA en productos de gestión menstrual logrando así una tasa del 0% en la enajenación de estos productos como forma de garantizar este derecho humano.

Palabras Clave

Dignidad. Derechos humanos. Derechos de la mujer. Justicia fiscal. Impuestos. Impuesto al Valor Agregado. Menstruación.

or pink taxes such as VAT on menstrual management products, thus achieving a 0% rate on the sale of these products as a way to guarantee this human right.

Key Words

Dignity. Human rights. Women's rights. Tax justice. Taxation. Value added tax. Menstruation.

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analizará la importancia que tiene la materia tributaria, manifestada en políticas fiscales con una perspectiva de género y sustentadas en la justicia fiscal, ejemplificadas en la reforma fiscal para 2022 en materia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), para tasar al 0% la enajenación de los productos de gestión menstrual como una forma de garantizar el derecho humano de la mujer a una menstruación digna.

Para ello, se hará un análisis de los derechos humanos de la mujer reconocidos actualmente, precisando cuáles son y en qué consisten.

Posteriormente, se analizará el concepto de menstruación digna, su alcance como derecho humano e importancia en la actualidad como eje legislativo y garante de otros derechos de la mujer.

Finalmente, se examinará y comentará el impacto que tiene y la importancia que conlleva la reforma en materia de IVA al tasar al 0% la enajenación de los productos de gestión menstrual, para terminar, a manera de conclusión, con el efecto del gasto fiscal que esto conlleva para el Estado.

II. LOS DERECHOS HUMANOS DE LA MUJER

A partir de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del 10 de junio de 2011, se estableció en México que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en nuestra propia Constitución y en los tratados

internacionales de los que México sea parte, lo que significó un cambio muy positivo y profundo en el funcionamiento del Estado mexicano, logrando así, la obligación clara de las autoridades, que integran el gobierno como elemento del Estado, a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Asimismo, con esta reforma se establece en nuestra Carta Magna que la interpretación normativa en materia de derechos humanos se hará de conformidad con la Constitución y los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas (principio *pro persona*).

Los derechos humanos son aquellos derechos intrínsecos que tenemos todas las personas, por el sólo hecho de serlo y existir, que nacen de nuestra propia dignidad humana, y buscan proteger nuestra vida y todo lo relacionado con la misma; éstos nacen o se desprenden de cuatro derechos humanos básicos o vitales que son: el derecho humano a la vida, a la propiedad, a la libertad y a la igualdad, en primera instancia.

Los derechos humanos parten de una concepción de Derecho natural, pero cuando se vuelven Derecho positivo, a través de las Constituciones de los Estados y de los tratados internacionales, hablamos de derechos fundamentales, de tal suerte que, al tratar de derechos humanos o de derechos fundamentales, no referimos prerrogativas que se conceden a las personas, sino todo lo contrario, son derechos inherentes a los cuales se obliga el Estado a proteger, respetar, garantizar y promover.

Esto es, el Estado tiene la obligación de *respetar* los derechos humanos, lo cual se traduce en no interferir con o poner en peligro los derechos. Por ende, el Estado tiene la obligación de resguardar y mantener el goce del derecho, el cual se cumple por abstenciones y se violenta por acciones.

La obligación de *proteger* los derechos humanos se patentiza en que el Estado, a través de sus autoridades, federales, estatales y municipales, en el marco de sus respectivas funciones, prevengan la violación a estos derechos.

La obligación de *garantizar* estos derechos implica por parte del Estado mantener el disfrute de los mismos, así como mejorarlos y restituirlos en caso de su violación.

Finalmente, la obligación de *promover* consiste en que el Estado provea de toda la información necesaria respecto de estos derechos humanos, para que las personas sean capaces y puedan disfrutarlos a cabalidad, es decir, ejercerlos adecuadamente.

Ahora bien, los derechos humanos de las mujeres son los mismos existentes para toda persona, toda vez que no podemos separar la categoría de mujer y de persona como dos elementos diferentes y distantes, sino como uno sólo, de tal forma que toda mujer, siempre es persona y, por tal efecto, goza inherentemente de los derechos humanos y derechos fundamentales dentro de un ordenamiento jurídico-constitucional y convencional.

Acorde con el párrafo anterior, se debe precisar que, si bien es cierto que todas las mujeres, por el hecho de ser personas, deben gozar de todos los derechos humanos, también es cierto que, lamentablemente, se han visto violentados estos derechos en perjuicio de ellas a lo largo de muchos años, de ahí la necesidad de que se crearan instrumentos jurídicos y estrategias para lograr, verdaderamente, que les respeten sus prerrogativas y no sean violentadas más, de ninguna manera ni con ningún tipo de violencia y de discriminación, por ello, es que se conciben, de una forma separada y particular, los derechos humanos de las mujeres.

Dentro de los instrumentos jurídicos más relevantes que buscan regular y proteger estos derechos fundamentales de las mujeres tenemos a la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (CEDAW) de 1979; la Declaración y Plataforma de Acción de Beijing en 1995, en donde se inserta el tema de “género para las Naciones Unidas”; la Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la Violencia contra la Mujer, conocida como la Convención Belém do Pará de 1994; la Ley General para la Igualdad entre Mujeres y Hombres de 2006; y la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia de 2007, entre algunos otros más.

Se pueden definir a los derechos humanos de las mujeres como el conjunto de prerrogativas que tienen como principios fundamentales la igualdad y la dignidad humana, necesarias para el desarrollo integral de todas las mujeres sin distinción de nacionalidad, lugar de residencia, origen étnico, color, religión, lengua, edad, partido político o condición social, cultural o económica, los cuales se encuentran reconocidos en el orden jurídico nacional e internacional (Género, 2017).

De acuerdo con el Artículo 5o., fracción VIII de la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia, se define a los derechos humanos de las mujeres como aquellos que son parte inalienable, integrante e indivisible de los derechos humanos universales contenidos en la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (CEDAW), la Convención sobre los Derechos del Niño, la Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la Violencia contra la Mujer (Belém do Pará) y demás instrumentos internacionales en la materia.

Ahora bien, con base en los instrumentos jurídicos nacionales e internacionales citados en párrafos anteriores, podemos enlistar los derechos humanos de las mujeres en sentido estricto: la dignidad e igualdad, la ciudadanía, educación, salud, participación política, información, trabajo, no discriminación, derechos sexuales y reproductivos, acceso a una vida libre de violencia y acceso a la justicia.

- *Derecho humano a la dignidad:* Consiste en que a las mujeres se les debe tratar como un fin en sí mismo, no como un medio, ni un objeto para llegar a un fin; es decir, debe respetarse y reconocerse como persona que es, recipiendaria de derechos, evitando así que se le humille, degrade, envilece o cosifique;
- *Derecho humano a la igualdad:* Se refiere, por antonomasia a las mujeres, a que se les trate de forma idéntica (que a las personas de sexo opuesto), por su calidad de personas en la vida social, económica, política, cultural y jurídica del país, sin distinción alguna por causa de su género, esto es, que se le trate igual que las otras personas en situaciones de hecho y de derecho idénticas;
- *Derecho humano a la ciudadanía:* Consiste en que la mujer, como persona que es, tiene derechos y obligaciones, los cuales se ejercen en los espacios públicos y que, para ello, requiere de un vínculo de pertenencia a un Estado-Nación;
- *Derecho humano a la educación:* Consiste en que las mujeres reciban una formación intelectual y los conocimientos necesarios para alcanzar su realización personal y construir un proyecto de vida, esta formación debe garantizarse por el Estado;

- *Derecho humano a la salud:* Consiste en que el Estado realice todos los actos necesarios que permitan proteger la salud de las mujeres y, en la medida de lo posible, lograr la homeostasis del cuerpo, esto es, una salud plena tanto física como mental para el ejercicio completo de sus capacidades; la prolongación y el mejoramiento de la calidad de vida humana; la protección de los valores que coadyuvan a la creación, conservación y disfrute de condiciones de salud que contribuyan al desarrollo social; el disfrute de servicios de salud y de asistencia social que satisfagan eficaz y oportunamente las necesidades de la población y el conocimiento para el adecuado aprovechamiento y utilización de los servicios de salud, esto de acuerdo con la Ley General de Salud;
- *Derecho humano a la participación política:* Se traduce en que las mujeres tienen derecho a participar en un cargo público de forma directa o de elección popular dentro del gobierno de un Estado, en igualdad de condiciones que todas las demás personas;
- *Derecho humano a la información:* Consiste en que toda mujer tiene derecho al libre acceso a la información, así como a buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole por cualquier medio de expresión y el Estado tiene el deber de garantizar dichas condiciones, a través de las tecnologías de la información y la comunicación, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluso del Internet;
- *Derecho humano al trabajo:* Consiste en que las mujeres puedan prestar un servicio personal subordinado o de manera independiente, o realizar una actividad empresarial de forma libre y legal, sin algún tipo de impedimento, discriminación o violencia, con la intención de obtener un beneficio o retribución económica a cambio de ello, para poder realizarse como personas y construir su proyecto de vida;
- *Derecho humano a la no discriminación:* Consiste en que ninguna mujer puede ser discriminada por ningún motivo, razón o condición, como bien lo señala el Artículo 1o. de nuestra Carta Magna, sea por motivos de origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las circunstancias de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otro que atente contra

- la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. Es importante tener claro que, cuando hablamos de discriminación, está referido a una persona desigual en relación a otras personas que, en esencia, son iguales y tienen los mismos derechos;
- *Derechos humanos sexuales y reproductivos:* Consisten prácticamente en que las mujeres puedan tener la libertad de decidir sobre el ejercicio de su sexualidad y de su planificación familiar con total autonomía;
 - *Derecho humano al acceso a una vida libre de violencia:* Las mujeres tienen derecho a no padecer ningún tipo de violencia, esto es, no soportar cualquier acción o conducta, que con base en su género o por el hecho de ser mujeres, les cause la muerte, algún tipo de daño o sufrimiento físico, sexual, psicológico y económico, tanto en el ámbito público o en el privado;
 - *Derecho humano al acceso a la justicia:* Consiste en que las mujeres puedan acercarse a un órgano jurisdiccional o una autoridad para dirimir alguna controversia o problema en el que se encuentren inmersas. De una forma más concreta, estriba en garantizar el acceso a un órgano jurisdiccional predeterminado, independiente e imparcial que decida basándose en el derecho, tras un proceso que respete las garantías procesales, en un sistema que las prevea y donde el acceso sea garantizado a todas las personas, sin distinciones que no puedan ser justificadas con argumentos objetivos y razonables.

Por ende, toda vez que tenemos claridad en los derechos humanos de las mujeres y la obligación que tiene el Estado de respetarlos, protegerlos, garantizarlos y promoverlos, podemos entrar en concreto al concepto de la menstruación digna, como una forma de garantizar, dentro de muchas otras, algunos de los derechos de las mujeres antes vistos.

III. ¿QUÉ ES LA MENSTRUACIÓN DIGNA?

La menstruación es el sangrado vaginal normal que ocurre como parte del ciclo menstrual de la mujer, es un desprendimiento de tejido que recubre el útero al término de este periodo, normalmente cada mes. Este, es un tema importante para

las mujeres y más en nuestro país, ya que, en México, la población menstruante (mujeres entre 10 y 54 años), representan casi el 60% de todos los habitantes del país, de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2020).

Ahora bien, la relevancia del tema recae en las problemáticas que se pueden presentar para las mujeres cuando ocurre la menstruación, estos son de índole económico, social, psicológico y, muchas veces, cultural.

Representa problemas económicos, ya que las mujeres por menstruar, según cifras oficiales, deben gastar mensualmente en toallas sanitarias y otros productos de gestión menstrual entre 250 a 300 pesos mensuales, lo que oscila entre el 6% y el 8% de los ingresos de las familias con escasos recursos, de tal suerte que se vuelve un lujo o producto de lujo el menstruar, lo cual crea una brecha muy importante de desigualdad entre muchas mujeres en el país, más cuando debían pagar un impuesto por menstruar, es decir, el 16% de la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Asimismo, representa un problema social y psicológico, toda vez que para muchas mujeres, cuando están menstruando, reciben discriminación y son sujetos de violencia o acoso, como el *bullying*; de igual manera, en materia de educación tienen problemas. De acuerdo con el Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF) se calcula que el 43% de las estudiantes en periodo menstrual prefieren no ir a la escuela, y no porque no tengan productos, sino por otros factores, como que no las dejan ir al baño tan seguido, tienen miedo del acoso o por alguna mancha; de igual manera, el 30% utiliza papel higiénico en lugar de toallas sanitarias; el 66% piensa que los baños en sus escuelas están sucios; y el 73% se lava las manos sin jabón. Esto propicia brechas de género, ya que cuando una niña falta tres días en promedio por menstruar, aproximadamente 30 días en el ciclo escolar, por ende, ese aprendizaje ya no se recupera (UNICEF, 2019).

Ahora bien, también suele indicar problemas culturales en diversas comunidades indígenas y rurales, ya que, cuando las niñas comienzan a tener su menstruación, se le determina como mujer y se planea su proyecto de vida, es decir, con quién se debe casar y cuáles son los roles que debe tener dentro de la comunidad, familia y hogar, vulnerando su libre desarrollo personal y de su sexualidad.

Los problemas de salud que trae aparejada una mala gestión menstrual van desde temas de higiene hasta la proliferación de infecciones vaginales que pue-

den mermar, en gran medida, la salud de las mujeres y volverse una dificultad para atenderlos adecuadamente.

Todos estos planteamientos, sumado a la pobreza extrema, que trae aparejada la menstruación en la vida de las mujeres, es lo que ha propiciado que en los últimos años se plantee la menstruación digna como parte de los derechos humanos de la mujer y que se relacionan con los derechos humanos a la dignidad, la igualdad, la no discriminación, la educación, la salud, una vida libre de violencia, y a los sexuales y reproductivos, de forma concreta.

La menstruación digna busca contrarrestar la pobreza menstrual, que consiste en la falta de acceso a productos sanitarios para atender la menstruación de las mujeres, la falta de educación respecto al tema y la falta de higiene menstrual, inodoros, instalaciones para el lavado de manos y gestión de residuos.

De igual manera, busca combatir la violencia menstrual contra la mujer; dicha violencia se manifiesta en la exclusión de los espacios públicos, la prohibición de actividades domésticas y religiosas, burlas y humillaciones, discriminación, ver la sangre menstrual como algo sucio y ver a la menstruación como algo ofensivo.

La menstruación digna forma parte de los derechos humanos de las mujeres, y que junto con los demás derechos antes mencionados busca garantizar la vida digna de las mujeres y que no se avergüencen por su menstruación, de tal suerte que la menstruación digna es un derecho humano de la mujer que consiste en que las mujeres o personas menstruantes tengan acceso gratuito a toallas, tampones y copas menstruales en las escuelas públicas a nivel primaria, secundaria y preparatoria, para que puedan garantizar sus derechos humanos, sobre todo de educación, salud, sexuales y reproductivos; así, garantizar la equidad de género.

Asimismo, como la menstruación no es una elección, sino se vuelve una necesidad, no debe de pagarse ningún tipo de impuesto (IVA) para obtener toallas, tampones y copas menstruales que son, precisamente, artículos de necesidad como los productos de la canasta básica, y no un producto de lujo, para tener una mejor gestión menstrual.

En México, el tema de la menstruación digna ha cobrado mucha fuerza en los últimos cinco años; sin embargo, comenzó a gestionarse y planearse jurídicamente a partir de 2019, cuando un colectivo de organizaciones de la sociedad

civil, lideradas por mujeres y colectivos feministas crearon “Menstruación Digna México”, proponiendo dos iniciativas de ley, tanto para algunos Estados de la república como a nivel federal, a través del Congreso de la Unión; estas iniciativas se presentaron el 8 de septiembre de 2020, aunque no prosperó la segunda de ellas. Estas dos iniciativas consisten, la primera, mejor conocida como “Ley de Menstruación Digna”, en reformar la Ley General de Educación a nivel federal y las leyes de educación estatales, para que se contemple y se regule el acceso y entrega gratuitos de productos de gestión menstrual, como son las toallas sanitarias, los tampones y las copas menstruales para las niñas, mujeres y personas menstruantes que estudian en escuelas públicas de nivel primaria, secundaria y preparatoria (aproximadamente 198,000 escuelas en todo el país), y que sobre todo beneficie a mujeres de escasos recursos y de comunidades indígenas; asimismo, la segunda iniciativa prevenía la eliminación de la tasa del 16% del IVA a los productos de gestión menstrual (toallas sanitarias, los tampones y las copas menstruales) pero, también es importante señalar, que como una tercera iniciativa de ley que se fue desarrollando, posteriormente era la creación de investigación y datos sobre la gestión menstrual.

Actualmente, en México, la Ley de Menstruación Digna se ha aprobado y ya es una realidad en los Estados de Michoacán y de Jalisco, pero México no es el único ejemplo en este tema, ya que también tenemos países, como Escocia y Nueva Zelanda que tienen regulada la menstruación digna de forma obligatoria.

A nivel federal, como se refirió anteriormente, el 8 de septiembre de 2020, la Diputada Martha Tagle, en representación del movimiento Menstruación Digna México, presentó al Congreso de la Unión, a través de la Cámara de Diputados como instancia de origen, la iniciativa de la Ley de Menstruación Digna, pero buscando abarcar los tres ejes o iniciativas señalados en el parágrafo anterior, no teniendo suerte la segunda de ellas respecto a la eliminación de la tasa del 16% de IVA en productos de gestión menstrual; sin embargo, el 28 de abril de 2021 se aprobó el dictamen de la Ley de Menstruación Digna que modificó el Artículo 114 de la Ley General de Educación, con una reforma a la fracción XVI, y la adición de la fracción XVII, en materia de salud y gestión menstrual, por lo que pasó al Senado para su discusión y futura aprobación, a efecto de ser sancionada después y publicada por el Ejecutivo Federal; pero terminó su proceso legislativo de manera positiva.

Es importante resaltar que también la Comisión Nacional de Derechos Humanos en el año 2021, emitió la recomendación 35/2021, sobre el derecho de las mujeres a una menstruación digna, encomendando a las autoridades:

- Dotar de los insumos gratuitos a las mujeres privadas de su libertad;
- Reconocer las condiciones que afectan la salud de las mujeres en relación con la menstruación y el climaterio;
- Garantizar el abasto y suficiencia de recursos como el agua, productos de higiene, jabón, depósito y gestión de los residuos;
- Contar con un espacio adecuado para la gestión de la menstruación.

Sin lugar a dudas, el tema de la menstruación digna se contempla en nuestro presente como un derecho humano de la mujer, incluso un puente de aproximación y conexión con los demás derechos humanos existentes para las mujeres, lo que propicia, en gran medida, que al verse éste garantizado, repercuta de manera positiva en todos los demás y se dé un gran avance en nuestro país en el tema; sin embargo, debemos esperar los futuros resultados y próximas legislaciones para aprobarse en toda la República, no sólo a nivel federal.

IV. LA JUSTICIA FISCAL EN APOYO DE LA MENSTRUACIÓN DIGNA: POLÍTICA FISCAL DE GÉNERO

Cuando hablamos de la materia tributaria en nuestro país y en el mundo, se alude necesariamente a la recaudación, gestión y erogación de los impuestos, como una vía necesaria para la manutención de los gastos públicos del Estado, para satisfacer las necesidades colectivas y públicas de la sociedad, a lo cual, no es optativo el pago de los mismos para las personas, sino de carácter obligatorio y, en caso de no hacerlo, el Estado tiene la tutela efectiva de hacer valer esta obligación y cobrar estos impuestos a través de su facultad económico coactiva.

Ahora bien, los impuestos no deben ser prerrogativas impuestas libremente y de forma arbitraria sin ningún tipo de límite ni de medida; para ello, el Artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna señala la obligación que tenemos de pagar los impuestos, pero estos deben cumplir con cuatro principios sustanciales: que estén plasmados en una ley (legalidad), que sean proporcionales (proporcionalidad tributaria), equitativos (equidad tributaria) y destinados al gasto público.

El hecho de que los impuestos cumplan estos principios constitucionales permite hablar de impuestos con validez jurídica y que se acerquen a una verdadera justicia fiscal, que brinden certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes; sin embargo, cuando referimos, en sentido estricto, la justicia tributaria o justicia fiscal es enfatizar, sobre todo, el cumplimiento de dos postulados principales: el de proporcionalidad tributaria, que radica prácticamente en que los contribuyentes paguen impuestos de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, que paguen más los que ganan más y paguen menos los que ganan menos; y el de equidad tributaria, el cual dispone que se trate igual a los contribuyentes que se encuentren en situaciones de hecho impositivo idénticas y se trate desigual a los contribuyentes que se encuentren en situaciones de hecho impositivo distinto, todo esto en referencia a la normatividad tributaria; sin embargo, también la justicia tributaria o fiscal permite al Estado desarrollar políticas fiscales que puedan eliminar la discriminación y brechas existentes en la sociedad, es decir, la justicia fiscal es un medio, que bien orientado y planeado, permite apoyar la economía nacional y beneficiar a sectores vulnerables de la sociedad, de tal manera que se puedan generar exenciones, beneficios fiscales y excepciones en el pago de los impuestos para apoyar a estos sectores, y así se puedan promover, proteger, garantizar y respetar derechos fundamentales.

Un ejemplo de lo anterior lo tenemos con la política fiscal de género, pero antes, cabe señalar que, por política fiscal se entiende el conjunto de decisiones y estrategias que toman los Estados para realizar la planeación de ingreso y de gasto dentro de un ejercicio fiscal, y procurarse los recursos necesarios para su funcionamiento, sostenimiento económico y el cumplimiento de sus fines; la política fiscal es una política pública, por ende, se planea, implementa, evalúa y, si resulta positiva, perdura.

Una política fiscal de género es aquella que va orientada a poner fin a la discriminación y a las desigualdades de género a través de la justicia fiscal de los impuestos.

Esto es relevante, porque la equidad de género es fundamental para el crecimiento económico de los países. El empoderamiento de las mujeres tiene un impacto positivo para la economía, la gobernabilidad, la educación, los negocios, la agricultura, la industria, la reducción de la pobreza y, en general, para el desarrollo sostenible.

Ahora bien, la justicia fiscal propugna una igualdad de carácter impositivo y proporcional que permita eliminar la discriminación, sobre todo de género, cuando ésta se crea por diferencias en el pago de ciertos impuestos, en razón al sexo de los contribuyentes; esto permite crear políticas fiscales de género que auxilien en esta labor y, por ende, se ha visto reflejado en el tema de la menstruación digna, ya que la tasa del 16% que se pagaba en los productos de gestión menstrual, era considerado discriminatorio, lo cual es afirmativo, ya que se pagaba por productos de necesidad y no de lujos exclusivamente para mujeres, y los hombres, por obvias razones no estamos obligados ni sujetos a comprar estos productos para uso personal y directo; a esto se le conoce como los *impuestos rosas*, es decir, son impuestos que buscan aumentar el precio de productos dirigidos a las mujeres o niñas, a diferencia de los que son para hombres o niños, pero gracias a la demanda de los colectivos de mujeres y grupos feministas se ha creado una reforma basada en una política de género con un tópico de justicia fiscal para beneficiar y garantizar, desde el área tributaria, el acceso a la menstruación digna; este ejemplo lo tenemos a partir del ejercicio fiscal 2022, mediante el cual se reformó el Artículo 2o.-A, fracción I, y se añade el inciso j) de la Ley del IVA para establecer la enajenación de toallas sanitarias, tampones y copas para la gestión menstrual a tasa del 0%.

V. EL CASO DE LA TASA 0% DE IVA A PRODUCTOS DE GESTIÓN MENSTRUAL

Como bien señalamos en el párrafo anterior, a partir de la reforma fiscal para el ejercicio de 2022, se añade un inciso j) a la fracción I del Artículo 2o.-A de la Ley del IVA para tasar a 0% la enajenación de las toallas sanitarias, tampones y copas menstruales que son utilizados para la gestión e higiene menstrual de las mujeres y/o personas menstruantes.

Esto es relevante, ya que el impuesto al valor agregado es una contribución indirecta, esto significa que es un impuesto que no grava las manifestaciones de riqueza, como sí lo hace el impuesto sobre la renta, sino que grava el consumo y las transacciones de los contribuyentes, de tal manera que, cuando se consume un producto objeto de IVA, se debe pagar una tasa del 16% que, por ende, eleva el precio de dichos productos volviéndose muchas veces inaccesibles para la gran

mayoría de la población o propician un gasto muy importante para la población; es por ello que, la tasa del 0% se establece para garantizar, de alguna manera, y volver más sencillo, el consumo de ciertos productos que son categorizados de alta necesidad social, es decir, productos que se consumen más por exigencia, para tener una vida digna medianamente y no por un lujo. El consumo de estos productos representa un medio para garantizar el derecho universal a mantener un nivel adecuado de salud y bienestar.

Por ello, era necesario que se hiciera este cambio en la ley, ya que como hemos comentado en varias ocasiones, los productos de gestión menstrual no son un lujo, son una necesidad para las personas menstruantes, que los consumen no por gusto, sino porque se vuelve necesario para garantizar, en la medida de lo posible, tener una salud y vida digna. El IVA en los artículos de gestión menstrual representa un impuesto rosa, esto es, un impuesto sexista, que va en detrimento de la igualdad entre las mujeres y hombres dentro del sistema fiscal mexicano.

México pasa a formar parte de toda una lista de países que han cambiado sus legislaciones tributarias donde se han eliminado o reducido los impuestos a los productos de gestión menstrual como Kenia, Irlanda, Nicaragua, Jamaica, Canadá, Estados Unidos, Trinidad y Tobago, Bruselas, Francia, Australia, India, Malasia, Sudáfrica, Tanzania, Bélgica, Colombia, Ruanda, Alemania, Italia, Nigeria, Reino Unido y Suiza.

VI. CONCLUSIÓN: EL GASTO FISCAL POR LA MENSTRUACIÓN DIGNA

Finalmente, es importante referirnos al gasto fiscal que esta reforma trae aparejada para el Estado mexicano; el gasto fiscal son los ingresos que deja de percibir al otorgar beneficios tributarios a los contribuyentes, ejemplo de ello, las deducciones, las reducciones impositivas (tasa 0%) y exenciones.

Una persona utilizará aproximadamente 30 toallas sanitarias al mes, lo que representaría 360 días al año. Por lo que, habría un costo promedio de 720 pesos anuales por persona.

Por su parte, la vida fértil femenina es de aproximadamente 40 años. De acuerdo con el Censo de Población y Vivienda 2020, México cuenta con una población de 126 millones 14,024 habitantes, de los cuales, 39 millones 274,826 son mujeres entre 10 y 49 años. De tal suerte que el 31.2% de la población se encuen-

tra en necesidad de adquirir artículos para la gestión menstrual. Si tomamos en cuenta el número de personas con la necesidad de adquirir productos de gestión menstrual, el gasto total anual sería de 28,277.9 millones de pesos. Por lo que la tasa 0% de IVA en estos productos implicaría un gasto fiscal de 4,524.5 millones de pesos, equivalente a 0.0196% del PIB, menos de medio punto porcentual en la recaudación del IVA corresponde a la venta de estos productos, es decir, un 0.46.

Así, el Estado obtendría menos ingresos con esta medida, pero el gasto fiscal no es muy alto en comparación con otros gastos fiscales por otros productos que no gravan IVA como los alimentos, las medicinas y los libros, periódicos y revistas; con ello, además, se gana mucho, porque esta medida beneficia una serie de derechos humanos de las mujeres, en concreto el de la menstruación digna, y es un paso interesante en materia tributaria para apoyar a muchas personas menstruantes que se encuentren en alguna desventaja social, económica y en situación de vulnerabilidad.

La justicia fiscal no busca generar más ingresos al Estado, sino proteger a los contribuyentes para que paguen lo que debe ser conforme a la ley y puedan obtener los mejores beneficios que les brinda el Estado, materializados en servicios públicos y construyan su proyecto de vida y disfruten de una vida digna.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

BIRGIN, H., y GHERARDI, N., *La garantía de acceso a la justicia: Aportes empíricos y conceptuales*. México, Fontamara, 2021.

2. Sitios de Internet

https://www.cndh.org.mx/sites/default/files/documentos/2022-02/Menstruacion_4.pdf.

http://biblioteca.diputados.gob.mx/janium/bv/uig/lxiii/cua_der_hum_muj.pdf.

<https://www.inegi.org.mx/programas/ccpv/2020/>.

<http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/5241/1%20Publicacion.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

<https://www.unicef.org/mexico/higiene-menstrual>.

3. Legislativas

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la Violencia contra la Mujer.

Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer.

Declaración y Plataforma de Acción de Beijing.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia.

Ley General de Salud.

Ley General para la Igualdad entre Mujeres y Hombres.

La embargabilidad de la casa habitación por las autoridades fiscales mexicanas

Luis Eduardo VÁZQUEZ CÁRDENAS¹

Sumario

I. Introducción: El embargo como mecanismo para el cobro de créditos fiscales. II. Bienes exceptuados de embargo en el Código Fiscal de la Federación. III. El patrimonio de familia y su inembargabilidad. IV. La casa habitación. V. Interpretaciones sobre la embargabilidad de la casa habitación no integrada a un patrimonio de familia. VI. Criterio de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el Juicio Contencioso Administrativo 98/17-16-01-1/4200/17-S1-02-04. VII. Conclusiones. VIII. Fuentes de información.

Resumen

Las autoridades mexicanas tienen la facultad de cobrar coactivamente los créditos fiscales, entre otros mecanismos, a través del embargo y enajenación de los bienes del contribuyente o de terceros obligados. En el caso de las personas físicas, el embargo de su casa habitación puede conllevar que la autoridad ejecutora enajene el inmueble, privando a aquéllas de su vivienda. Si bien la ley fiscal exceptúa de embargo a diversos bienes muebles

Abstract

Mexican authorities have the power to collect tax debts, through (among other mechanisms) legal seizure and sale of assets belonging to the taxpayer, or to any other person liable to pay tax. When it comes to individuals, the levy or attachment of their house may lead to the sale of the property by the authorities, thus stripping them away of their home. While the tax code prohibits attachment of certain movable

¹ Abogado. Maestro en Derecho de las Empresas por la Universidad Anáhuac campus México y en Fiscal por la Universidad La Salle Bajío. Catedrático a nivel licenciatura y maestría, impartiendo materias relacionadas con el Derecho Procesal Fiscal y el Derecho Tributario en la Universidad La Salle Bajío y la Universidad Iberoamericana León. Socio invitado del Colegio de Contadores Públicos de León. Director de la firma Vázquez Cárdenas Abogados Fiscalistas/Tax Attorneys. Contacto: luisevc@vazquezcardenas.com.

de uso indispensable para los moradores –incluyendo al “lecho cotidiano”–, no excluye al inmueble en sí mismo; en cambio, declara inembargable el “patrimonio de familia”; dentro del cual el titular puede incluir su casa habitación. Sin embargo, esta última institución está sujeta a un régimen de previa inscripción y sólo ha sido adoptada por una fracción de la población. En este trabajo se examinan las categorías de bienes que el Código Fiscal de la Federación reconoce como inembargables, así como los fines, condiciones y limitaciones de la figura del “patrimonio de familia”; en cuanto guardan relación con la casa habitación o la vivienda familiar. Asimismo, se repasan brevemente los sistemas de protección del derecho fundamental a la vivienda y a la seguridad en su tenencia, que se aplican en los países iberoamericanos. Finalmente, se analiza un precedente reciente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, para identificar problemas destacados en la interpretación y aplicación de la ley fiscal, cuando se trata de resolver sobre la embargabilidad de la casa habitación no integrada a un patrimonio de familia.

Palabras Clave

Cobro coactivo. Créditos fiscales. Inembargabilidad. Patrimonio de familia.

assets –such as the “daily sleeping place”–, it does not exclude the possibility to seize the property itself. Instead, the law states that no levy can take place on an execution upon the “family estate”; to which the interested party can assign their primary residence. However, the “family estate” exemption is subject to previous registration, and only a fraction of the country’s population has adopted it. This paper examines the diverse types of assets that the Federal Tax Code deems exempt from levy, as well as the purposes, conditions, and limitations of the “family estate” exemption, in so far it concerns housing or the family home. Furthermore, it briefly reviews the main methods that Latin American countries, as well as Spain, have in place for the protection of the basic rights to housing and legal security of its tenure. Lastly, it evaluates a recent precedent set by the Federal Court of Administrative Justice, with the aim of identifying relevant issues raised by the interpretation and application of the tax laws, when it comes to settling controversies involving the attachment of an individual’s house that has not been assigned to a “family estate”.

Key Words

Enforced collection. Tax bills. Exemption from levy. Family estate.

I. INTRODUCCIÓN: EL EMBARGO COMO MECANISMO PARA EL COBRO DE CRÉDITOS FISCALES

De acuerdo con el Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación (CFF), son créditos fiscales aquellos que tenga derecho a percibir el Estado y provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos. Esta definición es deficiente, ya que acota al crédito fiscal caracterizándolo como un crédito. Para aclarar el concepto, conviene recordar que toda obligación patrimonial se ve como un crédito para el acreedor y como deuda para el deudor. Desde esta perspectiva, el crédito fiscal es sinónimo de la obligación fiscal sustantiva, donde el Estado es el acreedor titular de la pretensión pecuniaria, que no es otra que el pago de una contribución o un aprovechamiento, con sus accesorios. Por ello, para la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la obligación tributaria –por extensión, el crédito fiscal– “sirve de medio para concretizar y hacer efectiva la obligación de contribuir a los gastos públicos”².

En atención a su naturaleza crediticia y, especialmente, a su finalidad de proveer recursos para sostener los servicios públicos, la deuda fiscal puede ser cobrada coactivamente si el obligado no la cubre de manera espontánea. Por ello, el Artículo 145 del CFF establece que las propias autoridades fiscales acreedoras³ exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos legales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. El procedimiento aludido se ha definido jurisprudencialmente como “la sucesión de actos que las autoridades administrativas deben seguir conforme a la ley, para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, líquido y exigible, sobre los bienes del deudor”⁴.

² Sentencia recaída al Amparo Directo en Revisión 251/2012, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro José Ramón Cossío Díaz, 7 de marzo de 2012.

³ En México tienen el carácter de autoridades fiscales ejecutoras: el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA), la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) y las autoridades fiscales de las entidades federativas, cuando ejerzan sus facultades respecto de contribuciones federales en el marco de un convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal.

⁴ Sentencia recaída al Amparo en Revisión 498/2012, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Luis María Aguilar Morales, 14 de noviembre de 2012.

Es decir, empleando éste último, las autoridades hacendarias despliegan su facultad económico-coactiva, que les permite “exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional”⁵.

Dicho esto, la SCJN ha sostenido la existencia de un “procedimiento alterno y sumarísimo”⁶, cuya principal característica es la inmovilización de los depósitos que tenga el deudor en el sistema financiero, para la posterior transferencia y aplicación de aquéllos al pago de los créditos firmes o no garantizados, aunque la autoridad ejecutora no haya iniciado formalmente un procedimiento administrativo de ejecución.

A pesar del predominio actual de los actos de cobro enfocados en los depósitos bancarios de los deudores o responsables de los créditos fiscales, sigue la ejecución mediante venta de bienes como una forma habitual de ejecución. Según Couture, este último mecanismo llegó a tener tal importancia y frecuencia que, en el lenguaje común, “el vocablo ejecución ha venido a representar habitualmente el procedimiento de venta de los bienes para satisfacer con su precio al acreedor”⁷. La venta o subasta forzosa de bienes del deudor requiere poner éstos a disposición de la autoridad ejecutora, para lo cual es necesario que ésta traben un embargo sobre ellos. Fénech, citado por De la Garza, concibe al embargo como el acto de determinación de los bienes –de los que posee el deudor– que han de ser objeto de realización forzosa, con la intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito⁸.

Así pues, el CFF permite que las autoridades fiscales traben embargo sobre la mayor parte de los bienes del deudor, incluyendo los inmuebles de su propiedad. Cuando se embargue este tipo de bienes, según el Artículo 155 del Código

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª. ed., México, Oxford University Press, 2014, p. 264

⁶ “PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES FIRMES. SE RIGE EXCLUSIVAMENTE POR LAS REGLAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2010)”. Tesis 2a./J. 20/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro III, diciembre de 2011, t. 4, p. 3064, Reg. digital 2000026.

⁷ Couture, Eduardo J., *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*, 3ª. edición, Buenos Aires, Roque Depalma, 1958, p. 466.

⁸ Cfr. De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008, p. 815.

citado, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan gravámenes reales, embargos anteriores, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal; quedando obligado, quien afirme que existen dichos supuestos, a acreditarlo “fehacientemente” dentro de los 15 días siguientes al de la diligencia, como lo establece el Artículo 156 del mismo ordenamiento. Ante la eventual venta o remate de los inmuebles, éstos pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes. Con ese fin, la autoridad ejecutora proveerá para que se otorgue la escritura en que conste la adjudicación y girará las órdenes necesarias para su entrega al adquirente, incluyendo las de desocupación del inmueble.

Por lo tanto, en principio, las autoridades hacendarias están facultadas para embargar los bienes inmuebles propiedad del deudor o sujeto pasivo del crédito a ejecutar.

II. BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Independientemente de la forma específica que tome el procedimiento de ejecución, la cual puede dar pie a la aplicación de diversas figuras instrumentales (como el secuestro de bienes, la intervención o administración, la realización de inscripciones en los registros públicos, la notificación a acreedores, entre otras), el sustento de aquél es siempre la búsqueda de un patrimonio –o elementos específicos de éste– que baste para asegurar el resultado de la ejecución. Para Couture⁹, un patrimonio ejecutable es “un presupuesto de la ejecución forzada, en el sentido de que, sin él, la coerción se hace difícilmente concebible”. A la situación donde el deudor responde con todos sus bienes presentes y futuros, la doctrina la conoce como principio de *responsabilidad patrimonial universal*.

La primera fuente para el aseguramiento es, desde luego, el patrimonio del sujeto activo principal de la obligación tributaria; es decir, del propio deudor. En la mayoría de los casos, el deudor principal será un *contribuyente*, al que la doctrina define como “realizador, titular o beneficiario del hecho imponible”¹⁰.

Sin embargo, la autoridad ejecutora no siempre encontrará solvencia en ese patrimonio naturalmente enlazado al hecho imponible; aunado a que en deter-

⁹ *Op. cit.*, p. 464.

¹⁰ Pérez de Ayala Becerril, Miguel, y Pérez de Ayala, José Luis, *Fundamentos de Derecho Tributario*. 6ª. ed.. Madrid. Edersa. 2019. p. 29.

minados casos estará facultada, o incluso obligada, a dirigir sus acciones de cobro hacia otros “obligados ex lege en concepto y por títulos distintos de contribuyente”¹¹. Entre estos terceros obligados se encuentran los deudores sustitutos, quienes están obligados a pagar una obligación ya nacida, antes de su vencimiento, en lugar del contribuyente; los retenedores, obligados a enterar un importe en nombre y a cargo del contribuyente, con el fin de asegurar una posible obligación tributaria, aún no nacida ni vencida, de aquél; así como otros responsables *ex lege* de cualquier deuda tributaria del contribuyente, ya nacida, vencida y no atendida por éste a su vencimiento¹². A su vez, estos responsables *ex lege* pueden ser subsidiarios o solidarios, según cuenten o no con beneficio de excusión, respectivamente. Finalmente, algunos terceros responderán de la deuda en cuestión con todo su patrimonio, mientras que otros lo harán en forma limitada: ya sea en proporción a sus aportaciones o participación dentro de una sociedad (caso de los socios o accionistas); hasta por el monto de una operación o del bien objeto de ésta; o exclusivamente con un bien previamente designado e individualmente determinado (como ocurre cuando el tercero permite deliberadamente el embargo de uno de sus bienes para responder por un crédito fiscal ajeno, o solicita a la autoridad exactora trabar embargo sobre el bien en vía administrativa).

Luego, el sistema tributario pone frente a las autoridades exactoras una variedad de sujetos con sus respectivos patrimonios. Asimismo, podemos afirmar que la ejecución está respaldada, en última instancia, por el patrimonio de personas físicas, en la medida que éstas enfrentan responsabilidad tanto como contribuyentes, como en su carácter de administradores, socios o liquidadores de las sociedades en las que decidan participar, de donde resultará su responsabilidad solidaria o subsidiaria.

Desde esta perspectiva, es especialmente importante para las personas físicas que la ley limite la posibilidad del fisco para secuestrar o vender coactivamente los bienes de aquéllas. De lo contrario, la totalidad del patrimonio acumulado a lo largo de su vida natural podría llegar a extinguirse, como resultado de un crédito fiscal derivado de alguna de las actividades que decidieron emprender.

¹¹ *Idem.*

¹² *Ibidem*, pp. 30 y ss.

Así, frente al principio general de que los bienes del deudor constituyen la garantía común de todos sus acreedores, surge la llamada *inembargabilidad* de bienes, como una expresión de la “humanización del Derecho”¹³.

Los distintos códigos tributarios aplicados en Iberoamérica reconocen la existencia de ciertos bienes inembargables, en virtud de su función o relación subjetiva con el patrimonio del deudor. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ha identificado como límites recurrentes a la embargabilidad:

- i. El mobiliario y el menaje de la casa, y las ropas del ejecutado y de su familia, que no tenga consideración de superflua;
- ii. Aquellos bienes, como alimentos, combustible y otros que resulten imprescindible para que el ejecutado y las personas dependientes de él puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia;
- iii. Los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la cuantía de la deuda reclamada; y,
- iv. Los bienes sacros y dedicados al culto de las religiones legalmente registradas¹⁴.

En México, el legislador hizo extensiva la humanización de los procedimientos de ejecución civil al Código Tributario. Desde el Código publicado en el año 1938 existe una relación de bienes “exceptuados de embargo” que los subsecuentes ordenamientos publicados en 1967 y en 1981 no modificaron significativamente.

Del catálogo previsto en el Artículo 157 del CFF vigente¹⁵, destaca la inembargabilidad de los bienes y derechos estrechamente relacionados con el inmueble que habita el deudor o responsable del crédito fiscal; a saber:

¹³ Couture, Eduardo J., *op. cit.*, p. 466.

¹⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual sobre recaudación y cobranza de tributos*, p. 102, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf.

¹⁵ Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares;
- b) Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este Artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen;
- c) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste;
- d) Los derechos de uso o de habitación;
- e) El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Es decir, el CFF declara exceptuado de embargo al “lecho cotidiano” y los muebles no lujosos de uso indispensable del deudor y de sus familiares. La misma excepción aplica a diversos derechos reales –distintos del de propiedad– relacionados con los inmuebles en general. Sin embargo, la disposición no exceptúa a los inmuebles de ningún tipo, destino o valor; salvo por los ejidos. Lo que goza de protección frente a los embargos es “el patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad”, dentro del cual puede estar comprendida la casa habitación, si así lo dispuso el constituyente del patrimonio y consta en dicho Registro, como se detallará en el siguiente apartado.

-
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
 - IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
 - V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
 - VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
 - VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
 - VIII. Los derechos de uso o de habitación.
 - IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
 - X. Los sueldos y salarios.
 - XI. Las pensiones de cualquier tipo.
 - XII. Los ejidos.
 - XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

III. EL PATRIMONIO DE FAMILIA Y SU INEMBARGABILIDAD

El Artículo 27, décimo primer párrafo, fracción XVII, y el Artículo 123, apartado A, fracción XXVIII, ambos de la Constitución Federal, reservan a las legislaturas locales la regulación del patrimonio de familia, al tiempo que establecen bases mínimas para su legislación. De tales bases destaca que, los bienes que constituyan el patrimonio en trato serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes ni embargos, y serán transmisibles *mortis causa* con simplificación de formalidades.

Para comprender la noción constitucional de esta figura, es útil describir brevemente sus antecedentes significativos. Siguiendo a Baqueiro y Buenrostro¹⁶, esos presupuestos son:

- a) La Ley sobre el *Homestead* del estado de Texas, de 1839, por la cual se ponía fuera del alcance de los acreedores la “casa-habitación” y la parcela de los colonizadores;
- b) La herencia del fuero viejo de Castilla y el Derecho foral actual de Aragón, que menciona el patrimonio de familia con el nombre de *casa*;
- c) La Ley sobre Relaciones Familiares de 1917, que impidió la enajenación de la casa en que esté establecida la *morada conyugal* y los bienes que le pertenezcan, sean propios de uno de los cónyuges o de ambos; a menos que se cuente con el consentimiento expreso de ambos consortes. La misma ley estableció que, ni la morada ni su mobiliario podrían ser gravados, ni embargados por acreedores de alguno de los cónyuges o de ambos, siempre que aquellos “objetos” no tuvieran en conjunto un valor mayor de diez mil pesos.

La Segunda Sala de la SCJN ha inferido también que la institución del *homestead* del sistema jurídico de los Estados Unidos de América es el antecedente más importante del patrimonio de familia incorporado a nuestra Constitución¹⁷, al resolver una contradicción de tesis en el expediente Varios 99/80. En el mismo precedente, el Órgano Jurisdiccional reconoció que nuestro Artículo 27 constitu-

¹⁶ Baqueiro Rojas, Edgard, y Buenrostro, Rosalía, *Derecho de Familia y sucesiones*, 2ª. ed., México, Oxford University Press, 2009, p. 131.

¹⁷ “IMPUESTO PREDIAL, EL PATRIMONIO FAMILIAR NO ESTÁ EXENTO DEL.” Segunda Sala en jurisprudencia administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 181-186, Tercera Parte, p. 95, Reg. digital 237447.

cional “fue inspirado en parte, por la necesidad de hacer frente a la exageradamente desigual distribución de la propiedad privada... postulando a la tierra como casi la única fuente de riqueza... y advirtiéndole que la misma estaba concentrada en pocas manos”¹⁸.

La influencia de la *homestead exemption* estadounidense está documentada en el Diario del Debate del Congreso Constituyente durante la sesión del 23 de enero de 1917. Refleja el siguiente intercambio, relacionado con la fracción XXVIII del Artículo 123 constitucional, que menciona al patrimonio de familia:

- El C. Rodríguez José María: Es nada más para preguntar si en este caso se trata también de la casa morada... (Voces: ¡Tribuna!) Es una pregunta a la Comisión; para preguntar a la Comisión si en este caso se trata de la casa morada de las personas, por que (*sic*) sé yo que en algunas partes de los Estados Unidos, por ejemplo, la casa habitación no es embargable bajo ningún concepto y creo que allí cabría, o en alguna otra parte, un Artículo semejante que impidiera que las casas moradas, los muebles y lo que constituye el menaje de casa, no pudieran embargarse y fueran respetados. Haríamos una buena obra si intercalamos un Artículo semejante.
- El C. Múgica: La fracción está enteramente clara; aquí cabe todo lo que pide el diputado Rodríguez y algunas otras cosas que se consideren bienes de familia, de manera que no hay necesidad de ponerlo aquí”¹⁹.

Este antecedente genera la impresión que el Constituyente asumió que, la “casa morada” –equivalente al término actual “casa habitación”– de las personas estaría protegida al integrarse al patrimonio de familia; pero dicha protección no se limitaría a aquélla, sino que podría extenderse a una variedad de bienes muebles. Es decir, se atisba la intención de brindar una protección más amplia de la que derivaría de una exención expresa de la “casa morada” como objeto de embargos. No obstante, como se verá más adelante, el mecanismo de tutela elegido por el

¹⁸ *Idem*.

¹⁹ Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, *Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916-1917*, México, INEHRM, 2015, t. III, p. 348, <https://www.inehrm.qob.mx/recursos/Libros/Diariodelosdebatestomo3.pdf>.

Constituyente ha propiciado que una gran cantidad de individuos –todos aquellos que no formalizaron la constitución de su patrimonio familiar– no gocen de protección alguna, ni siquiera para la “casa morada” que debía ser el cimiento de la mayoría de los patrimonios de familia.

Ahora bien, sobre la naturaleza y titularidad del patrimonio familiar, Rojina Villegas²⁰ aclara que no se trata de un patrimonio perteneciente a la familia, ni de una copropiedad familiar de los cónyuges y sus hijos, como tampoco se trata de una persona autónoma, como si fuese una fundación; sino de un patrimonio de destino o afectación, o sea, una universalidad de hecho que la ley regula de manera autónoma para la realización de fines jurídico-económicos²¹. En el caso del patrimonio de familia, Tedeschi, citado por el propio Rojina Villegas, le reconoce como fin el de servir “como áncora de salvación de la familia contra las adversidades o también contra la poca prudencia de quien debería tener entrañable como ninguna otra cosa la suerte económica de dicha familia”²². En otras palabras, el patrimonio de familia se distingue del resto del patrimonio *por su función*²³.

El contenido del patrimonio familiar dependerá de lo que determine la legislación de cada entidad federativa; sin embargo, las normas y principios que permean desde el bloque constitucional hacia las leyes locales, hacen ver que, como mínimo, deberá ser posible afectar una casa habitación con su menaje de uso ordinario, así como los bienes indispensables para ejercer el arte, oficio o profesión que generen los ingresos con los que subsista la familia. No podría ser de otra manera, ya que, como recién se explicó, el Constituyente claramente pretendió que la protección de un *patrimonio* sirviera para amparar más bienes, o hacerlo con mayor versatilidad y eficacia, que la simple declaración de inembargabilidad e inalienabilidad de una casa o una parcela, individualmente consideradas.

En esta tesitura, encontramos que, en el Estado de Guanajuato, por ejemplo, el Artículo 771 del Código Civil local dispone:

²⁰ Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil I. Introducción, personas y familia*, 44ª. ed., México, Porrúa, 2010, p. 220.

²¹ *Ibidem*, p. 223.

²² *Idem*.

²³ Cuenca Casas, Matilde, “Mecanismos de protección del patrimonio familiar: Inembargabilidad y patrimonio separado”, *Reseña legislativa española y comparada*, núm. 23, 2015, p. 330.

Es susceptible de constituirse como patrimonio familiar lo siguiente:

- I. Una casa habitación;
- II. El menaje de uso ordinario de la casa habitación;
- III. Tratándose de familia campesina, además de lo señalado por las fracciones anteriores, la porción de tierra del dominio pleno de cuya explotación se sostenga la familia;
- IV. La maquinaria, instrumentos y animales propios para el trabajo de la tierra; y
- V. Los instrumentos, aparatos, útiles, semovientes y libros necesarios para el arte, oficio o profesión de que dependa la subsistencia de la familia.

Los bienes recién mencionados podrán tener, en su conjunto, un valor comercial máximo equivalente a 110 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) diaria, elevada al año, al momento de constituir el patrimonio. El valor de los bienes debe demostrarse con avalúos periciales.

En cuanto a las condiciones o requisitos para constituir un patrimonio familiar en el mismo Estado, el Código estatal establece que, cada familia sólo puede constituir un patrimonio, mediante la aportación de bienes de uno o varios miembros del núcleo familiar o de la familia, compuesta ésta por los parientes consanguíneos hasta el segundo grado. De cumplir con las condiciones a que se refiere el Código, el interesado deberá presentar solicitud escrita ante el juez de su domicilio; quien, una vez agotado el trámite conforme a la ley procesal local, aprobará la constitución y ordenará que se hagan las inscripciones correspondientes en el Registro Público de la Propiedad. Cabe mencionar que el Código guanajuatense señala que, una vez constituido el patrimonio familiar, “los miembros del núcleo familiar o de la familia tienen obligación de habitar la casa y de trabajar la tierra”. En esta última redacción encontramos un resabio de la noción original del patrimonio familiar como institución erigida alrededor de una casa habitación y, en su caso, de una pequeña porción de tierra.

Así pues, la protección del patrimonio de familia está condicionada a que esta última inicie y siga un procedimiento –generalmente de jurisdicción voluntaria, aunque ciertos Estados han autorizado el trámite de constitución ante notario público– y obtenga una declaración formal e inscribible.

Aunque el procedimiento de constitución parezca simple *a priori*, el solo hecho de que los interesados deban, en la mayoría de los casos, contratar a un abogado para asesorarse sobre las condiciones y requisitos aplicables, así como ayudarles a cumplir con éstos, incide negativamente en la cantidad de familias que se acogen a esta institución. De acuerdo con los datos del Censo Nacional de Gobiernos Estatales 2021²⁴, durante el año 2020, los Registros Públicos de la Propiedad de las entidades federativas de México prestaron, conjuntamente, un total de 4,910 servicios de “constitución de patrimonio de familia”. Esta cantidad, comparada con el total de hogares censales clasificados como “familiares” en el país en 2020²⁵ –el cual asciende a un poco más de 30 millones–, refleja la escasa frecuencia con que se constituyen patrimonios de familia en el país; tomando en cuenta que durante un año se constituyó un patrimonio de afectación por cada 6,218 hogares.

Al no operar en nuestro país una protección automática de la vivienda familiar, en principio, cuando no se constituye un patrimonio de familia aquélla se encuentra vulnerable a los riesgos asociados al tráfico o actividad económica en que participe o por la que resulte responsable su dueño. En el ámbito de los créditos fiscales, la casa aparentemente podría ser embargada si no goza de la protección del “patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad”, en los términos del Artículo 157 del CFF.

IV. LA CASA HABITACIÓN

¿Cuál es, entonces, la situación de la casa habitación de una persona física que no ha formalizado un patrimonio de familia, frente a las facultades de ejecución de las autoridades fiscales?

Como punto de partida, el término “casa habitación” suele intercambiarse con otros de significado similar, como “casa morada” o simplemente “morada”; “vivienda” o “vivienda única” y, en ocasiones, “domicilio”. Sin embargo, estas voces no siempre se utilizan con el mismo significado. En otros países iberoamericanos se encuentra con mayor frecuencia el término “vivienda”, aunque el significa-

²⁴ Trámites, servicios e inscripciones registrales de la base de datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en https://www.inegi.org.mx/programas/cnge/2021/#Datos_abiertos.

²⁵ Hogares censales por entidad federativa según tipo de hogar, serie de años censales de 2000 a 2020. Consulta del 26 de mayo de 2022, de la base de datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en <https://www.inegi.org.mx/temas/hogares/>.

do de éste suele ser más amplio, al comprender los espacios y servicios comunes del inmueble en el que está situada y los anexos que están vinculados al mismo²⁶. En México, en el contexto del embargo de bienes, se utiliza más comúnmente “casa habitación,” para referirse al inmueble donde habita una persona.

La Primera Sala de la SCJN fijó un concepto de domicilio, “en el sentido de la constitución,” como cualquier lugar cerrado en el que pueda transcurrir la vida privada, individual o familiar, aun cuando sea ocupado temporal o accidentalmente; independientemente de su ubicación, configuración física, carácter de mueble o inmueble, título jurídico que habilita su uso o la intensidad y periodicidad con la que se desarrolle la vida privada en el mismo²⁷. Es decir, el domicilio constitucionalmente protegido puede ser una residencia privada o un lugar de trabajo, un lugar fijo o móvil, pertenecer a un individuo o a una persona jurídica.

En el ámbito civil, los códigos de las distintas entidades federativas contemplan supuestos secuenciales, con el fin de establecer el domicilio en el lugar con mayor presunción de estabilidad y permanencia. Como referencia, el Artículo 29 del Código Civil Federal ubica el domicilio de las personas físicas en el lugar donde residen habitualmente, autorizando a presumir que la residencia es habitual cuando el sujeto permanezca en el lugar por más de seis meses; a falta de lo anterior, el lugar del centro principal de negocios del individuo; en ausencia de aquéllos, el lugar donde simplemente resida el individuo y, en su defecto, el lugar donde se encuentre.

Cabe preguntarse, primero, si la “casa habitación” será únicamente el lugar de residencia habitual del individuo en los términos de la legislación civil y, enseguida, si es necesario que éste acredite haber permanecido en dicho lugar por más de seis meses, para considerar que su residencia es habitual. A la primera pregunta, adelantamos que, a diferencia del domicilio, la “casa habitación” no es necesariamente un lugar de cumplimiento de obligaciones o donde se reputen celebrados los actos jurídicos, sino que se asocia exclusivamente a un destino para habitación o morada. En este entendido, las reglas de permanencia

²⁶ Cfr. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, Comunidad Autónoma de Cataluña, <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2008-3657#a3>.

²⁷ Sentencia recaída al Amparo en Revisión 2420/2011, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Arturo Saldívar Lelo de Larrea, 11 de abril de 2012.

y estabilidad del domicilio no son compatibles ni necesarias para identificar la “casa habitación”.

A la segunda interrogante, podemos responder que la presunción legal incorporada en el Artículo 29 del Código Civil Federal tiene como finalidad relevar de una carga probatoria a quien ha ocupado un mismo domicilio por un tiempo razonablemente prolongado; sin que ello excluya otros medios de prueba para que, quienes tengan un tiempo de residencia menor, acrediten que la ocupan en forma habitual. En su momento, el Pleno de la SCJN sentó precedentes en el sentido de que “la residencia debe pasar de seis meses, para considerarla habitual”²⁸. Sin embargo, las interpretaciones anteriores a la reforma al Artículo 29 antes citado (mediante Decreto publicado el 7 de enero de 1988) consideran un elemento subjetivo –la intención de establecerse– para identificar al domicilio. Este último elemento se eliminó para adaptar la legislación interna al Artículo 2o. de la Convención Interamericana sobre Domicilio de las Personas Físicas en el Derecho Internacional Privado, suscrita en 1979. Con todo, antes de la reforma discutida, el Pleno ya había considerado que “hay varios medios legales para demostrar que una persona tiene el propósito de establecerse en un lugar determinado, sin necesidad de la residencia formal de seis meses”²⁹.

Visto que la “casa habitación” de una persona física no es necesariamente su domicilio civil, es de considerar que el concepto de esta última tiene estrecha relación con la presencia de habitantes o “moradores”; respecto de los cuales, los tribunales han entendido que “la ley no fija un tiempo determinado de ocupación para ser considerado como morador de una casa habitación... aun cuando sólo tuviera algunas horas de haber llegado”³⁰.

Así, aplicando las premisas generales que ofrece Verwilghen –citado por Pérez Duarte y Noroña– sobre la vivienda, como “lugar donde una persona vive,

²⁸ “DOMICILIO”: Pleno en tesis aislada administrativa, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXV, p. 4253, Reg. digital 279079.

²⁹ *Idem*.

³⁰ “ALLANAMIENTO DE MORADA. SI LA LEY NO FIJA UN TIEMPO DETERMINADO DE OCUPACIÓN AL MORADOR DE UNA CASA HABITACIÓN PARA CONSIDERARLO COMO TAL, PUEDE QUERELLARSE POR DICHO DELITO AUN CUANDO SÓLO TUVIERA ALGUNAS HORAS DE HABER LLEGADO A ELLA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA).” Tesis VI.2o.P.100 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 1669, Reg. digital 170868.

reposa, se alimenta, goza de sus pasatiempos; es... el santuario de su vida privada”³¹, a la connotación legal de la casa habitación, podemos definir ésta como: El inmueble utilizado para que en su interior residan en forma permanente o temporal personas físicas, en donde éstas encuentran el espacio, instalaciones y medios materiales necesarios para descansar y satisfacer privadamente sus necesidades ordinarias de habitación.

V. INTERPRETACIONES SOBRE LA EMBARGABILIDAD DE LA CASA HABITACIÓN NO INTEGRADA A UN PATRIMONIO DE FAMILIA

La importancia de delimitar el concepto de “casa habitación” radica en que, en el Derecho comparado, encontramos esencialmente dos sistemas de protección frente a embargos, gravámenes o enajenaciones perjudiciales para los habitantes:

- 1) El régimen tuitivo de la inejecutabilidad de la vivienda a través de su previa inscripción voluntaria en el registro de la propiedad. Este sistema es el más común en el continente americano, como Bolivia, Chile, República Dominicana, Ecuador, Panamá, Paraguay, Perú y Venezuela³²; al igual que México, si nos centramos en la institución del patrimonio de familia;
- 2) La inembargabilidad automática o sin necesidad de registración de la vivienda única. Los regímenes de Brasil y Colombia ejemplifican este sistema; pero también llegó a plasmarse en las Constituciones de las provincias de Córdoba y Buenos Aires, aunque las normas adicionadas a estas últimas se declararon inconstitucionales por invasión de esferas de competencia³³. Por supuesto, esta tutela no es irrestricta. En Colombia, por ejemplo, la “afectación a vivienda familiar” regulada en la Ley 258 de 1996 opera por ministerio de la ley respecto a las viviendas adquiridas después de la entrada en vigor de aquélla; entendiéndose por “vivienda

³¹ Pérez Duarte y Noroña, A., “La vivienda familiar”, *Anuario Jurídico XI 1984*, México, 1984, Universidad Nacional Autónoma de México, //ru.juridicas.unam.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/11022/la-vivienda-familiar.pdf.

³² Cfr. Cufari, Ezequiel, “La controversial relación entre la inembargabilidad automática de la vivienda única y los derechos humanos”, *Derecho y Cambio Social*, núm. 60, abril-junio de 2020, p. 61.

³³ Cfr. Del Carmen Lloret, Elsa, y Arrouy, Pedro, “Algunas reflexiones sobre la inembargabilidad e inejecutabilidad de la vivienda única en la provincia de Buenos Aires: ¿Una interpretación constitucional o convencional?”, *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad Nacional de La Plata, año 17, núm. 50, 2020, p. 279.

familiar”, el bien inmueble adquirido en su totalidad por uno de los cónyuges, antes o después de la celebración del matrimonio, destinado a la habitación de la familia³⁴.

Merece un comentario aparte el caso de España donde, en palabras de Cuenca Casas, “la vivienda no goza de una protección legal”³⁵; puesto que no existe una institución de inejecutabilidad, ni siquiera mediante la inscripción voluntaria del patrimonio o del inmueble. Como aproximación a un régimen tuitivo, ha existido la figura del emprendedor de responsabilidad limitada creada por la Ley 14/2013 de 27 de septiembre de Apoyo a los Emprendedores y su internacionalización. Con esta figura, según la exposición de motivos, “las personas físicas podrán evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual bajo determinadas condiciones”³⁶. No obstante, las limitaciones de la protección –entre ellas, el ser exclusiva para deudas derivadas de la actividad profesional o empresarial del propietario; o sea, no convertir al bien en objetivamente inembargable, sino solo para algunos acreedores y por una condición personal del deudor– derivaron en su escasa adopción por los emprendedores³⁷. Entre los motivos para esta falta de tutela, la autora citada recalca la desmedida protección legislativa al crédito público³⁸.

Como se ha visto, en la mayoría de los Estados, la vivienda –particularmente la familiar– es objeto de algún régimen protector. La regla de inejecutabilidad se sustenta, principalmente, en el Pacto Internacional de Derechos Económicos y Culturales, así como en la Observación General N° 4 (1991) del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Dichos instrumentos desarrollan el derecho a la vivienda adecuada, reconociendo como contenido de éste la seguridad jurídica de la tenencia de cualquier tipo de vivienda, incluso la arrendada, frente al desahucio, el hostigamiento u otras amenazas.

Luego, la protección de la vivienda frente a agresiones de acreedores –incluyendo al fisco– es relevante para la protección de los derechos humanos y, en

³⁴ Departamento Administrativo de la Función Pública, Ley 258 de 1996, en: [//www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=10794#](http://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=10794#).

³⁵ *Op. cit.* p. 341.

³⁶ *Ibidem*, p. 342.

³⁷ *Ibidem*, p. 346.

³⁸ *Ibidem*, p. 343.

presencia de dos interpretaciones posibles, debería primar la más favorable a la conservación de la vivienda digna³⁹. Sin embargo, al decidir sobre las normas que regulan la inejecutabilidad, los tribunales argentinos, por ejemplo, han ponderado el interés del deudor, la renunciabilidad de derechos y la estabilidad de la buena fe negocial⁴⁰; con el resultado de que, “al ponerse en tensión el derecho de propiedad y el de acceso a la vivienda única, la jurisprudencia mayoritaria se inclina por el primero”⁴¹.

En México, al operar un régimen de previa inscripción voluntaria, la jurisprudencia no ha respaldado, en términos generales, la inembargabilidad de la casa habitación única del deudor; a menos que se haya integrado a un patrimonio de familia y éste se haya registrado antes de nacer el crédito fiscal.

Sin embargo, en la medida que el CFF declara inembargables tanto el lecho cotidiano y los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, cabe preguntarse de qué sirve esa medida protectora y si se vuelve ilusoria la “humanización” del procedimiento, si al deudor se le permitiera conservar aquellos bienes –por ejemplo, su propia cama y la cuna de su hijo– pero se le priva de la casa –inmueble– en sí misma, sin contar con otro lugar en donde pudiera conservar los aludidos muebles, descansar y desarrollar su vida privada o familiar.

En este sentido, Cufari recoge, por ilustrativa, la siguiente opinión del Ministro Petracchi de la Corte Suprema argentina (en Fallos: 329:1638; 329:4918 y 331:453, entre otros): “un individuo que no tiene un lugar donde instalarse para pasar sus días y sus noches y debe deambular por las calles no sólo carece de una vivienda, sino que también ve afectadas su dignidad, su integridad y su salud, a punto tal que no está en condiciones de crear y desarrollar un proyecto de vida, tal como lo hace el resto de los habitantes”⁴².

En particular, el “lecho cotidiano” o lugar de descanso habitual, entendido a la luz del derecho a la vivienda digna, es más que una superficie donde una persona puede acostarse y descansar; pues, incluso, el tipo de “lecho” no es uniforme entre los individuos ni las culturas. Lo que permite el descanso es un conjunto de

³⁹ Cufari, Ezequiel, *op. cit.*, p. 67.

⁴⁰ Del Carmen Lloret, Elsa, y Arrouy, Pedro, *op. cit.*, p. 286.

⁴¹ *Ibidem*, p. 278.

⁴² *Ibidem*, p. 66.

factores –algunos propios de un mueble, otros del inmueble y sus áreas comunicadas– que propicien la protección física, quietud, tranquilidad y privacidad necesarias.

Si bien el deudor puede ser designado como depositario del inmueble embargado –y, a menudo, será el caso–, la autoridad exactora puede nombrar y remover libremente depositarios, así como girar eventualmente órdenes de desocupación. Además, la calidad de depositario es temporal y no representa un derecho subjetivo, sino un encargo cuya desatención genera responsabilidad para quien fuese designado. Tan pronto concluya el procedimiento con la enajenación del bien inmueble, el deudor y su familia se encontrarán sin su casa habitación; en posesión, sí, de ciertos muebles que no se hubiesen considerado de lujo, pero desahuciados.

Frente a la magnitud de los efectos que podría tener en la salud del deudor y sus familiares la pérdida del único lugar –entendido como espacio– que usan para descansar y satisfacer otras necesidades básicas de habitación, ciertamente se encuentra el interés fiscal o derecho a que la contribución a los gastos públicos se realice por todos los obligados, de manera general, proporcional y equitativa. Esto es, el interés de la colectividad en que la deuda fiscal le sea cobrada a quien la deba, para satisfacer los gastos públicos.

Dada esta tensión entre el derecho a la vivienda y la contribución al gasto público, consideramos esencialmente aplicables los mismos cuestionamientos que propone Cufari en cuanto al conflicto entre vivienda y propiedad: ¿El acreedor –fisco– vería imposibilitado el cobro del crédito fiscal de no ejecutarse la vivienda? ¿Existen alternativas menos lesivas a los derechos en juego que la inconstitucionalidad de la inembargabilidad? ¿Ampara la inembargabilidad el ejercicio abusivo del derecho a la vivienda⁴³?

VI. CRITERIO DE LA PRIMERA SECCIÓN DE LA SALA SUPERIOR DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 98/17-16-01-1/4200/17-S1-02-04

Como punto de partida, el fallo que se analizará enseguida dio origen a la publicación de un precedente, de cuya redacción parece desprenderse que la casa habitación se puede calificar como inembargable, siempre y cuando el promovente

⁴³ Cfr. Cufari, Ezequiel, *op. cit.*, p. 71.

acredite que en ella se encuentre el lecho cotidiano⁴⁴. El extracto publicado fue el siguiente:

CASA HABITACIÓN. PARA QUE SE CONSIDERE INEMBARGABLE ES NECESARIO QUE SE ACREDITE QUE EN LA MISMA SE ENCUENTRA LA CAMA O LUGAR DESTINADO AL DESCANSO.- En términos de lo previsto en el Artículo 157, fracción I del Código Fiscal de la Federación, el lecho cotidiano, los vestidos del deudor y de sus familiares quedan exceptuados de embargo. Ahora bien, de la interpretación integral a las diversas definiciones del concepto “lecho cotidiano” se advierte que este refiere a la cama o lugar destinado al descanso de una persona. Por tanto, en los casos en que en el juicio contencioso administrativo federal, el demandante aduzca la ilegalidad del embargo practicado sobre su casa habitación por constituir un bien inembargable conforme a la porción normativa citada, a fin de acreditar su pretensión, es necesario que del acta de embargo respectiva se desprenda que en tal inmueble se localiza la cama o lugar destinados a su descanso, o bien que aporte mayores elementos probatorios que demuestren tal pronunciamiento; pues si bien por sentido común podría inferirse que dentro de dicha casa se encuentra la cama o lugar de descanso del accionante, lo cierto es que el citado bien inmueble no constituye por sí mismo el lecho cotidiano, máxime que el legislador es omiso en incluirlo dentro de los bienes considerados como inembargables”⁴⁵.

(El énfasis no está en el original).

Sin embargo, la supuesta regla pretoriana de inembargabilidad de la casa habitación que contenga un lecho cotidiano, parece tener poca relación con lo verdaderamente dicho en el fallo que dio origen al precedente.

En efecto, en sentencia de fecha 20 de marzo de 2018, la aludida Primera Sección resolvió el juicio interpuesto por una persona física en contra de un acta de ampliación de embargo levantada por el Administrador Desconcentrado de Recaudación de Campeche “1” del Servicio de Administración Tributaria, para hacer efectivo un crédito fiscal que ascendía a \$395,856,421.00, por concepto de

⁴⁴ Véase Pasantes, Joyce, “Casa habitación es inembargable”, *IDC Online*, 29 de marzo de 2019, <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/03/29/casa-habitacion-es-inembargable>.

⁴⁵ PRIMERA SECCIÓN DE LA SALA SUPERIOR EN PRECEDENTE CONTENIDO EN TESIS VIII-P-1AS-485, REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, Octava Época, año IV, No. 30, enero de 2019, p. 220.

multas por infracciones a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos⁴⁶. Tras haber realizado un primer embargo sobre todos los depósitos bancarios relativos a las cuentas a nombre del deudor, la autoridad exactora procedió a ampliar el embargo, trabando ahora sobre la parte alícuota de un bien inmueble inscrito a nombre de aquél.

A lo cual opuso el deudor, como actor, que dicho bien inmueble era inembargable, ya que se trataba del lecho cotidiano y constituía parte de su patrimonio familiar. En cuanto a la aparente obligación legal de inscribir la constitución del patrimonio de familia, el deudor argumentó que la vivienda familiar es un derecho social y universal, cuya inembargabilidad no puede condicionarse al cumplimiento de “formalismos”; dado –a juicio de aquel– era suficiente que la vivienda se destinase a servir como casa habitación y así se hubiera plasmado en la escritura donde consta la traslación de dominio. Asimismo, el actor postuló que la fracción IX del Artículo 157 del CFF es inconstitucional, por atentar contra los derechos a la dignidad y al mínimo vital, al no impedir a las autoridades hacendarias arrebaten a los gobernados su casa habitación.

En su estudio de fondo, la juzgadora partió de ciertas premisas generales, a saber:

- i. El listado de excepciones de embargo que contiene el Artículo 157 del CFF es limitativo, de tal suerte que, si un bien no se encuentra expresamente previsto en dicha disposición, tal bien no puede considerarse inembargable;
- ii. La casa habitación no encuadra en el concepto de “lecho cotidiano”, pues éste consiste exclusivamente en la cama o mueble destinado al descanso del actor;
- iii. En estricto derecho, para que un bien sea considerado como patrimonio de familia, es requisito *sine qua non* que exista declaración judicial de tal situación;
- iv. La ley local estableció condiciones para organizar el patrimonio de familia, de conformidad con el Artículo 27 constitucional, y el Artículo 157 del

⁴⁶ Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 98/17-16-01-1/4200/17-S1-02-04, Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ponente: Mag. Nora Elizabeth Urby Genel, 20 de marzo de 2018.

CFF simplemente las reproduce; de allí que la existencia de aquéllas no atente contra los derechos humanos; y,

- v. El concepto del mínimo vital tiene una perspectiva cualitativa, de manera que cada gobernado tiene un mínimo vital diferente; lo cual exige determinar casuísticamente en qué medida un embargo agrava la situación del ejecutado, en cuanto a privarle de las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado.

Junto a las anteriores consideraciones, el fallo se sustentó en diversas omisiones probatorias del actor; principalmente, las relativas a acreditar: que el inmueble embargado fuera su casa habitación o que habitara el domicilio en cuestión; que en ese inmueble se encontrara su lecho cotidiano o su lugar de descanso diario; cuál era su “mínimo vital” conforme a sus circunstancias particulares y decir que el inmueble embargado formaba forma parte de ese mínimo vital. Cabe destacar que el actor ofreció un solo estado de cuenta bancario como comprobante de domicilio, vinculando dicha prueba con su propia identificación oficial, que consignaba el mismo domicilio; pero exhibió ambos documentos en copia simple, lo que condujo a la Primera Sección a no reconocerles pleno valor probatorio.

Así pues, en términos generales, la Primera Sección ratificó que en nuestro país opera el sistema de “previa inscripción”, en cuanto se refiere a la inembargabilidad del patrimonio familiar. Asimismo, estimó que dicha condicionante respeta los derechos humanos que tutela el bloque de constitucionalidad. En este aspecto, la resolución de la juzgadora coincide con la mayoría de los tribunales latinoamericanos.

Más discutible es la opinión de la Primera Sección de que el listado que contiene el Artículo 157 del CFF sea limitativo. Para soportar esta postura, parece enlazar el principio de responsabilidad patrimonial universal –donde la situación general y ordinaria es la embargabilidad– con el principio ontológico de la prueba, el cual pone la carga probatoria sobre quien trata de acreditar que su pretensión se encuentra dentro de una excepción de la regla general.

Sin embargo, la Primera Sección no ofreció razones que descarten la posibilidad de que el Artículo en cuestión –el cual es de naturaleza procedimental y, como tal, no está sujeto a la regla de aplicación estricta que prevé el Artículo 5o.

del CFF– pueda interpretarse de manera extensiva; sobre todo, cuando se interpreta a la luz del derecho a la vivienda y conforme a la especial tutela que merece la vivienda familiar. Incluso, la jurisprudencia mexicana ha reconocido la inembargabilidad de bienes distintos de los expresamente señalados en las normas adjetivas federales, como fue el caso del “hogar conyugal” que anteriormente regulaba el Código Civil para el Estado de Coahuila⁴⁷; cuando las leyes locales la establezcan con el fin de ampliar la protección a un derecho fundamental consagrado en la Constitución federal, tutelando la vivienda familiar ante un posible desahucio.

Así pues, el extracto de precedente publicado reconoce expresamente la posibilidad de probar un supuesto de excepción al embargo (que el inmueble es la casa habitación del deudor y allí se encuentra su lecho cotidiano o lugar de descanso diario); mientras que el fallo se refiere a los mismos extremos, aparentemente, con la única intención de hacer notar que el actor no los probó en el caso particular, pero sin declarar específicamente que, de haberlos acreditado, el inmueble efectivamente se hubiese considerado inembargable.

En todo caso, la carga probatoria impuesta al deudor podría ser difícil de satisfacer, según los estándares que se apliquen. Entre otras cuestiones, es incierto si para la Primera Sección hubiera sido necesario demostrar un determinado tiempo de permanencia en el domicilio (como pudiera serlo el de seis meses), u otros hechos que denotan la habitualidad de la residencia, para acreditar que el inmueble embargado era la casa habitación del deudor; o bien, si hubiese sido suficiente el estado de cuenta exhibido como comprobante de domicilio, enlazado con la identificación oficial que también consignaba este último, de no haber exhibido el actor esos documentos en copia simple. Tampoco es inmediatamente evidente cómo hubiera podido acreditar el actor, en su caso, que en dicho inmueble se encontraban uno o más lechos *cotidianos*, dado que el acta de embargo –como podemos asumir, ocurrirá en la mayoría de los casos análogos– no mencionaba la existencia de camas o lugares de descanso.

⁴⁷ “HOGAR CONYUGAL. ES INEMBARGABLE CONFORME AL ARTÍCULO 290 DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA, AUN CUANDO EL GRAVAMEN PROVENGA DE UN JUICIO EJECUTIVO MERCANTIL” Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región en tesis aislada VIII.1o.(X Región) 3 C (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 3, p. 1867.

En virtud de lo anterior, aunque la prueba de que en el inmueble se localiza la cama o lugar destinado al descanso podría ser una alternativa casuística para obtener la nulidad de un embargo sobre la casa habitación, los precedentes existentes distan de ofrecer seguridad en la tenencia de la vivienda en general, cuando no existe un patrimonio de familia debidamente registrado.

VII. CONCLUSIONES

El Estado mexicano tutela el derecho a la vivienda, en su dimensión de seguridad jurídica en la tenencia, a través del sistema de previa inscripción, aplicado a la institución llamada patrimonio de familia. Éste se diseñó con la aspiración de proteger la prosperidad y la estabilidad familiar con mayor amplitud que la sola inembargabilidad de la casa habitación de los gobernados; pero, a más de un siglo de su creación, sólo una fracción de la población ha obtenido la declaración judicial necesaria para hacer efectiva la protección constitucional.

Luego, en los hechos, la mayoría de los mexicanos y los residentes en México se encuentran en una situación equiparable a la de países donde no existe una institución protectora de la vivienda frente a agresiones de acreedores, como lo es España.

Es así, porque en México, como en la mayoría de los países iberoamericanos, la jurisprudencia ha considerado que la tutela de los derechos a la vivienda y al mínimo vital, no tienen el alcance de exceptuar de embargo aquellos inmuebles que no formen parte de un patrimonio de familia constituido conforme a las formalidades previstas en las leyes locales; incluso si se trata de la única casa habitación de un individuo o familia.

Sin una protección legal para el inmueble que sirve como casa habitación, las excepciones de embargo sobre mobiliario que contiene el Artículo 157 del CFF resultan poco útiles y son ineficaces para prevenir el desahucio o desamparo de la familia.

Por lo tanto, constituir un patrimonio de familia es una medida de protección patrimonial sumamente importante para las personas físicas expuestas a contraer deudas fiscales, así como para los familiares de aquéllas. En esta medida, el Estado debería difundir con mayor eficacia esta institución y sus beneficios; así como impulsar esfuerzos transversales para ampliar su cobertura, involucrando

a las dependencias y organismos públicos, organizaciones no gubernamentales, fedatarios públicos, colegios de abogados, cámaras u organismos de profesionales valuadores y, en general, todos los actores involucrados en la constitución de patrimonios familiares.

Por su parte, las entidades federativas tienen en sus manos la posibilidad de actualizar constantemente su regulación, procurando la máxima simplificación posible para los actos de constitución y modificación. Si bien algunas entidades han permitido, por ejemplo, la constitución ante notario público, siguen existiendo áreas de oportunidad para lograr una mayor adopción. A manera de ejemplo, la adaptación de un sistema totalmente electrónico –similar al que ya se emplea para constituir sociedades anónimas simplificadas– podría motivar a más emprendedores a constituir su patrimonio de afectación.

Incluso, consideramos que son constitucionalmente válidas las protecciones o instituciones alternativas que incorporen las leyes locales, de las cuales resulte la inembargabilidad automática de la casa habitación familiar única, forme o no parte de un patrimonio de familia. Ello, en virtud de que la Constitución federal no restringe la protección de la vivienda a la institución del patrimonio de familia, ni excluye la posibilidad de ampliar la protección a los derechos que reconoce el bloque de constitucionalidad, relacionados con aquélla.

Atendiendo a las normas vigentes, la tensión entre el derecho a la vivienda y el interés fiscal no puede resolverse sin ponderar, entre otras cuestiones, la posibilidad del cobro sin afectar la casa habitación; la existencia de alternativas menos lesivas que el embargo de aquélla, y en qué medida la inembargabilidad permitiría el ejercicio abusivo del derecho a la vivienda. De allí que el análisis no pueda limitarse a la interpretación restrictiva del Artículo 157 del CFF, cuyo catálogo de exclusiones no puede considerarse limitativo, ya que el principio de responsabilidad patrimonial universal no es absoluto; máxime si el acreedor es el Estado, porque en tal caso no se priva a otro particular de la posibilidad de ejecutar sobre determinados bienes.

En todo caso, la posibilidad de que, junto con el inmueble que sirve como casa habitación, se afecte el lecho cotidiano o lugar de descanso del deudor y su familia, puede justificar la decisión de anular el embargo trabado sobre el inmueble, sin necesidad de acudir a supuestos no contemplados por el citado Artículo 157 del CFF.

Sin embargo, la eficacia de esta última interpretación para proteger la vivienda, dependería de que en los casos particulares se apliquen estándares razonables de prueba y se presuman los hechos ordinarios y habituales de cualquier casa habitación (como la existencia de uno o más lechos cotidianos dentro de ella) a favor de los particulares, siempre que existan indicios suficientes de que éstos habitan el inmueble embargado. Al recaer sobre los ejecutores designados por la exactora la facilidad probatoria y el deber de circunstanciación, es una exigencia proporcional que, cuando practiquen un embargo en una casa habitación y, específicamente, traben sobre el inmueble donde ésta se encuentre, hagan constar circunstancialmente si en el interior encontraron o no lechos y lugares de descanso; pues, de ser este último el caso, el ejecutado tendrá a su favor datos de prueba de que resultó indirectamente afectado su lecho cotidiano. En contraste, sería regresivo exigir al particular, ante la vaguedad o falta de detalle del acta de embargo, la prueba de hechos potencialmente difíciles de acreditar, como lo sería la existencia –en la fecha del embargo– de su lugar de descanso diario dentro del inmueble embargado.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

BAQUEIRO ROJAS, Edgard y BUENROSTRO, Rosalía, *Derecho de Familia y sucesiones*, 2ª. ed., México, Oxford University Press, 2009.

COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*, 3ª. ed., Buenos Aires, Roque Depalma, 1958.

CUENA CASAS, Matilde, "Mecanismos de protección del patrimonio familiar: Inembargabilidad y patrimonio separado", *Reseña legislativa española y comparada*, núm. 23, 2015.

CUFARI, Ezequiel, "La controversial relación entre la inembargabilidad automática de la vivienda única y los derechos humanos", *Derecho y Cambio Social*, núm. 60, abril-junio de 2020.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008.

DEL CARMEN LLORET, Elsa, y ARROUY, Pedro, "Algunas reflexiones sobre la inembargabilidad e inejecutabilidad de la vivienda única en la provincia de Buenos Aires: ¿Una interpretación constitucional o convencional?", *Revista Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad Nacional de La Plata, año 17, núm. 50, 2020.

FERNÁNDEZ, María Lorena, "La inembargabilidad de los bienes, un mecanismo de humanización en el juicio ejecutivo", *Cartapacio de Derecho*, núm. 7, 2004.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, y PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 6ª. ed., Madrid, Edersa, 2019.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª. ed., México, Oxford University Press, 2014.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de Derecho Civil I. Introducción, personas y familia*, 44ª. ed., México, Porrúa, 2010.

2. Legislativas

Código Civil Federal.

Código Civil para el Estado de Guanajuato.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Legislación extranjera

AGENCIA ESTATAL, *Boletín Oficial del Estado*, Ley 18/2007.

COMITÉ DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Observación General N° 4*, 1991.

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA, *Ley 258* de 1996.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Pacto Internacional de Derechos Económicos y Culturales*.

4. Sitios de internet

<http://ru.juridicas.unam.mx/xmlui/bitstream/handle/123456789/11022/la-vivienda-familiar.pdf>.

<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/>

<https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/03/29/casa-habitacion-es-inembargable>.

<https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf.

https://www.inegi.org.mx/programas/cnge/2021/#Datos_abiertos.

<https://www.inegi.org.mx/temas/hogares/>.

<https://www.inehrm.gob.mx/recursos/Libros/Diariodelosdebatestomo3.pdf>.

5. Tesis y jurisprudencias

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LXV, p. 4253, Reg. digital 279079.

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 181-186, Tercera Parte, p. 95, Reg. digital 237447.

Sentencia recaída al Amparo Directo en Revisión 251/2012, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro José Ramón Cossío Díaz, 7 de marzo de 2012.

Sentencia recaída al Amparo en Revisión 2420/2011, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Arturo Saldívar Lelo de Larrea, 11 de abril de 2012.

Sentencia recaída al Amparo en Revisión 498/2012, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Luis María Aguilar Morales, 14 de noviembre de 2012.

Sentencia recaída al Juicio Contencioso Administrativo Federal 98/17-16-01-1/4200/17-S1-02-04, Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ponente: Mag. Nora Elizabeth Urby Genel, 20 de marzo de 2018.

Tesis 2a./J. 20/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro III, diciembre de 2011, t. 4, p. 3064, Reg. digital 2000026.

Tesis VI.2o.P.100 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 1669, Reg. digital 170868.

Tesis VIII.1o.(X Región) 3 C (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro X, julio de 2012, t. 3, p. 1867, Reg. digital 2001115.

Tesis VIII-P-1aS-485, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año IV, No. 30, enero de 2019, p. 220.

La Corte Constitucional de Colombia confirma el derecho de los menores maduros a tomar decisiones sobre su tratamiento médico

Colombia's Constitutional Court upholds the right of mature minors to make decisions regarding their medical treatment

Rafael GALVIS¹, Liliana Melisa GÓMEZ BARAZARTE²,
Andrea CONTRERAS³ y Javier ORTIZ⁴

Sumario

I. *Introducción.* II. *Aplicación del concepto del menor maduro.* III. *Respeto por la Convención sobre los Derechos del Niño al garantizar el interés superior del menor.* IV. *El efecto de la decisión en terceros: El personal médico debe proporcionar y cubrir un tratamiento que garantice la decisión del menor maduro.* V. *El efecto de la decisión en terceros: Los padres que respetan las decisiones de hijos que son menores maduros no descuidan su atención médica.* VI. *Conclusiones.* VII. *Fuentes de información.*

¹ Número ORCID: : 0000-0002-2417-7607. Graduado de la Universidad Libre de Colombia (2015); miembro del consultorio jurídico de la Universidad Libre de Colombia (2014), miembro de las secciones de registro civil y declaraciones extrajuicio de la Notaría Cuarta de Cúcuta (2009-2012; 2014); promotor del Foro sobre la Violencia de Género, celebrado en Cúcuta (2014).

² Número ORCID: 0000-0001-8567-6613. Graduada de la Universidad Pontificia Bolivariana, Colombia (2009); se especializa en derecho tributario, Universidad Externado de Colombia (2011); abogada del Tribunal Administrativo de Córdoba, Colombia (2015); abogada de inmigración.

³ Número ORCID 0000-0001-8171-1557. Graduada de la Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia (2014); investigación de las violaciones de derechos humanos contra las mujeres *q'eq-chi'* de Guatemala, dirigida por el Dr. Diego López Medina (2013) y responsabilidad civil internacional por daños causados por objetos del espacio (2014); miembro del Grupo de Prisiones de la Universidad de Los Andes (2013-2014).

⁴ Número ORCID: 0000-0002-50173562. Abogado, Universidad Autónoma, Chihuahua, México (2002); Colegio de Abogados de Chihuahua (2002); miembro de "Lawyers Associated for Human Rights in Africa"; participante en el "2° Congreso Ibero-Americano de Medicina y Cirugía sin Sangre", 16 y 17 de noviembre de 2000, organizado por la Universidad Nacional Autónoma de México y su Facultad de Medicina. Conferenciante en el Octavo Simposio Internacional, organizado por la Comisión Nacional de Arbitraje Médico, celebrado el 27 y 28 de noviembre de 2003. Conferenciante en la disertación: Aspectos médico-jurídicos en el tratamiento médico, celebrado en Acapulco, Guerrero, organizado por el Hospital General de Acapulco, 2009. Conferenciante en el Simposio organizado por CONAMED, 2009, celebrado en México, D.F., 2 y 3 de diciembre de 2009. Conferenciante en el VI Congreso de la Sociedad Ibero-Americana de Derecho Médico, celebrado el 27 y 28 de agosto de 2009. Coautor del trabajo: *La obligación de las comunidades indígenas de subordinar la libre determinación a la Constitución mexicana* (junio, 2022), año 14, número 31, Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa.

Resumen

En su Sentencia T-083 de 2021, la Corte Constitucional de Colombia sentó un precedente histórico al reconocer el derecho de los menores maduros a elegir autónomamente su tratamiento médico. Así, rehízo notablemente la doctrina forjada por 25 años de precedentes sobre las decisiones que, en materia de tratamiento médico, los menores maduros toman basándose en su derecho a la libertad religiosa. La sentencia es instructiva en su enfoque y sondeo de las cuestiones fundamentales pertinentes a la protección de los derechos de los menores maduros. Este artículo analizará cómo la Corte Constitucional aplicó la figura del menor maduro y el concepto del interés superior del niño; considerará el peso del consentimiento informado de un menor maduro y la validez jurídica de su directiva médica anticipada; y explicará cómo estos conceptos inciden en el personal médico y en el papel de los padres en las decisiones médicas de los hijos que son menores maduros. Finalmente, proponemos esta sentencia como precedente en casos similares, local e internacionalmente. La importancia de esta sentencia de la Corte Constitucional de Colombia yace en su reconocimiento de factores éticos y morales de actualidad. Esta sentencia se presenta como un excelente precedente en el Derecho comparativo, una guía para las cortes, que los peritos jurídicos y futu-

Abstract

In Decision T-083 of 2021, Colombia's Constitutional Court rendered a landmark decision by recognizing the right of mature minors to autonomously choose medical treatment. Outstandingly, this decision changed the doctrines of 25 years of case law regarding a minor's health care decisions made on the basis of his right to religious freedom.

The Court's decision is instructive on the approach and exploration of fundamental issues involved in the protection of rights of mature minors. This article will analyze how the Constitutional Court applied the concept of the mature minor and the best interests of the child. We consider the weight to be afforded the informed consent of a mature minor and legal validity of a mature minor's advance directive. The article discusses the impact of these concepts on medical personnel and the role of parents in the medical decisions of their mature minor children. Finally, this article proposes how this decision may serve as a precedent in similar cases, locally and internationally.

The value of this decision of Colombia's Constitutional Court lies in its consideration of the modern ethical and moral context. It promises to be an excellent precedent in comparative law, a source of guidance to the courts, and a resource to be consulted by law experts and future generations of doctors and lawyers in

ras generaciones de médicos y abogados podrán consultar en México, Colombia y otros países del Derecho continental.

Palabras Clave

Consentimiento médico. Rechazo de tratamiento médico. Menor maduro. Capacidad de aceptar o rehusar tratamiento médico. Directiva médica anticipada. Documento de voluntad anticipada. Testigos de Jehová. Transfusiones de sangre.

I. INTRODUCCIÓN

El caso del paciente que, contrario a la recomendación del médico, pide tratamiento sin sangre, se usa en algunas facultades de Derecho colombianas como ejemplo paradigmático del conflicto entre el derecho fundamental a la vida y el derecho fundamental a la libertad religiosa. Por otra parte, a través de sus 31 años de existencia, la Corte Constitucional de Colombia ha amparado y conciliado estos dos derechos fundamentales en el caso de pacientes adultos que solicitan esta alternativa terapéutica⁵. Pero, ¿qué hay cuando el paciente es un menor maduro? ¿Qué deben hacer los médicos —y los jue-

⁵ Vea las siguientes Sentencias de la Corte Constitucional de Colombia: T-823 de 2002, T-471 de 2005, T-052 de 2010, T-476 de 2016, y T-633 de 2017.

Mexico, Colombia, and Civil Law countries in general. It will also be a persuasive source of guidance for courts in common-law jurisdictions and will serve as a valuable resource for law experts and future generations of doctors and lawyers.

Key Words

Medical consent. Refusal of medical treatment. Mature minor. Capacity to consent or refuse medical treatment. Advance Medical Directive. Durable Power of Attorney. Jehovah's Witnesses. Blood transfusions.

I. INTRODUCTION

A patient who, contrary to initial medical recommendations, requests nonblood treatment on the basis of his or her religious beliefs is used in some Colombian law schools as a paradigm of the conflict between the fundamental right to life and the fundamental right to religious freedom. However, during its 31 years of existence Colombia's Constitutional Court has solidified case law that protects and reconciles both of these fundamental rights, specifically for adult patients who request this treatment option⁵. But what happens when a patient is a mature minor? What should medical practitioners—and judges of courts

⁵ See Decisions T-823 of 2002, T-471 of 2005, T-052 of 2010, T-476 of 2016, and T-633 of 2017, all by Colombia's Constitutional Court.

ces en las cortes constitucionales y de competencia general—, si tal paciente pide que se respete su decisión consciente y razonada?

En la Sentencia T-083 de 2021, la Corte Constitucional dictaminó sobre estas mismas cuestiones en el caso de DSCL, una joven de 17 años diagnosticada con leucemia linfoblástica aguda de tipo B, que consistente e inequívocamente solicitó tratamiento sin transfusiones de sangre. Con esta decisión, basándose en sus creencias religiosas como testigo de Jehová, esta menor madura rechazó el protocolo que normalmente se recomienda en estos casos⁶.

Ante la decisión expresa de DSCL, uno de los médicos que la atendían solicitó la intervención del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) para que autorizara la transfusión de sangre⁷. El ICBF ordenó al personal mé-

⁶ Los testigos de Jehová creen que la sangre es sagrada y representa la vida, por lo cual no aceptan transfusiones de sangre. Su sitio oficial explica: “De la inmensa variedad de tratamientos que ofrece la ciencia médica moderna, los testigos sólo rechazan las transfusiones de sangre alogénica, y lo hacen por motivos religiosos. Su postura se fundamenta en el libro bíblico de Hechos, donde a los cristianos del siglo primero se les mandó: ‘Sigan absteniéndose... de sangre’ (Hechos 15:29; 21:25)”. Tomado de <https://www.jw.org/es/noticias/legal/recursos-legales/documentacion/documentacion-atencion-medica/>. Sentencia T-083 de 2021, párrafo 1.

⁷ En este artículo, la expresión “transfusión de

of constitutional and general jurisdiction—do if that patient asks physicians to protect his conscious and reasoned decision?

In Decision T-083 of 2021, the Constitutional Court decided precisely these issues. The Court reviewed the case of DSCL, a 17-years old female minor diagnosed with type B acute lymphoblastic leukemia, who consciously, consistently and unequivocally, requested treatment without blood transfusions. This decision by the mature minor involved foregoing the normally recommended treatment protocol for this condition. Her motives were based on her religious beliefs as one of Jehovah’s Witnesses⁶.

As a result of DSCL’S expressed decision, one of the treating physicians requested the assistance of the Colombian Family Welfare Institute (ICBF) to

⁶ Jehovah’s Witnesses believe blood is sacred and represents life, which is why they do not accept blood transfusions. Their official website states: “Out of the vast array of interventions offered by modern medical science, Jehovah’s Witnesses decline only allogeneic blood transfusions, and that for religious reasons. The basis for the Witnesses’ stand is found in the Bible book of Acts, where first-century Christians were exhorted to ‘keep abstaining... from blood.’ (Acts 15:29; 21:25).” Taken from <https://www.jw.org/es/noticias/legal/recursos-legales/documentacion/documentacion-atencion-medica/>. Decision T-083 of 2021, paragraph 1.

dico aplicar “todos los procedimientos necesarios para salvaguardar la vida e integridad”⁸ de la paciente, aunque eso implicaría desatender la voluntad de la joven. Consciente de lo que dicha decisión implicaba para su cuerpo y su vida, DSCL presentó una acción de tutela o de amparo.

El juez que vio el caso en primera instancia, ordenó que se respetara la decisión de DSCL de no recibir transfusiones de sangre. Sin embargo, en segunda instancia, el Tribunal Administrativo facultó de nuevo al personal médico para realizar el tratamiento con sangre en caso de extrema urgencia⁹. La Corte Constitucional escogió el expediente para su revisión en abril de 2021 y decidió proteger la autonomía de esta menor madura y su derecho a que se escuche y respete su decisión. Así, la Corte falló a favor del derecho de DSCL de recibir tratamiento médico que respete su libertad religiosa, es decir, con alternativas a las transfusiones de sangre.

Con la Sentencia T-083 de 2021, la Corte Constitucional se apartó de un precedente que había obrado en Co-

sangre” se refiere a la transfusión de sangre alógena, o de sus cuatro componentes principales (glóbulos rojos, glóbulos blancos, plaquetas y plasma).

⁸ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 12.

⁹ Sentencia T-083 de 2021, párrafos 9, 10, 12, 15-47.

authorize a blood transfusion⁷. The ICBF ordered medical personnel to use “all procedures necessary to protect the life and integrity”⁸ of the patient, even if it meant disregarding the young woman’s will. Recognizing what that decision meant to her body and her life, DSCL filed a fundamental rights, or *Amparo*, action.

The trial court that initially heard the case issued an order to respect DSCL’s decision not to receive blood transfusions. However, upon appeal an administrative court authorized medical personnel to use blood in case of extreme emergency⁹. The Constitutional Court took the case for review in April 2021 and ruled to protect the mature minor’s autonomy and her right to have her decision considered and protected. Consequently, the Court held in favor of DSCL’s right to receive medical treatment in harmony with her religious freedom, which was using alternatives to blood transfusion.

In Decision T-083 of 2021, the Constitutional Court broke with case law that had been applied in Colombia

⁷ In this article, the term “blood transfusions” refers to transfusion of allogenic whole blood or of its four main components (red blood cells, white blood cells, platelets and plasma).

⁸ Decision T-083 of 2021, paragraph 12.

⁹ Decision T-083 of 2021, paragraphs 9, 10, 12, 15-47.

lombia por 25 años, desde 1996, año en que la Corte conoció el caso de un joven de 16 años que, por ser testigo de Jehová, solicitó tratamiento sin transfusiones de sangre¹⁰. Para aquella Corte, la decisión del menor, basada en su libertad religiosa, entraba en conflicto con su derecho a la vida, pues razonó que, al perder la vida, el menor no podría ejercer ninguno de sus derechos fundamentales, incluso el de la libertad religiosa. De modo que el carácter absoluto que en 1996 la Corte asignó al derecho a la vida, obligaba al menor maduro a someterse a un tratamiento que había rechazado específicamente, haciendo caso omiso de su dignidad humana, su libertad de conciencia y religión, y su derecho al libre desarrollo de su personalidad. La Sentencia de la Corte en 1996 requería, en efecto, que el menor renunciara ahora a sus derechos fundamentales en *pro* de poder ejercer los mismos en el futuro. La Corte Constitucional rechazó esa perspectiva en la sentencia de 2021 que aquí analizamos.

En Colombia, la autonomía de los menores al tomar decisiones sobre el tratamiento médico ha recibido mayor atención tras los fallos de la Corte Constitucional que concilian el derecho

¹⁰ Sentencia T-474 de 1996.

for 25 years. The precedent was set in 1996, when the Court heard a case of a 16-year-old who asked to be treated without blood transfusions because of being one of Jehovah's Witnesses¹⁰. In the Court's view at that time, the minor's decision based on his religious freedom clashed with his right to life. It found that upon losing his life, the young man would be unable to exercise any of his fundamental rights including the right to religious freedom. Thus, the absolute nature ascribed by the Court in 1996 to the right to life, placed upon a mature minor the burden of enduring medical treatment that he had specifically refused disregarding his human dignity, his freedom of conscience and religion, and his right to the free development of his personality. In effect, the 1996 Court decision required that a mature minor forfeit his present fundamental rights for the possibility of enjoying such rights in the future. This position proved to be unacceptable to the Constitutional Court in its 2021 decision under discussion.

Currently in Colombia, a minors' autonomy in health care decisions has received greater recognition because of Constitutional Court rulings that have reconciled minor patients' fundamental right to autonomy, with their right to

¹⁰ Decision T-474 of 1996.

fundamental de autonomía de un paciente menor de edad con su derecho al libre desarrollo de su personalidad y hasta con el llamado derecho a la muerte digna. Sin embargo, esas decisiones no examinaban la conexión entre la autonomía del paciente y el derecho a la libertad religiosa. Y eso es lo que aporta la Sentencia T-083 de 2021, por lo que llega a ser de gran relevancia en los campos médico y jurídico, al reconocer la validez de las decisiones competentes de todo tipo de paciente en materia de tratamiento médico.

La Corte Constitucional de Colombia es el primer Alto Tribunal de una jurisdicción de Derecho continental que ha amparado el derecho de los menores maduros a tomar decisiones sobre su tratamiento médico en armonía con su libertad religiosa. Su paralelo en las jurisdicciones de Derecho anglosajón (inglés, “*Common Law*”) es el caso de 2009 *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)* de la Corte Suprema del Canadá¹¹. En éste, una menor de edad solicitó tratamiento médico sin transfusiones de sangre en una situación de emergencia y la Corte Suprema amparó su decisión¹². Es notable

the free development of their personality, and even the so-called right to death with dignity. However, these decisions did not address the connection between patient autonomy and the right to religious freedom. That is the contribution of Decision T-083 of 2021, which is significant to the legal and medical communities because it recognizes the validity of the competent medical decisions of all types of patients.

Colombia’s Constitutional Court is the first high court in a civil law jurisdiction that has protected the right of mature minors to make decisions regarding their health care treatment in harmony with their religious freedom. This decision has a parallel in common law jurisdictions in the 2009 case of *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)* in the Supreme Court of Canada¹¹. In that case, a minor female requested medical treatment without blood transfusions in an emergency situation and the Supreme Court upheld her decision¹². It is noteworthy that the

¹¹ *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, junio 26, 2009, SCC 30, Corte Suprema del Canadá.

¹² Elizabeth Robertson, 34 *LawNow* 14 (2009-

¹¹ *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, June 26, 2009, SCC 30, Supreme Court of Canada.

¹² Elizabeth Robertson, 34 *LawNow* 14 (2009-2010). *Minors and Health Care: A.C. v. Manitoba*, taken from: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/lanow34&div=73&id=&page=>; The Ontario Justice Education Network (OJEN), *Top Five 2009: A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, taken from:

que los tribunales más altos, en dos distintas jurisdicciones, basándose respectivamente en el Derecho continental y el anglosajón, llegaran a la misma conclusión: amparar el derecho de los menores maduros a expresar su voluntad y a que se respeten sus decisiones competentes en materia de tratamiento médico.

Este artículo tratará de analizar de forma clara y convincente ciertos conceptos que guiaron a la Corte Constitucional de Colombia al emitir la Sentencia T-083 de 2021.

II. APLICACIÓN DEL CONCEPTO DEL MENOR MADURO

En este artículo, la frase “menor maduro” se refiere a menores con la facultad de ejercer su propio juicio, lo cual les permite tomar decisiones que afectan su vida, sobre todo en materia de tratamiento médico.

La Sentencia T-083 de 2021 reconoce que un menor de edad –así denominado sólo por no haber llegado a la mayoría de edad–, sí es maduro, posee la capacidad de participar determinan-

2010). *Minors and Health Care: A.C. v. Manitoba*, tomado de: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/lanow34&div=73&id=&page=>; The Ontario Justice Education Network (OJEN), *Top Five 2009: A.C. v Manitoba (Director of Child and Family Services)*, tomado de: https://ojen.ca/wp-content/uploads/5.-Top-Five-2009_AC-v-Manitoba_0.pdf.

two highest courts of different jurisdictions relying on civil law and common law would arrive at a similar decision: to protect the right of mature minors to be heard, and to have their competent health care decisions respected.

This article shall attempt to analyze in a clear and concise manner certain concepts contained in Decision T-083 of 2021 that guided Colombia’s Constitutional Court.

II. APPLICATION OF THE MATURE MINOR CONCEPT

In this article, the term “mature minor” refers to minors with the capacity to exercise their own judgment, which enables them to make decisions that affect them, particularly in the area of health care.

Decision T-083 of 2021 recognizes that if mature, a minor—named such only because his age lacks legal capacity—has the capacity to participate determinatively in decisions regarding medical treatment and procedures. According to the Court, that shall depend on several factors:

Under current caselaw, we must analyze, in each actual case, ‘the developmental capacity of minors, as well as the type

https://ojen.ca/wp-content/uploads/5.-Top-Five-2009_AC-v-Manitoba_0.pdf.

temente en decisiones sobre el tratamiento y los procedimientos médicos. Y esto, según la Corte, depende de varios factores:

[A] la luz de la jurisprudencia constitucional actual, deben analizarse, en cada caso concreto «las capacidades evolutivas de los menores de edad, así como por el tipo de intervención que se va a realizar con el objetivo de maximizar siempre el ejercicio de su autonomía presente y futura»¹³.

De modo que, la Corte colombiana incorpora la noción del menor maduro en su jurisprudencia al analizar la madurez y capacidad de los menores –sin importar su edad–, de ejercer su autonomía en cada caso en particular¹⁴. ¿Cómo se determina si un menor es maduro o no?

En primer lugar, la Corte señala claramente que la edad no es un requi-

of procedure to be performed, in order to always optimize the exercise of the minor’s current and future autonomy’¹³.

The Court in Colombia therefore incorporates the mature minor notion into its jurisprudence when addressing the maturity and capability of minors—regardless of their age—to exercise their autonomy in each particular case¹⁴. How do we define whether a minor is mature or not? First, the Court clearly points out that age is not a requirement for maturity¹⁵. Second, the Court sees maturity as the result of a continuum from the “state of almost total depen-

¹³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 127, Corte Constitucional.

¹⁴ La Sentencia T-083 de 2021, párrafo 125, declara: “con la Constitución Política de 1991 los niños pasaron de ser «sujetos incapaces con derechos restringidos y hondas limitaciones para poder ejercerlos... a ser concebidos como personas libres y autónomas con plenitud de derechos que, de acuerdo a su edad y a su madurez, pueden decidir sobre su propia vida y asumir responsabilidades»”.

¹³ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 127.

¹⁴ Decision T-083 of 2021, paragraph 125, states: “with the 1991 Constitution, children went from being ‘subjects lacking capacity with restricted rights and profound limitations to exercise them... to being perceived as free and autonomous persons with full rights who, depending on their age and maturity, can make decisions about their own life and assume responsibilities’”.

¹⁵ Decision T-083 of 2021, paragraph 130. It states in part: “age is always a necessary factor in assessing the level of minor autonomy, but it is not always a sufficient factor. In fact, the Court has determined that ‘it is reasonable to assume that an infant is less autonomous than an adolescent, and so the level of protection to free development of personality is different in each of those cases’, because ‘a patient’s years is an important guide to understanding the minor’s level of intellectual and emotional maturity, though not an element that should be treated as an absolute’”.

sito en sí para la madurez¹⁵. En segundo lugar, la Corte considera que la madurez es el resultado de un proceso evolutivo en que “el ser humano pasa de un estado de dependencia casi total, cuando es recién nacido, hasta la autonomía plena, al llegar a la edad adulta”¹⁶.

¿Cuáles son los factores que determinan si un menor es suficientemente maduro para ser considerado autónomo? La Corte respondió: “depende de que tengan «la voluntad reflexiva y la posibilidad de adoptar o participar en la toma de decisiones en el campo de las intervenciones sanitarias»”¹⁷. De modo que, para determinar la madurez, la Corte Constitucional de Colombia analiza, en cada caso, las circunstancias particulares del menor y considera si debiera aceptarse su autonomía para tomar decisiones, con miras a reconocer

¹⁵ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 130. Declara en parte: “la edad constituye un factor necesario para valorar el alcance de la autonomía de los menores de edad, pero no siempre resulta suficiente. En efecto, la Corte ha considerado que «es razonable suponer que es menos autónomo un infante que un adolescente, y por ende el grado de protección al libre desarrollo de la personalidad es distinto en ambos casos», porque «el número de años del paciente es importante como una guía para saber cuál es el grado de madurez intelectual y emocional del menor, pero no es un elemento que debe ser absolutizado»”.

¹⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 126.

¹⁷ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 125.

dency, when newborn, to full autonomy, upon reaching adult age”¹⁶.

What are the determining factors that a minor is sufficiently mature enough to have his autonomy recognized? In the Court’s words: “it depends on their having ‘mental capacity and the ability to make or participate in healthcare decisions’”¹⁷. Thus, Colombia’s Constitutional Court’s notion of maturity involves an individualized assessment of a minor’s circumstances and acceptance of the autonomy of the mature minor’s decisions, with a view to a progressive recognition of the minor’s autonomy in the medical decisions that affect him¹⁸.

In common law, the mature minor concept is a principle or doctrine¹⁹

¹⁶ Decision T-083 of 2021, paragraph 126.

¹⁷ Decision T-083 of 2021, paragraph 125.

¹⁸ Decision T-083 of 2021, paragraph 129 states: “with the passage of time, the range of matters increases in which [a mature minor] may and should personally decide his or her own destiny without someone else’s direction or orientation”.

¹⁹ The mature minor principle was first articulated by the House of Lords in the case of *Gillick v. West Norfolk & Wisbech Area Health Authority*, [1985] 3 All E.R. 402 (UK. H.L.). Among other things, this decision introduces the so-called *Gillick Competence*, which in the United Kingdom is the general rule on the capacity required for a minor to give informed consent for medical treatment. Pursuant to this rule, “the parental right to determine whether or not their minor child below the age of 16 will have medical treatment terminates if and when the child achieves a sufficient understanding and intelligence to enable him or her to understand fully what is proposed.

gradualmente la autonomía del menor en las decisiones que afectan su vida¹⁸.

En el Derecho anglosajón, el concepto del menor maduro es un principio o doctrina¹⁹ en que muchas sentencias se han basado²⁰. En el an-

¹⁸ La sentencia T-083 de 2021, declara en el párrafo 129: “a medida que avanza el tiempo, se amplía el espectro de asuntos en los cuales [el menor adulto] puede y debe decidir por sí mismo para orientar, sin la conducción u orientación de otro, su propio destino.”

¹⁹ La Cámara de los Lores enunció por primera vez el principio del menor maduro en el caso de *Gillick v. West Norfolk & Wisbech Area Health Authority [1985] 3 All E.R. 402 (UK. H.L.)*. Entre otras cosas, esta Sentencia presenta, por primera vez, la llamada *capacidad Gillick* (inglés, “*Gillick Competence*”), que en el Reino Unido es la regla general que rige la capacidad que se requiere para que un menor dé su consentimiento informado para recibir tratamiento médico. Según esta regla, “el derecho de los padres a determinar si su hijo menor de 16 años recibirá tratamiento médico termina si, y cuando, el hijo ya tiene suficiente inteligencia y entendimiento para poder entender cabalmente lo que se propone. Los hechos determinan si el menor que solicita consejo entiende suficientemente lo que está en juego como para dar consentimiento válido bajo la ley” (p. 409). Otras Sentencias pertinentes: *Rozovsky, L.E., The Canadian Law of Consent to Treatment*, Butterworths Canada Ltd., 1990, p. 55; *In re D.P. No. 91590*, slip op. (Cal. Super. Ct. July 3, 1986) párrafo 9.

²⁰ *Rena v. Massachusetts*. Massachusetts Court of Appeals, United States. February 16, 1999. Case No. 99-P-199; *Illinois v. E.G.* Supreme Court of Illinois, United States. November 13, 1989. Case No. 66089; *Stanford Children’s Hospital v. D.P.* Superior Court of California, County of Santa Clara, Children’s Court, California, United States. July 3, 1986. Case No. 91590; *Walker v. Region 2 Hospital Corpora-*

on which numerous court decisions have been based²⁰. In the Supreme Court of Canada’s case *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, mentioned earlier, the decision reached the highest constitutional level in the country. By way of comparison, note the Court’s definition of the mature minor doctrine:

[T]he class of persons known as ‘mature minors’ is well established at common law. It consists of individuals who are treated as adults for the purposes of making medical treatment decisions free of parental or judicial control. At common law, proof of capacity entitles the ‘mature minor’ to personal autonomy in making such decisions²¹.

It will be a question of fact whether a child seeking advice has sufficient understanding of what is involved to give a consent valid in law” (p. 409). Other relevant important decisions are: *Rozovsky, L.E., The Canadian Law of Consent to Treatment*, Butterworths Canada Ltd., 1990, p. 55; *In re D.P. No. 91590*, slip op. (Cal. Super. Ct. July 3, 1986) paragraph 9.

²⁰ *Rena v. Massachusetts*. Massachusetts Court of Appeals, United States. February 16, 1999. Case No. 99-P-199; *Illinois v. E.G.* Supreme Court of Illinois, United States. November 13, 1989. Case No. 66089; *Stanford Children’s Hospital v. D.P.* Superior Court of California, County of Santa Clara, Children’s Court, California, United States. July 3, 1986. Case No. 91590; *Walker v. Region 2 Hospital Corporation*. New Brunswick Court of Appeals, Canada. Decision of June 23, 1994.

²¹ *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, June 26, 2009, SCC 30. Supreme Court of Canada. Par. 175.

tedicho caso de *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, de la Corte Suprema de Canadá, la sentencia alcanzó el más alto nivel constitucional del país. A manera de comparación, veamos cómo esa Corte define la doctrina del menor maduro:

[E]l derecho anglosajón define claramente la clase de personas a quienes se considera 'menores maduros'. Consiste de individuos a quienes se considera adultos al tomar decisiones sobre el tratamiento médico, libres del control jurídico o parental. Ante la prueba de capacidad, el derecho anglosajón otorga al 'menor maduro' autonomía en tales decisiones²¹.

Aunque la Corte Constitucional de Colombia no aludió a la doctrina anglosajona del menor maduro, su concepto análogo es sorprendentemente similar. Ambas Cortes reconocieron que la madurez de un menor, aunque nunca se presupone, puede demostrarse. Y la edad, como criterio numérico, no es tan determinante como los criterios funcionales, o sea, los que se usan

tion. New Brunswick Court of Appeals, Canada. Decision of June 23, 1994.

²¹ *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, June 26, 2009, SCC 30. Corte Suprema del Canadá. párrafo 175.

Although Colombia's Constitutional Court did not refer to the common law mature minor doctrine, the similarity of its mature minor concept is striking. Both courts recognized that while a minor's maturity is not presumed, it can be demonstrated. And the numeric age or threshold factor is not as definitive as the functional factors, that is, evaluating the circumstances in each case. We shall now see how Colombian law views statutory and case law that protects the autonomy of mature minors.

1. *Legal capacity and autonomy in medical matters*

In Colombia, a minors' autonomy differs from their legal capacity²². *Legal capacity* is generally determined by reaching the age of majority (18), which enables

²² Decision T-083 of 2021, paragraph 124. See also Decision C-900 of 2011: "the concept of autonomy carries with it a recognition of human dignity by the State and society, which requires treating individuals as moral subjects, with a right to choose freely and with total independence one's life project; while, by contrast, the concept of capacity to exercise focuses exclusively on legal capacity to act in the world of business." Finally, Julia Sandra Bernal Crespo, in her article, "Intersexual Stages in Minors: Principles of Autonomy and Wellbeing", Law Journal No. 36, Universidad del Norte (Barranquilla, Colombia), 2011, p. 68, stated: "the notions of capacity and autonomy to authorize or reject medical treatment differ from the concept of capacity to exercise and the classification of absolute and relative incapacity contained in Articles 1502-1504 of the C.C."

para evaluar las circunstancias en cada caso.

Veamos ahora el punto de vista jurídico en Colombia sobre las leyes y jurisprudencia que amparan la autonomía de los menores maduros.

1. *La capacidad legal y la autonomía en el ámbito médico*

En Colombia, la autonomía de un menor no es lo mismo que su capacidad legal²². La *capacidad legal* generalmente se obtiene al llegar a la mayoría de edad (los 18 años) lo cual, entre otras cosas, faculta a la persona para tomar parte en acciones judiciales y ejercer el derecho a votar. Sin embargo, el Derecho colombiano reconoce cierto grado

²² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 124. Vea, también, la sentencia C-900 de 2011: “el concepto de autonomía, supone el reconocimiento de la dignidad humana por parte del Estado y de la sociedad, lo que impone tratar al individuo como un sujeto moral, que tiene derecho a decidir libre y con total independencia el futuro de su proyecto de vida; mientras que, por el contrario, el concepto de capacidad de ejercicio se centra exclusivamente en la habilitación legal para actuar en el mundo de los negocios”. Por último, Julia Sandra Bernal Crespo, en su artículo: “Estados intersexuales en menores de edad: los principios de autonomía y beneficencia”, *Revista de Derecho* núm. 36, Universidad del Norte (Barranquilla, Colombia), 2011, p. 68, indicó: “los conceptos de capacidad y autonomía para autorizar o rechazar un tratamiento médico difieren del concepto de capacidad de ejercicio y de la clasificación de incapaces absolutos y relativos consagrados en los Artículos 1502-1504 del C.C.”

a person to undertake legal action and exercise the right to vote, among other things. However, Colombian law recognizes a relative degree of legal capacity in certain matters pertaining to “adult minors”²³ who are viewed as being in an intermediate position, between infancy and adulthood²⁴.

In recognition of this relative legal capacity of minors over 14, some civil and criminal laws have granted certain differential treatment²⁵. For instance, after turning 14, minors may incur criminal liability²⁶, consent to sexual relations,²⁷ execute a will²⁸, or get

²³ The expression “adult minor” -different to mature minor- is well known in Colombia, based on a chronological criterion. It is usually taken from the Civil Code, or Law 57 of 1887, Article 34, defines infants (up to 7 years of age) and prepubescents (up to 14 years of age). And Article 1504 provides that “prepubescents have absolute incompetence... Pubescent minors are also incompetent. However, the latter’s incompetence is not absolute, and their actions may have validity under certain circumstances and in some situations in defined by law.”

²⁴ Decision T-083 of 2021, paragraph 136.

²⁵ Decision C-876 of 2011.

²⁶ Childhood and Adolescence Code (Law 1098 of 2006), Article 169.

²⁷ Minors’ consent to have sexual relations is valid as of the age of 14, which is why Articles 207 and 208 of the Penal Code (Law 599 of 2000) punish conduct committed against minors under that age (abusive carnal knowledge of a minor under 14 and sexual acts with a minor under 14).

²⁸ Civil Code, Article 1061.

relativo de capacidad legal en algunos asuntos con relación a los “menores adultos”²³, a quienes se considera estar en una situación intermedia entre la infancia y la mayoría de edad²⁴.

En reconocimiento de esta capacidad legal relativa de los menores de edad mayores de 14 años, algunas leyes civiles y penales en Colombia les otorgan un tratamiento diferenciado²⁵. Por ejemplo, a partir de los 14 años, los menores pueden ser declarados responsables en materia penal²⁶, dar su consentimiento para tener relaciones sexuales²⁷, otorgar un testamen-

married²⁹. In addition, after turning 15 they can be employed³⁰; after turning 16, they have the capacity to obtain a driver’s license³¹. Consequently, a minors’ relative legal capacity enables them to make important decisions that affects their life and the lives of others.

On the other hand, in Colombia, a minor’s *autonomy* in health care depends not on attaining a certain age but on “having fully-developed mental capacity”³². Therefore, a minor may not have legal capacity but may be sufficiently autonomous to choose a medical alternative. This is the case of the mature minor. The courts have established that “the state, as well as private parties, must involve the mature minor... to participate in the making of decisions that directly affect him or her”³³.

When has the autonomy of mature minors been recognized? Colombia’s Constitutional Court’s jurisprudence has recognized under certain conditions the autonomy of minors to make decisions regarding abortion³⁴,

²³ La expresión “menor adulto” –a diferencia del menor maduro–, que es bien conocida en Colombia, utiliza un criterio cronológico. Por lo común, se origina en el Código Civil, o la Ley 57 de 1887, Artículo 34, que define a los infantes (hasta los 7 años) e impúberes (hasta los 14 años). Y el Artículo 1504 establece que: “son absolutamente incapaces los impúberes... Son también incapaces los menores púberes. Pero la incapacidad de estas personas no es absoluta y sus actos pueden tener valor en ciertas circunstancias y bajo ciertos respectos determinados por las leyes”.

²⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 136.

²⁵ Sentencia C-876 de 2011.

²⁶ Código de la Infancia y Adolescencia (Ley 1098 de 2006), Artículo 169.

²⁷ El consentimiento para tener relaciones sexuales de los menores es válido a partir de los 14 años, por esto, los Artículos 207 y 208 del Código Penal (Ley 599 de 2000) sancionan conductas que se cometen contra menores de esa edad (acceso carnal abusivo con menor de 14 años y actos sexuales con menor de 14 años).

²⁹ Civil Code, Article 117 authorizes marriage of minors with express parental permission, and Article 140 provides the marriages by someone under 14 are null.

³⁰ Childhood and Adolescence Code (Law 1098 of 2006), Article 35.

³¹ Law 769 of 2002, Article 19.

³² Decision T-083 of 2021, paragraph 124.

³³ Decision T-083 of 2021, paragraph 136, citing Decision C-246 of 2017.

³⁴ See Decisions C- 355 of 2006, T-388 of 2009,

to²⁸, o contraer matrimonio²⁹. Además, a partir de los 15 años pueden obtener empleo³⁰; y a partir de los 16 años pueden sacar la licencia de conductor³¹. De modo que la capacidad relativa de los menores de edad los faculta para tomar decisiones trascendentales que afectan su vida y la de otras personas.

Por otra parte, en Colombia, la autonomía del menor en el ámbito sanitario no depende de su edad, sino de que “tenga una voluntad reflexiva formada”³². De modo que un menor pudiera no ser legalmente capaz, pero sí ser suficientemente autónomo para elegir una opción médica en relación con su salud. Tal es el caso del menor maduro: “[A] los menores adultos... la Ley les reconoce capacidad legal relativa para ciertos asuntos,” por lo cual, las cortes han establecido que: “el Estado y los particulares deben involucrar al menor adulto para que participe activamente en la toma de decisiones que le afectan directamente”³³. *Lo mismo aplica a los menores maduros, puesto que su ca-*

²⁸ Código Civil, Artículo 1061.

²⁹ El Código Civil, Artículo 117, autoriza el matrimonio de menores con permiso expreso de sus padres y el Artículo 140 establece que es nulo el matrimonio contraído con menor de 14 años.

³⁰ Código de la Infancia y Adolescencia (Ley 1098 de 2006), Artículo 35.

³¹ Ley 769 de 2002, Artículo 19.

³² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 124.

³³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 136, citando la Sentencia C-246 de 2017.

cosmetic surgery³⁵, sterilization,³⁶ sex assignment³⁷, and death with dignity³⁸. As to the latter, in Colombia euthanasia procedures are currently authorized, by national law, for minors six years of age and older. Those aged 14 and older are not required to have parental consent³⁹.

On what basis are these decisions by mature minors recognized? It is based on their fundamental rights, such as self-determination⁴⁰, human dignity, the right to free development of personality, freedom of conscience and, owing to Decision T-083 of 2021, also their freedom of religion.

T-697 of 2016, T-731 of 2016 and T-231 of 2020.

³⁵ Decision C-246 of 2017 ruled that cosmetic surgical and medical procedures for minors are not prohibited for adolescents 14 and over.

³⁶ Decisions T-850 of 2002, T-248 of 2003, T-492 of 2006 and T-1019 of 2006, recognized the autonomy of minor patients on surgical procedures for sterilization.

³⁷ Decisions SU-337 of 1999 and T-1025 of 2002 recognized the autonomy of hermaphrodite minor patients in sex-assignment operations.

³⁸ Decision T-544 of 2017.

³⁹ Decision 825 of 2018 of the Ministry of Health and Social Security, set forth children and adolescents' procedures for death with dignity. This law authorizes minors over 14 to opt for euthanasia without parental consent. (Article 10.2) Minors between 6 and 14 must have consent from the person having legal custody (Article 10.1).

⁴⁰ Decision T-083 of 2021, paragraph 121. “Constitutional caselaw has held that a patient’s autonomy is the capacity ‘to make decisions as to the patient’s health,’ and is ‘categorized as a fundamental right.’”

pacidad legal ha sido determinada con mayor precisión y a nivel individual.

¿En qué ocasiones se ha reconocido la autonomía de los menores maduros? La jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia ha reconocido bajo ciertas condiciones la autonomía de los menores de edad para decidir sobre el aborto³⁴, las cirugías estéticas³⁵, la esterilización³⁶, la asignación de sexo³⁷ y la muerte digna³⁸. Sobre esta última, mediante norma nacional, Colombia actualmente autoriza los procedimientos eutánicos para menores desde los 6 años. Y desde los 14 años, no se les exige contar con el asentimiento de sus padres³⁹.

³⁴ Ver Sentencias C-355 de 2006, T-388 de 2009, T-697 de 2016, T-731 de 2016 y T-231 de 2020.

³⁵ La Sentencia C-246 de 2017 decidió que los procedimientos médicos y quirúrgicos estéticos para menores de edad no están prohibidos para adolescentes mayores de 14 años.

³⁶ Las Sentencias T-850 de 2002, T-248 de 2003, T-492 de 2006 y T-1019 de 2006, tutelaron la autonomía de las pacientes menores de edad sobre los procedimientos quirúrgicos de esterilización.

³⁷ Las Sentencias SU-337 de 1999 y T-1025 de 2002 protegieron la autonomía del paciente menor de edad hermafrodita en las operaciones de asignación de sexo.

³⁸ Sentencia T-544 de 2017.

³⁹ La Resolución 825 de 2018 del Ministerio de Salud y Protección Social, reglamentó el procedimiento para morir con dignidad de los niños, niñas y adolescentes. En esta norma se les faculta a los menores que tengan más

In the exercise of these rights in health care, mature minors have the right to express their decisions and to live with dignity through informed consent, just as an adult.

2. *The evaluation of DSCL's maturity*

In harmony with these judicial developments, in Decision T-083 of 2021 Colombia's Constitutional Court undertook an evaluation of DSCL's maturity. The Court thereby demonstrated that a minor may be found to be mature through an analysis of the particular minor's developmental capacity. The level of autonomy recognized by the Court was not solely because the Petitioner was "very close to reaching the age of majority but also because of the maturity and mindful awareness" that she demonstrated throughout the dependency and child-protective proceedings⁴¹.

What process of assessment did the Court recognize that DSCL demonstrated her "maturity and mindful awareness" during the entire process? A psychological evaluation performed by an expert, during the proceedings before the ICBF, certified that "the adolescent maintains a mindful awareness of the situation, understanding and adapting to its context; her cognitive processes

⁴¹ Decision T-083 of 2021, paragraph 196.

¿Sobre qué fundamento se reconocen estas decisiones de los menores maduros? Sus derechos fundamentales, tales como el de la autodeterminación⁴⁰, la dignidad humana, el libre desarrollo de la personalidad, la libertad de conciencia y, gracias a la Sentencia T-083 de 2021, también su libertad religiosa. En ejercicio de estos derechos en el ámbito médico, el menor maduro puede estar facultado para manifestar sus decisiones mediante el consentimiento informado y llevar una vida digna, tal como cualquier mayor de edad.

2. La evaluación de la madurez de DSCL

En línea con este desarrollo jurídico, en la Sentencia T-083 de 2021, la Corte Constitucional de Colombia hizo una evaluación de la madurez de DSCL. Con ello, demostró que se puede reconocer a un menor maduro por medio de analizar sus “capacidades evolutivas” particulares. El grado de autonomía que protegió la Corte no

de 14 años a tomar una decisión eutanásica, sin el consentimiento de sus padres (Artículo 10.2). Para los menores entre los 6 y 14 años de edad, deben contar con la concurrencia de quien ejerce la patria potestad (Artículo 10.1).

⁴⁰ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 121: “La jurisprudencia constitucional ha sostenido que la autonomía del paciente es su facultad «para tomar decisiones relativas a su salud» y constituye «un derecho de carácter fundamental»”.

and development reflect her age”⁴². That expert recognized in DSCL “a structured religious belief... which causes her to expressly reject any procedure in connection with getting blood transfusions, even if it means a worsening of her condition”⁴³. This assessment by a psychologist contributed to the Court’s evaluation of the minor’s maturity.

The Court found further evidence that DSCL’S decision regarding non-blood medical treatment had been “firm and abiding”⁴⁴, as demonstrated by a previously executed “advance medical directive.” DSCL also expressed “her decision to the [La Misericordia Hospital], to the ICBF practitioner who interviewed her, to the Family Ombudswoman, to the trial and appellate dependency courts, and to the Constitutional Court”⁴⁵. In the case before us, the mature minor clearly and consistently reiterated her decision to all personnel connected with her medical procedures and court proceedings. The oral and written statement of DSCL’S decision was another factor in-

⁴² Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 197.

⁴³ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 197.

⁴⁴ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 198.

⁴⁵ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 198.

se derivó únicamente del hecho de que la accionante estaba “muy próxima a cumplir la mayoría de edad, sino también de la madurez y actitud reflexiva” que demostró a lo largo del proceso administrativo de restablecimiento de derechos y del proceso de tutela⁴¹.

¿Qué procedimientos empleó la Corte para reconocer que DSCL había demostrado su “madurez y actitud reflexiva” a través del proceso entero? La valoración psicológica de DSCL realizada por un perito en su trámite ante el ICBF certificó que, “la adolescente asume una actitud reflexiva ante la situación, comprende y se adapta a su contexto; su desarrollo y procesos cognitivos se evidencian acordes a su edad”⁴². Este mismo profesional identificó, en DSCL, “una creencia religiosa estructural[da]..., por lo cual, refiere no querer ningún procedimiento que se relacione a tener transfusiones de sangre, a pesar de que esto conlleve a un deterioro”⁴³. Este análisis de un psicólogo contribuyó a la evaluación de la madurez de la menor realizada por la Corte.

La Corte determinó que había evidencia de que la decisión de DSCL,

⁴¹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 196.

⁴² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 197, Corte Constitucional.

⁴³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 197, Corte Constitucional.

fluencing the Court’s evaluation of her maturity.

The Court enumerated the following factors that jointly determine whether a minor is mature: (1) the minor’s age, although not definitive may be very close to the age of majority; (2) the minor’s ability to understand her situation, which may be validated for instance through a psychological evaluation; (3) the firm and abiding nature of the minor’s decision regarding a medical procedure such as blood transfusions.

The right recognized by Decision T-083 of 2021 not only harmonizes with national statutory and judicial developments but also conforms to international law regarding children’s human rights, as we shall see.

III. RESPECT FOR THE CONVENTION ON THE RIGHTS OF THE CHILD BY GUARANTEEING THE BEST INTERESTS OF THE MINOR

In the decision under discussion, a mature minor’s right to decide is closely related to the principle of the best interests of the child⁴⁶. This principle which is found in domestic and international law has been defined by case law. It aims to attain a minor’s optimal well-being and the effective and harmonious enjoyment of his or her fundamental

⁴⁶ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 126.

respecto a su tratamiento médico sin sangre, fue “firme y persistente”⁴⁴, como demostraba su “declaración previa de voluntad para la atención médica”. Además, DSCL manifestó “su decisión al personal del [Hospital La Misericordia], a la profesional del ICBF que la entrevistó, a la defensora de familia, a los jueces de tutela de primera y segunda instancia y a la Corte Constitucional”⁴⁵. En este caso, la menor madura reiteró su decisión de manera clara y constante ante todo el personal que rodeó su atención médica y su trámite jurídico. La expresión verbal y escrita de DSCL sobre su decisión fue otro factor que se contó en la valoración de su madurez ante la Corte.

La Corte enumeró los siguientes factores para determinar si un menor es maduro: (1) la edad de la menor, aunque no es determinante, pudiera estar muy cercana a la mayoría de edad; (2) la capacidad de la menor de comprender su situación, la cual puede acreditarse, por ejemplo, con una valoración psicológica; (3) el carácter firme y perdurable de la decisión de la menor sobre un determinado procedimiento médico, como lo son las transfusiones de sangre.

⁴⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 198, Corte Constitucional.

⁴⁵ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 198, Corte Constitucional.

rights⁴⁷. In the mature minor case, the priority should be to guarantee the minor’s best interests not those of third parties such as a judge, a physician, or even the parents.

The legal background for the best interests of the minor in Colombia begins with the Constitution of 1991. In Article 44, it provides that “the rights of children shall have primacy over the rights of others” ... adding that “family, society and the State have the obligation to help and protect children to guarantee their complete and harmonious development, as well as the full exercise of their rights.” According to court decisions and some domestic laws, minors receive special constitutional protection⁴⁸. Consequently, their best interests are not only limited to the mere physical or biological aspects of life but also encompass respect for and exercise of all of their rights—physical, psychological, mental, and spiritual.

At the constitutional level⁴⁹, the International Convention on the Rights of the Child (hereinafter, CRC) also con-

⁴⁷ Decisions C-258 of 2015, C-313 of 2014, C-262 of 2016 and C-246 of 2017.

⁴⁸ Decision T-468 of 2018. And in Articles 1, 31 and 33 of the Children and Adolescents’ Code.

⁴⁹ Colombian Constitution of 1991, Article 93: “International human rights covenants and treaties that prohibit their limitation in states of exception prevail under domestic law”.

El derecho que reconoció la Sentencia T-083 de 2021 no solo armoniza con el desarrollo normativo y jurisprudencial nacional, sino que, como se verá a continuación, se ajusta a la normativa internacional sobre los derechos humanos de los niños.

III. RESPETO POR LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO AL GARANTIZAR EL INTERÉS SUPERIOR DEL MENOR

En esta Sentencia, el derecho a decidir de los menores maduros se encuentra íntimamente relacionado con el principio del interés superior del menor de edad⁴⁶. Este principio del Derecho nacional e internacional, que ha sido definido en la jurisprudencia, procura el mayor bienestar del menor, y el goce efectivo y armónico de sus derechos fundamentales⁴⁷. En los casos de menores maduros bajo análisis, la prioridad debe ser garantizar su interés superior, no el de terceros como los jueces, los médicos o hasta los padres.

El marco normativo del interés superior del menor en Colombia parte de la Constitución Política de 1991, que en su Artículo 44 establece que: “los derechos de los niños prevale-

⁴⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 126, Corte Constitucional.

⁴⁷ Sentencias C-258 de 2015, C-313 de 2014, C-262 de 2016 y C-246 de 2017.

El derecho que reconoció la Sentencia T-083 de 2021 no solo armoniza con el desarrollo normativo y jurisprudencial nacional, sino que, como se verá a continuación, se ajusta a la normativa internacional sobre los derechos humanos de los niños.

According to the Committee on the Rights of the Child, best interests consist of “ensuring the full and effective enjoyment of all the rights recognized in the Convention and the holistic development of the child”⁵¹. When this concept is applied, it guarantees the physical, psychological, mental, and spiritual integrity of the minor and promotes his or her human dignity⁵². All of the rights contained in the CRC are based on the best interests of the child, so there is no hierarchy between these rights that would authorize burdening or sacrificing one of them in favor of another⁵³.

In harmony with the CRC, best interests of the child in health care must

⁵⁰ Ratified in Colombia by Law 12 of 1991. This treaty has been ratified by 196 countries. The United States is a signatory to it, but has not ratified it.

⁵¹ General Comment No. 14, paragraphs 4 and 16, literal a). Committee on the Rights of the Child.

⁵² General Comment No. 14, paragraph 5. Committee on the Rights of the Child.

⁵³ General Comment No. 14, paragraph 4. Committee on the Rights of the Child.

cen sobre los derechos de los demás”. Y agrega: “la familia, la sociedad y el Estado tienen la obligación de asistir y proteger al niño para garantizar su desarrollo armónico e integral y el ejercicio pleno de sus derechos”.

Según la jurisprudencia y algunas leyes internas, los menores son sujetos de especial protección constitucional⁴⁸. Por lo tanto, el interés superior no se reduce a la mera vida física o biológica. También abarca el respeto y ejercicio de todos sus derechos, físicos, psicológicos, morales y espirituales.

Al nivel de la Constitución⁴⁹, la Convención Internacional sobre los Derechos del Niño (en adelante “CDN”) también contiene el principio del interés superior del niño. Este tratado internacional, que goza de la más amplia ratificación a nivel mundial, es vinculante para el Estado colombiano⁵⁰. En su Artículo 3o. establece que, entre los factores a considerar al tomar decisio-

⁴⁸ Sentencia T-468 de 2018. Y en los Artículos 1o., 31 y 33 del Código de la Infancia y la Adolescencia.

⁴⁹ Constitución Política de Colombia de 1991, Artículo 93: “Los tratados y convenios internacionales sobre derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno”.

⁵⁰ Ratificado en Colombia mediante la Ley 12 de 1991. Este tratado ha sido ratificado por 196 países. Estados Unidos es signatario, pero no lo ha ratificado.

guarantee the child’s right to be heard⁵⁴ and to enjoy the highest attainable standard of health⁵⁵. Thus, the minor’s level of maturity must be taken into account because it defines the minor’s capacity to decide⁵⁶. According to the Committee, maturity is “the ability to understand and assess the implications of a particular matter... the capacity of a child to express his or her views on issues in a reasoned and independent manner”⁵⁷.

How did the Court apply the CRC and the best interests of the child in Decision T-083 of 2021? It did so, by “ensuring the full and effective enjoyment of all the rights” of DSCL.

First, it reiterated a minor’s autonomy to participate in decisions regarding medical procedures. The decision stated that “constitutional jurisprudence recognizes that the best interests of the minor” protects his or her right to

⁵⁴ CRC, Article 12. See also General Comment No. 12, paragraphs 70 and 74. Committee on the Rights of the Child.

⁵⁵ CRC, Article 24. See also General Comment No. 4 and General Comment No. 15, paragraphs 12 and 13, both from the Committee on the Rights of the Child.

⁵⁶ General Comment No. 4, paragraph 32; General Comment No. 12, paragraphs 30 and 31; General Comment No. 14, paragraphs 44 and 77; and General Comment No. 15, paragraph 19. All from the Committee on the Rights of the Child.

⁵⁷ General Comment No. 12, paragraph 30. Committee on the Rights of the Child.

nes que afectan a un niño, su interés superior debe ser primordial.

De acuerdo al Comité de los Derechos del Niño, este interés superior consiste en “garantizar el disfrute pleno y efectivo de todos los derechos reconocidos por la Convención y el desarrollo holístico del niño”⁵¹. Cuando se aplica este concepto, se garantiza la integridad física, psicológica, moral y espiritual del menor, y se promueve su dignidad humana⁵². Todos los derechos contenidos en la CDN responden al interés superior del niño, por lo que no existe una jerarquía entre sus derechos que autorice perjudicar o sacrificar uno de ellos a favor de otro⁵³.

En armonía con la CDN, el interés superior del menor en el ámbito de la atención sanitaria debe garantizar sus derechos a ser escuchado⁵⁴ y a gozar del más alto nivel de salud⁵⁵. De modo que, debe tomarse en cuenta su gra-

participate in decisions affecting the minor⁵⁸. And to that end, the Court guaranteed DSCL’s right to be heard by taking into account the maturity and mindful awareness that she demonstrated during all of the proceedings⁵⁹. It did not hear from her “as a mere formality”⁶⁰, but it seriously considered her position based on her religious convictions⁶¹.

Second, it protected the right to freedom of thought, conscience and religion⁶², and the rights of children of religious minorities to profess and practice their religion⁶³. Specifically as to religious freedom, the Court mentioned the applicable sections from international treaties binding on Colombia, such as the International Covenant on Civil

⁵¹ Observación General núm. 14, párrafos 4 y 16, literal a), Comité de los Derechos del Niño.

⁵² Observación General núm. 14, párrafo 5, Comité de los Derechos del Niño.

⁵³ Observación General núm. 14, párrafo 4, Comité de los Derechos del Niño.

⁵⁴ CDN, Artículo 12. Ver también la Observación General núm. 12, párrafos 70 y 74, Comité de los Derechos del Niño.

⁵⁵ CDN, Artículo 24. Ver también la Observación General núm. 4 y la Observación General núm. 15, párrafos 12 y 13, ambas del Comité de los Derechos del Niño.

⁵⁸ Decision T-083 of 2021, paragraph 126.

⁵⁹ Decision T-083 of 2021, paragraph 196.

⁶⁰ General Comment No. 12, paragraph 45. Committee on the Rights of the Child.

⁶¹ Before issuing its ruling, the Constitutional Court issued a preliminary injunction in which it described Petitioner’s position as “clear and compelling on repeated occasions during the protection of rights process.” Then, in the ruling, it found that “although she does not yet have full legal capacity, her mental capacity is more developed, and therefore has a high level of autonomy that allows her to actively participate in decisions that directly affect her.” The Court therefore decided that Petitioner has the right to receive medical care that respects her religious beliefs, so that she can attain her goal of living in harmony with the faith she professes. Decision T-083 of 2021, paragraphs 213 and 217.

⁶² CRC, Article 14.

⁶³ CRC, Article 30.

do de madurez, pues este define su capacidad para tomar decisiones⁵⁶. Según el mismo Comité, “madurez” es “la capacidad de comprender y evaluar las consecuencias de un asunto determinado... la capacidad de un niño para expresar sus opiniones sobre las cuestiones de forma razonable e independiente”⁵⁷.

¿Cómo aplicó la Corte la CDN y el interés superior del niño en la Sentencia T-083 de 2021? Lo hizo al “garantizar el disfrute pleno y efectivo de todos los derechos” de DSCL.

En primer lugar, reiteró la *autonomía* de los menores para participar en las decisiones relativas a procedimientos médicos. Señaló que: “la jurisprudencia constitucional reconoce que la garantía del interés superior del menor de edad” protege su derecho a participar en las decisiones que le afectan⁵⁸. Y para esto, la Corte garantizó el derecho de la accionante a ser escuchada, al tomar en cuenta la madurez y actitud reflexiva que demostró durante todo su trámite⁵⁹. No escuchó a la accionante

and Political Rights⁶⁴ and the American Convention on Human Rights⁶⁵. It also cited other international instruments that protect religious freedom, such as the Universal Declaration of Human Rights⁶⁶, the United Nations General Assembly, the UN Declaration on the Elimination of All Forms of Intolerance and of Discrimination Based on Religion or Belief, and Resolution 65/211 of March 30, 2011, adopted by the United Nations General Assembly on the elimination of all forms of intolerance and of discrimination based on religion or belief⁶⁷.

Thirdly, in harmony with the CRC’s prohibition, the Court’s decision provided protection from cruel, inhumane, degrading treatment or punishment, by preventing a minor from undergoing treatment that she did not consent to⁶⁸. That is because DSCL’s determination not to receive a blood transfusion was so strong that, in order to administer one, medical personnel would

⁵⁶ Observación General núm. 4, párrafo 32; Observación General núm. 12, párrafos 30 y 31; Observación General núm. 14, párrafos 44 y 77; y Observación General núm. 15, párrafo 19, todas del Comité de los Derechos del Niño.

⁵⁷ Observación General núm. 12, párrafo 30, Comité de los Derechos del Niño.

⁵⁸ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 126.

⁵⁹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 196.

⁶⁴ Ratified by Colombia in Law 74 of 1968, Article 18 (freedom of thought, conscience and religion). Cited in paragraph 140 of Decision T-083 of 2021.

⁶⁵ Pact of San Jose, Costa Rica, ratified by Colombia in Law 16 of 1972, Article 12 (freedom of conscience and religion). Cited in paragraph 142 of Decision T-083 of 2021.

⁶⁶ Cited in paragraph 141 of Decision T-083 of 2021.

⁶⁷ Cited in note del paragraph 140 of Decision T-083 of 2021.

⁶⁸ CRC, Article 37, paragraph 1-a.

“solamente como mera formalidad”⁶⁰, sino que tomó en serio su postura fundada en sus convicciones religiosas⁶¹.

En segundo lugar, protegió los derechos a la *libertad de pensamiento, de conciencia y de religión*⁶² y el derecho de los niños de minorías religiosas a profesar y practicar su religión⁶³. Sobre la libertad religiosa en particular, la Corte mencionó los Artículos aplicables de otros tratados internacionales vinculantes para Colombia, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁶⁴ y la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁶⁵. También citó otros

⁶⁰ Observación General núm. 12, párrafo 45, Comité de los Derechos del Niño.

⁶¹ Antes de proferir sentencia, la Corte Constitucional dictó una medida provisional en la que calificó la posición de la accionante como: “clara y contundente en reiteradas oportunidades dentro del proceso de tutela”. Luego, en la sentencia consideró que, “aunque su capacidad legal aún no es plena, su capacidad reflexiva está más desarrollada, y por tanto tiene un grado de autonomía que le permite participar activamente en las decisiones que le afecten”. Por esto la Corte decidió que la accionante tiene derecho a recibir atención sanitaria respetuosa con sus creencias religiosas, de modo que pueda alcanzar su aspiración de vivir de forma coherente con la fe que profesa. Sentencia T-083 de 2021, párrafos 213 y 217.

⁶² CDN, Artículo 14.

⁶³ CDN, Artículo 30.

⁶⁴ Ratificado por Colombia por medio de la Ley 74 de 1968, Artículo 18 (libertad de pensamiento, conciencia y religión). Citado en el párrafo 140 de la Sentencia T-083 de 2021.

⁶⁵ Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por Colombia por medio de la Ley 16 de

have had to resort to actions that would have violated her human dignity. She stated that she “would ‘resist with all of [her] might... as if it were a sexual violation’” and that “healthcare practitioners would only be able to transfuse her ‘violently, or by sedating or drugging [her], to keep [her] from being aware of it’”⁶⁹. In order to overcome her will and resistance, they would have had to use some means to make her unconscious, such as sedation, force, or strapping her down.

Fourth, according to the Committee on the Rights of the Child, decisions that recognize the best interests of the child are those that have a basis in law, are justified, are explained, and explicitly delineate the factual circumstances of the child⁷⁰. That can be found in the analysis portion of the decision.

1. *Reconciliation of rights: the right to life does not exclude the right to religious freedom*

Of all the rulings in Decision T-083 of 2021, one of the most important is the resolution of the conflict between the right to life and religious freedom. This is historically attributed to mature minors who abstain from a certain me-

⁶⁹ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraphs 40, 214 and 237.

⁷⁰ General Comment No. 12, paragraph 97. Committee on the Rights of the Child.

instrumentos internacionales que la protegen, como la Declaración Universal de los Derechos Humanos⁶⁶, la Declaración sobre la Eliminación de todas las Formas de Intolerancia y Discriminación fundadas en la Religión o las Convicciones, y la Resolución 65/211 del 30 de marzo de 2011, *adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas*, sobre la eliminación de todas las formas de intolerancia y discriminación basadas en la religión o las creencias⁶⁷.

En tercer lugar, de acuerdo con la prohibición de la CDN, la Sentencia de la Corte *protegió* a la joven *de un trato cruel, inhumano, degradante o de tortura* al impedir que se le sometiera a un trato al que ella no había consentido⁶⁸. Esto, porque la determinación de DSCL de no recibir una transfusión de sangre era tan fuerte que, según consta en el expediente, para administrársela el personal médico habría tenido que recurrir a actos violatorios de su dignidad humana. Ella manifestó que: “se «resistir[ía] con todas [sus] fuerzas..., como si se tratara de una violación sexual»”; y que:

dical procedure for religious reasons. The Court analyzed the relationship between these rights, and together with the principle of human dignity, it stated that the reconciliation and coexistence of these rights was not only possible but also essential. It stated:

Constitutional caselaw clearly shows that the right to life in dignity and religious freedom are closely related, since that freedom protects one of the inherent capacities of human beings: having a personal relationship with God. As explained in Paragraphs 159 through 165 of the Analysis, one of the manifestations of such a relationship is to live in harmony with the moral principles adopted as a result of the faith being professed. Consequently, the believer’s right to life in dignity involves being able to live in harmony with his or her faith, that is, at peace with God⁷¹.

For the Court, “the right to life is not limited to mere physical existence, but also means living in harmony with the dignity to which human beings are entitled”⁷². This statement emphasizes

1972, Artículo 12 (libertad de conciencia y de religión). Citado en el párrafo 142 de la Sentencia T-083 de 2021.

⁶⁶ Citada en el párrafo 141 de la Sentencia T-083 de 2021.

⁶⁷ Citada en la nota del párrafo 140 de la Sentencia T-083 de 2021.

⁶⁸ CDN, Artículo 37, párrafo 1-a.

⁷¹ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 171.

⁷² Decision T-083 of 2021, Constitutional Court,

“el personal sanitario solo podría transfundirle sangre «violentamente o sedando[la] o narcotizando[la] para que no [se] dé cuenta»”⁶⁹. A fin de vencer su voluntad y resistencia, habrían tenido que usar métodos para dejarla inconsciente, o sedarla, o hasta usar fuerza o atarla.

En cuarto lugar, según el Comité de los Derechos del Niño, las decisiones que respetan el interés superior del niño son aquellas que están *motivadas, justificadas, explicadas y que explícitamente señalan las circunstancias de hecho referentes al niño*⁷⁰. Esto es lo que evidencia la detallada y exhaustiva parte considerativa de la Sentencia.

1. *Armonización de los derechos: el derecho a la vida no excluye el derecho a la libertad religiosa*

Entre todas las conclusiones de la Sentencia T-083 de 2021, una de las más relevantes es la resolución del conflicto entre el derecho a la vida y el derecho a la libertad religiosa, históricamente atribuido al caso de los menores maduros que se abstienen de un procedimiento médico por motivos religiosos.

La Corte estudió la relación entre estos derechos y, junto con el principio de dignidad humana, indicó que su ar-

⁶⁹ Sentencia T-083 de 2021, párrafos 40, 214 y 237, Corte Constitucional.

⁷⁰ Observación General núm. 14, párrafo 97, Comité de los Derechos del Niño.

the important role that the fundamental right to human dignity plays for mature minors. In this particular case, the Court pointed out that “forcing Petitioner to receive those transfusions would mean subjecting her to a life under conditions that she considers undignified in the light of her professed faith”⁷³.

The Court ruled that the child protective measures applied by the ICBF and the fundamental rights judgment issued by the appellate court threatened DSCL’S fundamental rights to religious freedom and life with dignity⁷⁴. Her decision to forego blood transfusions is an expression of her religious freedom. By her mature and independent exercise of this freedom, DSCL aspires to “live in harmony with her professed faith, and... the choice to obey or disobey this command profoundly affects Petitioner’s relationship with the Supreme Being”⁷⁵. In the words of the Court, “for Petitioner, being transfused would amount to a failure in her efforts to live in harmony with the very mandates of the religion to which she adheres.” She repeatedly demonstrated this

paragraph 170.

⁷³ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 214.

⁷⁴ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 213.

⁷⁵ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 209.

monización y coexistencia no sólo es posible sino imprescindible:

A la luz de la jurisprudencia constitucional, es claro que el derecho a la vida digna y la libertad religiosa están íntimamente relacionados, por cuanto esta libertad protege una de las facultades inherentes al ser humano: tener una relación personal con Dios. Como se explicó en los *ff. jj.* 159 a 165, una de las manifestaciones de dicha relación es vivir de acuerdo con el sistema moral adoptado con fundamento en la fe que se profesa. En consecuencia, el derecho a la vida digna del creyente implica la posibilidad de vivir de forma coherente con su fe, es decir, vivir en paz con Dios⁷¹.

Para la Corte, “el derecho a la vida no se limita a la mera existencia física, sino que implica vivir de conformidad con la dignidad propia del ser humano”⁷². Esta declaración recalca el papel que juega el principio de la dignidad humana para los menores maduros que solicitan un tratamiento médico que no transgreda su libertad religiosa. En el caso concreto, la Corte señaló que:

⁷¹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 171, Corte Constitucional.

⁷² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 170, Corte Constitucional.

by emphatically stating “that it would have dire consequences on her physical, psychological and spiritual life”⁷⁶.

Consequently, disregarding the religious freedom that motivates a mature minor’s medical decision is not an option, since it would sacrifice the minor’s fundamental right to human dignity and religious freedom. In this vein, any administrative or judicial orders that do not respect a mature minor’s fundamental right to human dignity and religious freedom would be unconstitutional. Conciliation of these rights may only be guaranteed to the extent that “healthcare institutions and staff: (i) respect the patient’s decision not to accept blood transfusions on religious grounds, and (ii) try to offer transfusion alternative procedures and medication, as long as it is medically and scientifically feasible”⁷⁷.

Finally, religious freedom has limits in Colombia that were itemized in Decision T-083 of 2021. However, the Court clearly held that in this particular case the minor did not overstep any of them, to wit, threatening public health, morals, order, safety, or interfering with the rights and freedoms of others⁷⁸.

⁷⁶ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 210.

⁷⁷ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 190.

⁷⁸ Decision T-083 of 2021, Constitutional Court, paragraph 215.

“obligar a la accionante a recibir dichas transfusiones implicaría someterla a vivir en condiciones que ella considera indignas a la luz de la fe que profesa”⁷³.

En la Sentencia T-083 de 2021, la Corte determinó que la medida de restablecimiento de derechos impuesta por el ICBF y la sentencia de tutela del juez de segunda instancia, amenazaron los derechos fundamentales a la libertad religiosa y a la vida digna de DSCL⁷⁴. Su decisión de no recibir transfusiones de sangre es una manifestación de su libertad religiosa. Al ejercer esta libertad madura e independientemente, DSCL aspira a “vivir de forma coherente con la fe que profesa, y... cumplir o no con dicho mandato incide de forma intensa en la relación que la accionante tiene con el ser supremo”⁷⁵.

Como lo expresó la Corte, “para la accionante recibir transfusiones implicaría fracasar en su aspiración de vivir de forma coherente con los mandatos propios de la religión a la que se adscribe”, tal como ella lo demostró en diversas oportunidades al afirmar, enfáticamente, “que tendría consecuencias

⁷³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 214, Corte Constitucional.

⁷⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 213, Corte Constitucional.

⁷⁵ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 209, Corte Constitucional.

In summary, the Constitutional Court applied the CRC and resolved the apparent conflict between the fundamental right to life and religious freedom of mature minors who opt to receive medical treatment without a particular modality, such as blood transfusion. We shall next consider how a mature minor can implement health care decisions in harmony with their fundamental rights by informed consent.

2. *Mature minors’ informed consent and the significance of the advance medical directive*

A. *Mature minors’ informed consent*

Informed consent objectifies the principle of autonomy and the right to full information⁷⁹. The former, because it is the patient’s means to express their wish to receive, or submit to a particular medical treatment or procedure; the latter, because it requires guaranteeing the patient’s right to receive clear and sufficient information regarding the treatment or procedure, including its risks and benefits, to be able to make competent health care decisions. Depriving a patient of the necessary information can result in a denial of the patient’s other rights. Therefore, informed consent must not

⁷⁹ Decision T-083 of 2021, paragraph 123.

nefastas para su vida física, psicológica y espiritual”⁷⁶.

De modo que, no puede desconocerse el derecho a la libertad religiosa tras la decisión médica de un menor maduro, pues sacrificaría su dignidad humana y sus derechos fundamentales. Por lo cual, las órdenes administrativas o judiciales que no garanticen el derecho a la libertad religiosa de un menor maduro son inconstitucionales. Sólo se garantizará la armonización de estos derechos en la medida en que “las instituciones sanitarias y el personal médico: (i) respeten la decisión del paciente de no recibir transfusiones de sangre por motivos religiosos; y, (ii) procuren ofrecer procedimientos o medicamentos alternativos a las transfusiones, siempre que sea posible médica y científicamente”⁷⁷.

Por último, en Colombia, la libertad religiosa tiene los límites enunciados en la Sentencia T-083 de 2021. Sin embargo, la Corte fue clara al establecer que, en el caso concreto, la decisión de la menor no sobrepasó ninguno de ellos, a saber: desconocer la seguridad, el orden, la moralidad y la salubridad

depend solely on the judgment of information providers.

The capacity of mature minors to give informed consent has evolved under Colombian constitutional law. Initially, third parties close to the patient were allowed to authorize all types of treatment, with certain limitations⁸⁰. Later, parental consent was no longer given absolute weight and standards were established to allow for the possibility of considering the minor’s consent⁸¹. Thereafter, case law has progressed to the point of “protecting the right of minors to be heard when decisions are made”⁸².

In the area of mature minors’ informed consent, Decision T-083 of 2021 reinforces the legitimacy of the decision to consent or refuse a medical procedure, such as blood transfusions, without such a decision being deemed a waiver of the right to health⁸³. However, in such cases the Court held that the minor patient must have received timely, clear, detailed, and complete in-

⁸⁰ Decision T-401 of 1994.

⁸¹ Decision T-477 of 1995 for intersexual minor cases, and Decision SU-642 of 1998.

⁸² Decision C-246 of 2017.

⁸³ In its review of statutes that regulate the fundamental right to health, the Court stated that “ownership of fundamental rights is unwaivable, but the exercise thereof by the owner is an expression of his or her autonomy.” To that end, see Decision C-313 of 2014, Section 5.2.2.3.

⁷⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 210, Corte Constitucional.

⁷⁷ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 190, Corte Constitucional.

públicas, o interferir en el ejercicio de los derechos y libertades de terceros⁷⁸.

En síntesis, la Corte Constitucional aplicó la CDN y resolvió el aparente conflicto entre los derechos fundamentales a la vida y a la libertad religiosa de los menores maduros que deciden recibir tratamiento médico que excluya cierta terapéutica en particular, como son las transfusiones de sangre. A continuación, veremos la manera en que un menor maduro puede materializar su decisión terapéutica en armonía con sus derechos fundamentales: el consentimiento informado.

2. El consentimiento informado del menor maduro y el valor del documento de declaración previa de voluntad para la atención médica

A. El consentimiento informado de los menores maduros

El consentimiento informado materializa el principio de autonomía y el derecho a la información⁷⁹.

El primero, por cuanto es el instrumento del paciente para manifestar su voluntad de recibir o someterse a determinado tratamiento o procedimiento médico. El segundo, porque exige garantizar el derecho del paciente

⁷⁸ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 215, Corte Constitucional.

⁷⁹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 123.

formation regarding the procedures and alternatives for treating the condition⁸⁴. Consequently, a patient's conscious and intentional dissent "may not be disregarded under pretext of following the best medical opinion"⁸⁵.

In the Court's view, a patient "may refuse 'at his own risk or responsibility, the use of any medical procedure or treatment,' even if it is 'vitaly necessary' without waiving his or her right to medical attention"⁸⁶.

B. A mature minor's advance medical directive must be respected as an expression of informed consent and religious freedom

A mechanism by which DSCL exercised her autonomy, demonstrating her level of maturity and expressing her informed consent was by executing an advance medical directive (hereinafter, "DPA"). This document contained advance health care instructions, particularly her request to receive medical treatment without blood transfusions because of being one of Jehovah's Witnesses⁸⁷.

⁸⁴ Decision T-083 of 2021, paragraph 184.

⁸⁵ Decision T-083 of 2021, paragraph 186.

⁸⁶ Decision T-083 of 2021, paragraph 186.

⁸⁷ Decision T-083 of 2021, paragraph 2. The advance medical directive contained these specific instructions: "(i) '[She is] one of Jehovah's Witnesses and direct[s] that no transfusions of whole blood, red cells, white cells, platelets, or plasma be given [her] under any circumstances, even if health-care

a recibir información clara y suficiente respecto del procedimiento o tratamiento médico, incluso sus beneficios y riesgos, para así tomar decisiones sanitarias competentes. Privar de la información necesaria a un paciente podría resultar en la privación de otros de sus derechos fundamentales, por lo que el consentimiento informado no debe depender únicamente del criterio de quienes han de proveer la información.

La capacidad de los menores maduros para dar su consentimiento informado ha evolucionado en la jurisprudencia constitucional colombiana a lo largo del tiempo. En el principio, se permitía que terceros allegados al paciente autorizaran toda clase de tratamientos, con ciertas limitaciones⁸⁰. Posteriormente, dejó de otorgarse plena prevalencia al consentimiento paterno y se definieron criterios que permitían la posibilidad de tomar en cuenta el consentimiento del menor⁸¹. De ahí, la jurisprudencia ha avanzado, “para proteger el derecho de los menores de edad a ser escuchados en la toma de decisiones”⁸².

En lo que respecta al consentimiento informado de los menores maduros, la Sentencia T-083 de 2021 re-

In Colombia, documents such as the dpa conform to the principle of human dignity and guarantee the right to free development of personality, autonomy, and privacy⁸⁸. For instance, in Colombia, there is a document entitled “Advance Directive Record” (hereinafter, “DVA”)⁸⁹. In a DVA, a competent person legally and mentally makes a free, conscious, and informed statement of their desire to accept or not to submit to unnecessary medical treatments

providers believe that such are necessary to preserve [her] life (Acts 15:28, 29).’ (ii) ‘[She] refuse[s] to pre-donate and store [her] blood for later infusion’. (iii) [She] do[es] not want [her] life to be prolonged if, to a reasonable degree of medical certainty, [her] situation is hopeless”.

⁸⁸ Decision 2665 of 2018, Recitals. Ministry of Health and Social Security.

⁸⁹ Decision 2665 of 2018, Article 1. Ministry of Health and Social Security. Bolívar Gómez, P.L. y Gómez Córdoba, A. I. (2016). End-of-Life Healthcare Directives. An Approach Under Colombian and Comparative Law. *Latin-American Journal of Bioethics*, 16(1), 128-153. DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/r/bi.1444>, page 131: “An advance directive is the unilateral, autonomous and free expression, made by a person as a moral subject, regarding their wishes in a clinicopathological situation that diminishes or extinguishes their independence, their autonomy, and in which the person cannot directly and expressly express consent.” The author’s note that in their research they have found that different jurisdictions designate this document in various ways, such as an “Advance Medical Directive” and the binding directive may be included in a “Durable Power of Attorney” or a “Power of Attorney for Personal Care”, but all ultimately have the same effect.

⁸⁰ Sentencia T-401 de 1994.

⁸¹ Sentencia T-477 de 1995 para casos de menores de edad intersexuales y Sentencia SU-642 de 1998.

⁸² Sentencia C-246 de 2017.

fuerza la validez de la decisión de éstos de consentir o disentir de un determinado procedimiento médico, como las transfusiones de sangre, sin que esta decisión implique renunciar a su derecho a la salud⁸³. Sin embargo, para estos casos, la Corte estableció que el paciente debe haber recibido información oportuna, clara, detallada y completa sobre los procedimientos y alternativas para tratar la enfermedad que padece⁸⁴. De modo que, en lo que respecta al disentimiento voluntario y consciente como titular del derecho a la libertad religiosa, “no es posible desconocerlo, so pretexto de aplicar el mejor criterio médico”⁸⁵.

Según la Corte, el paciente “puede rechazar «bajo su propio riesgo y responsabilidad, la práctica de cualquier procedimiento o tratamiento médico» incluso si lo «requier[e] con necesidad», sin que esto implique renunciar a su derecho a recibir atención sanitaria”⁸⁶.

⁸³ Al estudiar la Ley estatutaria que regula el derecho fundamental a la salud, la Corte indicó que: “la titularidad de los derechos fundamentales es irrenunciable, pero, el ejercicio de los mismos por parte del titular es expresión de su autonomía”. Para tal fin, véase la Sentencia C-313 de 2014, sección 5.2.2.3.

⁸⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 184.

⁸⁵ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 186.

⁸⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 186.

or procedures, including those aimed at prolonging life⁹⁰, in the event they later become incapable of expressing that decision. In express reference to the law, minors between 14 and 18 may also express their decision in a DVA⁹¹.

Therefore, a DPA is not just instruction or advance expression on health care. When a person expresses their decision on a particular treatment on the basis of religious beliefs they seek to ensure their right to religious freedom, as well as right to health, and life with dignity. It becomes a document that contains an outward, public, clear expression of their faith and must be respected because, in the Court’s view, religious freedom includes outward acts by which the belief is manifested, that is, by revealing or demonstrating the actions required by that faith⁹². This right protects the holder from the actions of third parties and therefore “cannot include coercion from the state or other parties’ ‘nor... be subject to prohibition by the authorities or private parties’”⁹³.

⁹⁰ Decision 2665 of 2018, Article 2. Ministry of Health and Social Security.

⁹¹ Decision 2665 of 2018, Article 3, paragraph. Ministry of Health and Social Security.

⁹² Decision T-083 of 2021, paragraph 146.

⁹³ Decision T-083 of 2021, paragraph 150.

B. La declaración previa de voluntad para la atención médica de un menor maduro debe respetarse por ser una manifestación del consentimiento informado y la libertad religiosa

Un mecanismo por el que la accionante ejerció su autonomía y manifestó su consentimiento informado fue mediante la suscripción de una “declaración previa de voluntad para la atención médica (en adelante “DPA”)”.

Este documento contenía anticipadamente sus instrucciones en materia de salud, particularmente, su solicitud de recibir tratamiento médico sin transfusiones de sangre por ser testigo de Jehová⁸⁷.

En Colombia, los documentos como la DPA armonizan con el principio de la dignidad humana y garantizan los derechos al libre desarrollo de la perso-

In the Decision T-083 of 2021, the Court gave full weight to the DPA executed by DSCL and included it among the factors used to determine her level of maturity. It found that the DPA is an expression of DSCL’S autonomy, as were her expressions of informed consent before medical personnel and her participation in the administrative and judicial proceedings. The Court found that these expressions of informed consent were evidence that the minor was “firm and consistent”⁹⁴.

In summary, a mature minor’s informed consent is valid as an expression of their fundamental rights and the decision must be complied with and respected. In the case of a minor who requests medical treatment without blood transfusions, the minor can memorialize her decision in a DPA, a written document that constitutes an expression of their religious freedom. The next two sections focus on the effects of this informed decision on third parties with a significant interest in a minor’s medical condition: medical personnel and the minor’s parents.

⁸⁷ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 2. La declaración previa de voluntad para la atención médica de la menor contenía esta instrucción específica: “(i) «[Ella es] Testigo de Jehová y no acept[a] transfusiones de sangre completa, glóbulos rojos, glóbulos blancos, plaquetas o plasma, bajo ningún concepto, aunque el personal médico las crea necesarias para salvar[le] la vida (Hechos 15:28, 29)». (ii) «[Se] nieg[a] a que [le] extraigan sangre para almacenarla y transfundirla posteriormente». (iii) «No dese[a] que prolonguen [su] vida si, a un grado razonable de certeza médica, [se] encuentra en fase terminal»”.

⁹⁴ Decision T-083 of 2021, paragraph 198.

nalidad, la autonomía y la intimidad⁸⁸. Por ejemplo, en Colombia existe el denominado “Documento de Voluntad Anticipada” (en adelante “DVA”)⁸⁹. En él, “toda persona capaz, sana o en estado de enfermedad... como previsión de no poder tomar tal decisión en el futuro, declara, de forma libre, consciente e informada su voluntad de no someterse a medios, tratamientos y/o procedimientos médicos innecesarios que pretendan prolongar su vida”⁹⁰. Por remisión expresa de la norma, los menores entre 14 y 18 años de edad pueden también manifestar su decisión mediante un DVA⁹¹.

Por ende, la DPA no es una simple instrucción o manifestación anticipada

⁸⁸ Resolución 2665 de 2018, Consideraciones, Ministerio de Salud y Protección Social.

⁸⁹ Resolución 2665 de 2018, Artículo 1o., Ministerio de Salud y Protección Social. Bolívar Gómez, P.L. y Gómez Córdoba, A.I. (2016). Voluntades anticipadas al final de la vida. Una aproximación desde la regulación colombiana y en el Derecho comparado. *Revista Latinoamericana de Bioética* 16(1), 128-153. DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/r/bi.1444>, p. 131: “La voluntad anticipada es la manifestación que hace, de manera unilateral, autónoma y libre, una persona, como sujeto moral, sobre lo que quiere en caso de encontrarse en una determinada condición clínico-patológica que le disminuya o le aniquile su independencia, su autonomía, y en la que no pueda manifestar de manera directa y expresa su consentimiento”

⁹⁰ Resolución 2665 de 2018, Artículo 2o., Ministerio de Salud y Protección Social.

⁹¹ Resolución 2665 de 2018, Artículo 3o., Ministerio de Salud y Protección Social.

IV. EFFECTS OF THE DECISION ON THIRD PARTIES: MEDICAL PERSONNEL MUST PROVIDE AND COVER TREATMENT THAT GUARANTEES THE MATURE MINOR'S DECISION

In Decision T-083 of 2021, the Constitutional Court ordered medical personnel to consider, respect, and implement DSCL's decision, thereby guaranteeing her human dignity and right to a diagnosis.

1. *Providing medical care that guarantees the mature minor's right to life with dignity*

Human dignity is a common basis for mature minors who request continuation of medical care in harmony with their religious beliefs and for those who request euthanasia, also known as the right to death with dignity⁹⁵. In DSCL's case, it is important to acknowledge that when she objected to the use of blood in her medical treatment she did not appeal to the right to death with dignity. The Constitutional Court found that “DSCL states that she wishes to live, and therefore requests medical care compatible with her faith, provided that it does not involve blood transfusions”⁹⁶.

To prevent irreversible harm to the mature minor's dignity and other

⁹⁵ Decision 825 of 2018, Article 10. Ministry of Health and Social Security.

⁹⁶ Decision T-083 of 2021, paragraph 101.

en materia de salud. Cuando un individuo expresa su decisión respecto a determinado tratamiento sobre la base de sus creencias, lo que pretende es garantizar su derecho a la libertad religiosa, además de sus derechos a la salud y a la vida digna. Tal documento se convierte en una manifestación externa, pública y clara de su fe, y debe ser respetada porque, para la Corte, la libertad religiosa incluye los actos externos por los que la creencia se manifiesta, o sea, al revelar o visibilizar los comportamientos que ésta requiere⁹². Este derecho protege a su titular frente a la coacción de terceros y, por tanto, “«no puede consistir en una imposición ni del Estado ni de otra persona» como «tampoco... ser objeto de prohibición por parte de la autoridad o de particulares»”⁹³.

En la Sentencia T-083 de 2021, la Corte le dio plena validez a la DPA diligenciada por un menor maduro, y la incluyó entre los factores que determinan su grado de madurez. Estimó que la DPA es una expresión de la autonomía del menor maduro, al igual que lo fueron sus manifestaciones de consentimiento informado ante el personal médico y sus intervenciones en el trámite administrativo y judicial. La Corte

fundamental rights, the Court did something exceptional during its review of the case — it issued a preliminary injunction. That injunction deferred the effects of the measures imposed by ICBF and the appellate court, which authorized medical personnel to transfuse DSCL until such time as the Court issued its final judgment⁹⁷. The Constitutional Court found that this injunction was necessary and urgent because one single transfusion would constitute irreversible harm, which if administered “could not be undone by the judgment”⁹⁸. For that reason, twice it ordered all medical personnel to continue to provide health care to DSCL without giving her blood, the specific treatment that she refused⁹⁹.

⁹⁷ Decision T-083 of 2021, paragraphs 71 and 72.

⁹⁸ Decision [Spanish, “Auto”] 009 of 2021 of the Seventh Appellate Department of the Constitutional Court, January 26, 2021, paragraphs 76, 78 and 80. File No. T-7970593.

⁹⁹ Decision [Spanish, “Auto”] 009 of 2021 of the Seventh Appellate Department of the Constitutional Court, January 26, 2021, paragraph 84 and Third paragraph of the Ruling. In addition, the Constitutional Court issued Decision 121 of 2021, dated March 16, 2021, in response to the treating hospital’s request for clarification. This decision [Spanish, “providencia”] reiterated the contents of its previous decision [Spanish, “auto”], see paragraphs 14 and 15.

⁹² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 146.

⁹³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 150.

concluyó que estas manifestaciones de su consentimiento informado evidenciaron que la decisión de la menor era “firme y persistente”⁹⁴.

En resumen, el consentimiento informado de un menor maduro es válido como expresión de sus derechos fundamentales, y la decisión que implique debe ser cumplida y respetada. Al solicitar tratamiento médico sin transfusiones de sangre basándose en sus creencias religiosas, el menor puede plasmar su decisión en una DPA, documento escrito que es una manifestación de su libertad religiosa.

Las siguientes dos secciones se enfocan en el efecto de esta decisión informada en los terceros a quienes más incumbe el estado de salud de un menor: el personal médico y sus padres.

IV. EL EFECTO DE LA DECISIÓN EN TERCEROS: EL PERSONAL MÉDICO DEBE PROPORCIONAR Y CUBRIR UN TRATAMIENTO QUE GARANTICE LA DECISIÓN DEL MENOR MADURO

En la Sentencia T-083 de 2021, la Corte Constitucional ordenó al personal médico que escuchara, respetara y realizara la decisión de DSCL, garantizando así su dignidad humana y su derecho al diagnóstico.

⁹⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 198.

2. Providing the mature minor medical care that guarantees the right to a diagnosis

The order issued to the treating medical staff further protected the right to a diagnosis. This right consists of (1) accurately identifying the condition, (2) fully evaluating the patient in a timely manner, and (3) prescribing the proper procedure for the patient’s biological or medical conditions in harmony with current medical science and available resources¹⁰⁰. It is part of the right to health¹⁰¹, which is not waived by the fact that a patient decides not to undergo a particular treatment or recommendation. Rather, it imposes on the health care provider the duty to seek to implement alternative treatment that conforms to the patient’s objection¹⁰².

On the basis of the right to a diagnosis, the hospital was ordered to carefully consider the particular conditions of DSCL, who was one of Jehovah’s Witnesses. The Court reiterated its case law by stating that “refusal of blood transfusion does not mean that the patient is waiving the right to health, nor does it exempt healthcare entities from their duty to seek alternative treatment

¹⁰⁰ Decisions T-196 of 2018 and T- 508 of 2019.

¹⁰¹ Decision T-083 of 2021, paragraph 181.

¹⁰² Decision T-083 of 2021, paragraph 185.

1. *Proporcionar atención médica que garantice el derecho del menor maduro a vivir dignamente*

La *dignidad humana* es un fundamento común entre los menores maduros que solicitan la continuación de su atención médica acorde a sus creencias religiosas y entre quienes solicitan la eutanasia, también conocido como el derecho a una muerte digna⁹⁵.

En el caso de DSCL, cabe aclarar que, al objetar al uso de sangre en su tratamiento médico, no apeló al derecho a morir dignamente, sino a vivir con dignidad, es decir, de acuerdo a su autonomía y libertad religiosa. Como lo ratificó la Corte Constitucional, “DSCL manifiesta que desea vivir y, por tanto, solicita recibir atención médica compatible con su fe, es decir, siempre que no implique transfusiones sanguíneas”⁹⁶.

Para prevenir el perjuicio irremediable a la dignidad y los demás derechos fundamentales de la menor madura, la Corte hizo algo sobresaliente durante su estudio del caso: decretó una medida provisional. Por medio de ésta, se suspendieron los efectos de la medida impuesta por el ICBF y la sentencia de segunda instancia, que facultaba al personal médico para efectuar

thereof”¹⁰³. As a result, a full evaluation was ordered of all treatment alternatives compatible with DSCL’S religious beliefs¹⁰⁴.

In this case, the Court categorically stated: “DSCL’S treating medical staff have evaluated some, but not necessarily all, of the treatment alternatives”¹⁰⁵. It ordered the hospital to evaluate blood transfusion alternative treatment options, even those that did not fully replace it, and ordered the Health Promoting Entity (EPS) to provide them.

The Court further explained what to do if the blood transfusion alternatives are not approved by the National Food and Drug Monitoring Institute (INVIMA) or if they are not included in the institutional protocols for managing the condition. Reiterating case law, it stated that a medication’s lack of medical registration is no bar to its being prescribed and used. What matters in these cases, among other legal and case law requirements, is for the treating

⁹⁵ Resolución 825 de 2018, Artículo 10, Ministerio de Salud y Protección Social.

⁹⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 101.

¹⁰³ Decision T-083 of 2021, paragraph 188. In addition, in paragraphs 185, 191, 217 and 225 the Court reiterated the idea that this medical treatment decision “does not amount to a waiver of her right to receive health care, and does not exempt health-care entities from providing healthcare services”.

¹⁰⁴ Decision T-083 of 2021, paragraph 225, and Fourth paragraph of the Ruling.

¹⁰⁵ Decision T-083 of 2021, paragraph 223.

la transfusión a DSCL, hasta cuando se profiriera la sentencia de fondo⁹⁷. La Corte Constitucional consideró que esta medida era necesaria y urgente porque una sola transfusión resultaría en daño irreversible que, de realizarse, “no podría ser reparado por la sentencia”⁹⁸. Por tal motivo, en dos providencias advirtió claramente a todo el personal médico que debía seguir prestando atención médica a la accionante sin administrarle sangre, el tratamiento al cual se oponía⁹⁹.

2. *Proporcionar al menor maduro atención médica que garantice el derecho al diagnóstico*

La orden dada al personal médico que atendía a la paciente también ampara el *derecho al diagnóstico*. Este derecho consiste en: (i) identificar con precisión la patología; (ii) valorar al paciente oportuna y completamente; y, (iii) prescribir

⁹⁷ Sentencia T-083 de 2021, párrafos 71 y 72.

⁹⁸ Auto 009 de 2021 de la Sala Séptima de Revisión de la Corte Constitucional, 26 de enero de 2021, párrafos 76, 78 y 80, Expediente T-7970593.

⁹⁹ Auto 009 de 2021 de la Sala Séptima de Revisión de la Corte Constitucional, 26 de enero de 2021, párrafo 84 y párrafo tercero de la parte resolutive. Adicionalmente, la Corte Constitucional dictó el Auto 121 de 2021 de fecha 16 de marzo de 2021, en respuesta a una solicitud de aclaración del hospital tratante. En esta providencia reiteró lo dicho en su anterior auto, para lo cual véanse los párrafos 14 y 15.

physician or the medical board to verify that the scientific community recognizes that the medication in question is appropriate for the treatment of the subject condition¹⁰⁶.

In harmony with the foregoing, the main impact of a mature minor’s treatment decision on medical personnel is the obligation to consider and respect the minor’s decision and therefore, to study and propose an opinion regarding all medical alternatives that conform to the patient’s wishes and medical possibilities.

Finally, what effect does it have on the mature minor’s parents?

V. EFFECTS OF THE DECISION ON THIRD PARTIES: PARENTS WHO RESPECT THE DECISIONS OF THEIR MATURE MINOR CHILDREN ARE NOT NEGLECTING THEIR MEDICAL CARE

1. *The legal rule of in dubio pro familia protects the right to privacy and the exercise of parental responsibility*

One final aspect of Decision T-083 of 2021 to be highlighted, is the reference to the legal rule of *in dubio pro familia*. From its initial articulation in 1999, this rule has stated that “if the judge has any doubts as to the decision to be made, they must be resolved in favor of

¹⁰⁶ Decision T-083 of 2021, paragraph 179.

el procedimiento adecuado a las condiciones biológicas o médicas del paciente, acorde al desarrollo de la ciencia médica y los recursos disponibles¹⁰⁰. Este derecho es parte del derecho a la salud¹⁰¹, el cual no se entiende renunciado por el hecho de que un paciente decida no practicarse determinado tratamiento o prescripción. Todo lo contrario, impone a la entidad que presta los servicios sanitarios el deber de procurar un tratamiento alternativo que respete la objeción del paciente¹⁰².

En virtud del derecho al diagnóstico, se ordenó al hospital tomar en cuenta, con detenimiento, la situación particular de la demandante, que era Testigo de Jehová. La Corte reiteró su jurisprudencia al indicar que: “el rechazo a las transfusiones de sangre no implica la renuncia al derecho a la salud por parte del paciente, ni exime a las entidades de salud de su deber de procurar tratamiento alternativo a estas”¹⁰³. En consecuencia, se ordenó una valoración completa de todas las alternativas

the privacy of homes, which means that substituting parents with state authority must be kept at a minimum”¹⁰⁷. Consequently, if there is tension between the medical opinion and the family’s decision, the Court gives priority to parental responsibility¹⁰⁸. Obviously, this rule is applied without ignoring the duty to consider and evaluate the minor’s opinion¹⁰⁹.

In DSCL’S case, her decisions regarding her medical treatment and those of her parents coincided. Her parents stated that they supported their daughter’s request because it was her mature decision¹¹⁰. Given that medical personnel had been ordered to carry out the blood transfusions against the will of the patient and her parents, the Court found that this order had disregarded the rule of *in dubio pro familia* and constitutional case law regarding the autonomy of minors¹¹¹. Therefore, the protection extended by the Court in Decision T-083 of 2021 prevented the substitution of the parents in the exercise of their parental responsibility.

¹⁰⁰ Sentencias T-196 de 2018 y T- 508 de 2019.

¹⁰¹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 181.

¹⁰² Sentencia T-083 de 2021, párrafo 185.

¹⁰³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 188. Además, en los párrafos 185, 191, 217 y 225 la Corte reiteró la idea de que esta decisión terapéutica “no implica renunciar a su derecho a recibir atención sanitaria, ni relevar a las entidades de salud de prestar los servicios asistenciales”.

¹⁰⁷ Decision SU-337 of 1999.

¹⁰⁸ Decision T-083 of 2021, paragraphs 137 and 204.

¹⁰⁹ Decision C-246 of 2017.

¹¹⁰ Decision T-083 of 2021, paragraphs 5, 6, 11, 31, 32, 59, 85, 102 and 200.

¹¹¹ Decision T-083 of 2021, paragraph 204.

terapéuticas que fueran compatibles con las creencias religiosas de la paciente¹⁰⁴.

La Corte declaró categóricamente: “el personal sanitario que está atendiendo a DSCL ha valorado algunas de las alternativas terapéuticas, pero no necesariamente todas las existentes”¹⁰⁵. Ordenó al hospital evaluar las opciones terapéuticas alternativas a las transfusiones de sangre, aún aquellas que no las sustituyen plenamente y ordenó a la Entidad Promotora de Salud (EPS) que las proveyera.

La Corte, además, precisó qué hacer si las alternativas a las transfusiones de sangre no fuesen aprobadas por el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA), o si no estuviesen incluidas en los protocolos institucionales para tratar la patología. Reiterando el criterio jurisprudencial, indicó que la ausencia de registro sanitario de un medicamento no es impedimento para que se prescriba y utilice. Lo importante en estos casos es que, entre otros requisitos estatutarios y jurisprudenciales, el médico o la junta médica que atiende al paciente, verifiquen que la comunidad científica reconoce que el medicamento en cues-

2. Parents who support their mature children’s medical treatment decisions are not negligent

Parental responsibility establishes the obligations of guidance, care, companionship, and upbringing of minor children within their learning process. It includes “the father and mother’s shared and joint duty to ensure that children and adolescents can attain the greatest possible enjoyment of their rights”¹¹².

It was clear to the Constitutional Court, that DSCL’s parents fulfilled their parental duty. The Court found that they had “acted diligently to procure effective protection for their daughter’s rights. Furthermore, the refusal of transfusions of blood or of its four major components was autonomously decided by DSCL, not by her parents”¹¹³. Therefore, DSCL’s parents sought the maximum enjoyment of their daughter’s rights by comprehensively providing for her health care and supporting her refusal to receive blood transfusions.

In summary, parents who decide to support their child’s decision to accept or reject medical procedures, such as blood transfusions, are neither negligent, nor do they place their child in a compromised position. By suppor-

¹⁰⁴ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 225 y párrafo cuarto de la parte resolutive.

¹⁰⁵ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 223.

¹¹² Childhood and Adolescence Code, Articles 10, 14 and 23.

¹¹³ Decision T-083 of 2021, paragraph 201.

ción es idóneo para el tratamiento de la patología¹⁰⁶.

De modo que, el efecto principal de la decisión terapéutica de un menor maduro sobre el personal médico es obligarlos a escuchar y respetar la decisión del menor y, por ende, a estudiar y pronunciarse sobre todas las alternativas médicas que armonicen con los deseos del paciente y las posibilidades de la ciencia médica.

Por último, ¿cómo incide la decisión de un menor maduro en sus padres?

V. EL EFECTO DE LA DECISIÓN EN TERCEROS: LOS PADRES QUE RESPETAN LAS DECISIONES DE HIJOS QUE SON MENORES MADUROS NO DESCUIDAN SU ATENCIÓN MÉDICA

1. *La regla jurisprudencial in dubio pro familia protege el derecho a la intimidad y el ejercicio de la responsabilidad parental*

Un último aspecto a resaltar de la Sentencia T-083 de 2021 es la remisión a la regla jurisprudencial *in dubio pro familia*.

Desde su primera formulación en 1999, esta regla ha declarado que, “si el juez tiene dudas sobre la decisión a tomar, éstas deben ser resueltas en favor del respeto a la privacidad de los ho-

¹⁰⁶ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 179.

ting a mature minor’s request, parents respect their child’s human dignity and right to self-determination.

VI. CONCLUSION

The Constitutional Court’s Decision T-083 of 2021 sets a striking precedent for all mature minors seeking protection of their fundamental rights in health care. Its effects are not limited to those who make these decisions based on religious beliefs, but it also sets forth a rule of law that guarantees the fundamental rights of all patients. In addition, it provides a guarantee to physicians to respect a mature minor’s medical decisions without fear of incurring legal or ethical liability. Their respect for that decision will enable them to protect the fundamental rights of a vulnerable but autonomous person.

These are the main conclusions from this decision¹¹⁴:

¹¹⁴ “The resolution (ruling) in a fundamental rights action has only inter partes effect, which cannot be said of the ratio decidendi of the judgment... constitutes a rule... automatically becomes generally applicable, since its application is mandatory in all cases falling under the same fact pattern contemplated by the legal rule, as required by deference to the right to equal protection” (Decision T-569 of 2001) See also Article 10 of the Code of Administrative Procedure and Appeals and Decision C-634 of 2011. Ignorance of this constitutional precedent may result in criminal malpractice. (Decision C-539 of 2011).

gares, por lo cual los desplazamientos de los padres por autoridades estatales deben ser minimizados”¹⁰⁷. De modo que, en caso de existir tensión entre la recomendación médica y la decisión de la familia, la Corte privilegia el ejercicio de la responsabilidad parental¹⁰⁸. Claro está, esta regla se aplica sin omitir el deber de escuchar y valorar la opinión del menor de edad¹⁰⁹.

En el caso de DSCL, la decisión de la menor y la de sus padres coincidían. Sus padres manifestaron a lo largo del proceso que ellos sólo coadyuvan la petición de su hija, pues era su decisión madura¹¹⁰. En vista de que durante el proceso se ordenó al personal médico efectuar las transfusiones de sangre en contra de la voluntad de la paciente y de sus padres, la Corte consideró que esta orden desconoció la regla *in dubio pro familia* y la jurisprudencia constitucional respecto de la autonomía de los menores¹¹¹. Por tal motivo, la protección brindada por la Corte en la Sentencia T-083 de 2021 impidió que se desplazara a los padres en el ejercicio de su responsabilidad parental.

¹⁰⁷ Sentencia SU-337 de 1999.

¹⁰⁸ Sentencia T-083 de 2021, párrafos 137 y 204.

¹⁰⁹ Sentencia C-246 de 2017.

¹¹⁰ Sentencia T-083 de 2021, párrafos 5, 6, 11, 31, 32, 59, 85, 102 y 200.

¹¹¹ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 204.

- A mature minor is a patient who, although not having reached the age of majority (legal capacity), has the ability to exercise his or her own judgment, which allows him or her to give effective consent in areas that affect the minor, such as health care.
- In each case, a minor’s maturity should be analyzed with a view to optimizing the exercise of his or her autonomy as well as, protecting human dignity and the best interests of the minor.
- To assess a minor’s maturity in each particular case, the following should be jointly considered: (1) the minor’s age, although it is not definitive, (2) the minor’s ability to understand his or her situation, for instance, through a psychological evaluation, and (3) the firm and abiding nature of the minor’s decision.
- A mature minor’s right to decide is closely related to the best interests of the child doctrine and the rights enshrined in the CRC, which must be guaranteed as a whole.

2. *No son negligentes los padres que apoyan las decisiones de sus hijos maduros con respecto a sus tratamientos médicos*

La responsabilidad parental establece las obligaciones de orientación, cuidado, acompañamiento y crianza de los hijos menores dentro de su proceso de formación.

Incluye “la responsabilidad compartida y solidaria del padre y la madre de asegurarse que los niños, las niñas y los adolescentes puedan lograr el máximo nivel de satisfacción de sus derechos”¹¹².

Para la Corte Constitucional resultó claro que los padres de la accionante cumplieron con su deber parental. La Corte concluyó que, habían “actuado diligentemente para buscar la efectiva protección de los derechos de su hija. Además, la decisión terapéutica respecto a las transfusiones de sangre o de sus cuatro componentes principales fue tomada por DSCL de manera autónoma, y no por sus padres”¹¹³. De modo que los padres procuraron respetar, al máximo, los derechos de su hija al brindarle atención integral a su salud y apoyar su negativa a las transfusiones de sangre.

¹¹² Código de la Infancia y la Adolescencia, Artículos 10, 14 y 23.

¹¹³ Sentencia T-083 de 2021, párrafo 201.

- A mature minor’s informed consent results from the exercise of his or her fundamental rights and may be expressed in an Advance Medical Directive. This document must be included in the evaluation of the minor’s maturity, and the decision therein must be respected.
- If a mature minor requests treatment at variance with the doctor’s recommendation, medical personnel must investigate, explain, and provide treatment that guarantees respect for the minor’s informed decision, thus protecting the minor’s fundamental right to life with dignity and the right to a diagnosis, which stems from the minor’s right to health.
- Mature minors have the right to make decisions about medical treatment based on their religious beliefs, which protects their autonomy and their right to life with dignity and religious freedom. Their decision expressed through informed consent is not a

En síntesis, los padres que deciden apoyar la decisión de un hijo sobre aceptar o no algún tratamiento médico, como las transfusiones de sangre, no son negligentes, ni exponen a sus hijos al peligro. Al coadyuvar la petición del menor maduro, los padres respetan la dignidad humana y el derecho de autodeterminación de sus hijos.

VI. CONCLUSIONES

La Sentencia T-083 de 2021, de la Corte Constitucional, sienta un precedente sobresaliente para todo menor maduro que solicite protección para sus derechos fundamentales en el ámbito de la salud.

Su trascendencia no se limita a quienes, como los testigos de Jehová, toman estas decisiones basándose en sus creencias religiosas. Es un precedente que ampara los derechos fundamentales de todo paciente. Además, garantiza que un médico pueda respetar la decisión médica de un menor maduro sin incurrir en responsabilidad civil o quebrantar la ética, pues con ello no haría más que proteger los derechos fundamentales de alguien vulnerable pero autónomo. He aquí las conclusiones principales de esta sentencia¹¹⁴:

¹¹⁴ “La solución (parte resolutive) de una sentencia de tutela únicamente tiene efectos *inter partes*, no puede sostenerse lo mismo de la *ratio decidendi* del fallo... consti-

waiver of their fundamental rights but a harmonious exercise thereof.

- Parents who respect the decisions of their mature minor children are not neglecting their medical care. In deciding between the doctor’s recommendation and the family’s decision, the legal rule of *in dubio pro familia* gives priority to parental responsibility pursuant to the fundamental right to privacy.

This decision should serve as a valuable legal reference not only for authorities in Colombia but internationally. For example, in Mexico, the Supreme Court as well as other judicial bodies are concerned with protecting and guaranteeing the rights of children and adolescents. This decision can serve as a guidepost for the protection of fundamental human rights. It holds promise as a valuable comparative law reference, a guide to both civil and common law courts, and a resource for law experts and future generations of doctors and lawyers to consult. This decision of the Colombia Constitutional Court should encourage other courts to issue judicial decisions that

- El menor maduro es aquél que, sin haber alcanzado la mayoría de edad (capacidad legal), tiene la capacidad de ejercer su propio juicio, lo cual le permite otorgar su consentimiento de manera efectiva sobre las decisiones que le afectan, como lo es en el ámbito sanitario;
- En cada caso, la madurez del menor debe analizarse con miras a optimizar el ejercicio de su autonomía y proteger la dignidad humana y el interés superior del menor;
- Para determinar la madurez de un menor, deben tenerse en cuenta conjuntamente: (1) la edad del menor, aunque no como factor determinante; (2) la capacidad del menor de comprender su situación, por ejemplo, por medio de una

protect the fundamental human rights of mature minors¹¹⁵.

tuye una norma... necesariamente adquiere alcance general, pues es obligatoria su aplicación en todos los casos que se subsuman dentro de la hipótesis prevista por la regla judicial, como lo exige el respeto por el derecho a la igualdad” (Sentencia T-569 de 2001). Ver, también, el Artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y la Sentencia C-634 de 2011. Quien desconozca el precedente constitucional puede incurrir en el ilícito de prevaricato por acción (Sentencia C-539 de 2011).

¹¹⁵ The family of the appellant in this case advised the authors that sadly, subsequent to the decision of the court, DSCL passed away from medical complications unrelated to her position on blood therapies on May 2, 2022. The authors express their condolences to the family of this brave, mature, young lady.

- valoración psicológica; y, (3) el carácter firme y perdurable de la decisión del menor;
- El derecho a decidir de los menores maduros se encuentra íntimamente relacionado con el principio del interés superior del menor de edad y los derechos consagrados en la CDN, los cuales deben serles garantizados en conjunto;
 - El consentimiento informado del menor maduro surge del ejercicio de sus derechos fundamentales y puede manifestarse con un documento de declaración previa de voluntad para la atención médica. Este documento debe ser incluido en la valoración de la madurez del menor y, la decisión que en él se expresa, debe respetarse;
 - Si un menor maduro solicita un tratamiento que discrepa de la recomendación del médico, el personal médico debe investigar, explicar y proporcionar tratamiento que respete la decisión informada del menor. Así se podrá proteger su derecho fundamental a

VII. BIBLIOGRAPHY

1. *International treaties*

Convention on the Rights of the Child.
American Convention on Human Rights.
International Covenant on Civil and Political Rights.

Committee on the Rights of the Child,
General Comments Nos. 4, 12,
14 and 15.

2. *Colombian Statutory Law*

Colombian Constitution of 1991.

Childhood and Adolescence Code (Law
1098 of 2006).

Civil Code (Law 57 of 1887).

Penal Code (Law 599 of 2000) Law 599
of 2000.

Code of Administrative Procedure and
Appeals (Law 1437 of 2011).

Law 769 of 2002.

Decision 825 of 2018. Ministry of
Health and Social Security.

Decision 2665 of 2018. Ministry of
Health and Social Security.

3. *Colombian Case Law*

CONSTITUTIONAL COURT OF COLOMBIA, Decisions T-401 of 1994, T-474 of 1996, T-477 of 1995, SU-642 of 1998, SU-337 of 1999, T-569 of 2001, T-823 of 2002, T-850 of 2002, T-1025 of 2002, T-248 of 2003, T-471 of 2005, C-355 of 2006, T-492 of 2006, T-1019

- la vida digna y su derecho al diagnóstico, que surge de su derecho a la salud;
- Los menores maduros tienen el derecho a decidir sobre su tratamiento médico, basándose en sus convicciones religiosas, protegiendo así su autonomía, su derecho a una vida digna y libertad religiosa. Su decisión expresada mediante el consentimiento informado no es una renuncia a sus derechos fundamentales, sino el ejercicio armónico de ellos;
 - Al respetar las decisiones de sus hijos que son menores maduros, los padres no descuidan su atención médica. Si la recomendación del médico no concuerda con la decisión de la familia, la regla jurisprudencial *in dubio pro familia* privilegia la responsabilidad parental, conforme al derecho fundamental a la intimidad.

Esta sentencia es una valiosa aportación jurídica, no sólo para Colombia sino para todo el mundo. En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y otros órganos judiciales ponen mucho interés en proteger y garantizar los derechos de los niños y adolescen-

of 2006, T-388 of 2009, T-052 of 2010, C-539 of 2011, C-634 of 2011, C-900 of 2011, C-313 of 2014, C-258 of 2015, C-262 of 2016 T-476 of 2016, T-697 of 2016, T-731 of 2016, C-246 of 2017, T-544 of 2017, T-633 of 2017, T-196 of 2018, T-468 of 2018, T-508 of 2019, T-231 of 2020, and T-083 of 2021.

CONSTITUTIONAL COURT OF COLOMBIA, Decision 009 of 2021 of the Seventh Appellate Department, dated January 26, 2021, and Decision 121 of 2021, dated March 16, 2021, both filed under T-7970593.

4. Foreign Case Law

A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services). Supreme Court of Canada. June 26, 2009, SCC 30.

Gillick v. West Norfolk & Wisbech Area Health Authority. House of Lords. [1985] 3 All E.R. 402 (UK. H.L.).

Illinois v. E.G. Supreme Court of Illinois, United States. November 13, 1989. Case No. 66089.

Rena v. Massachusetts. Massachusetts Court of Appeals, United States. February 16, 1999 Case No. 99-P-199.

tes. Puede servir de faro para la protección de los derechos humanos fundamentales. Promete ser una valiosa referencia en el Derecho comparado, una guía para las cortes del Derecho continental y del anglosajón, y una útil consulta para peritos jurídicos y futuras generaciones de médicos y abogados.

La sentencia de la Corte Constitucional de Colombia debería motivar a otras cortes para emitir sentencias que protejan los derechos humanos fundamentales de los menores maduros¹¹⁵.

¹¹⁵ La familia de la accionante en este caso informó a los autores que, tristemente, después de la Corte emitir su sentencia, el 2 de mayo de 2022, DSCL falleció por causas ajenas a su postura sobre las transfusiones. Los autores expresan su más sentido pésame a la familia de esta valiente joven madura.

Rozovsky, L. E. *The Canadian Law of Consent to Treatment*, Butterworths Canada Ltd., 1990, page 55; In re D.P. No. 91590, slip op. (Cal. Super. Ct. July 3, 1986) paragraph 9.

Stanford Children's Hospital v. D.P. Superior Court of California, Santa Clara County, Children's Court, California, United States. July 3, 1986. Case No. 91590.

Walker v. Region 2 Hospital Corporation, New Brunswick Court of Appeals, Canada, June 23, 1994.

5. *Legal doctrine and other source*

BERNAL CRESPO, Julia Sandra, "Intersexual Stages in Minors: Principles of Autonomy and Wellbeing", *Law Journal* No. 36, Universidad del Norte (Barranquilla, Colombia), 2011.

BOLÍVAR GÓMEZ, P. L., GÓMEZ CÓRDOBA, A. I., "End-of-life Healthcare Directives. An Approach Under Colombian and Comparative Law", *Latin-American Journal of Bioethics*, 16(1), 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/r/bi.1444>.

COYNE, Imelda, HARDER, Maria, "Children's participation in decision-making: Balancing protection with shared decision-making

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Pactos internacionales

Comité de los Derechos del Niño, Observaciones Generales núm. 4, 12, 14 y 15.

Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Convención sobre los Derechos del Niño.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

2. Normatividad colombiana

Constitución Política de Colombia de 1991.

Código de la Infancia y la Adolescencia (Ley 1098 de 2006).

Código Civil (Ley 57 de 1887).

Código Penal (Ley 599 de 2000).

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011).

Ley 769 de 2002.

Resolución 825 de 2018, Ministerio de Salud y Protección Social.

Resolución 2665 de 2018, Ministerio de Salud y Protección Social.

3. Jurisprudencia colombiana

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, Auto 009 de 2021 de la Sala Séptima de Revisión de fecha 26 de enero de 2021 y Auto 121 de 2021 de fecha 16 de mar-

using a situational perspective”, *Journal of Child Health Care* 15(4), 2011.

JEHOVAH’S WITNESSES, “Medical Care”, *Official site*. Taken from: <https://www.jw.org/es/noticias/legal/recursos-legales/documentacion/documentacion-atencion-medica/>.

ROBERTSON, Elizabeth, *Minors and Health Care: A. C. v. Manitoba*, 34 LawNow 14 (2009-2010), taken from: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/lanow34&div=73&id=&page=>.

THE ONTARIO JUSTICE EDUCATION NETWORK (OJEN), *Top Five 2009: A.C. v Manitoba (Director of Child and Family Services)*, taken from: https://ojen.ca/wp-content/uploads/5.-Top-Five-2009_AC-v-Manitoba_0.pdf.

zo de 2021, ambos dentro del expediente T-7970593.

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, Sentencias T-401 de 1994, T-474 de 1996, T-477 de 1995, SU-642 de 1998, SU-337 de 1999, T-569 de 2001, T-823 de 2002, T-850 de 2002, T-1025 de 2002, T-248 de 2003, T-471 de 2005, C-355 de 2006, T-492 de 2006, T-1019 de 2006, T-388 de 2009, T-052 de 2010, C-539 de 2011, C-634 de 2011, C-900 de 2011, C-313 de 2014, C-258 de 2015, C-262 de 2016 T-476 de 2016, T-697 de 2016, T-731 de 2016, C-246 de 2017, T-544 de 2017, T-633 de 2017, T-196 de 2018, T-468 de 2018, T-508 de 2019, T-231 de 2020 y T-083 de 2021.

4. Jurisprudencia extranjera

A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services), Corte Suprema del Canadá, 26 de junio de 2009, SCC 30.

Gillick v. West Norfolk & Wisbech Area Health Authority, House of Lords, 1985, 3 All E.R. 402 (UK. H.L.).

Illinois v. E.G., Tribunal Supremo de Illinois, Estados Unidos, 13 de noviembre de 1989, Caso número 66089.

Rena v. Massachusetts, Tribunal de Apelaciones de Massachusetts, Estados Unidos, 16 de febrero de 1999, Caso número 99-P-199.

Rozovsky, L. E. The Canadian Law of Consent to Treatment, Butterworths Canada Ltd., 1990, página 55; *In re D.P.* No. 91590, slip op. (Cal. Super. Ct. 3 de julio de 1986), párrafo 9.

Stanford Children's Hospital v. D.P., Tribunal Superior de California, Condado de Santa Clara, Tribunal de Menores, California, Estados Unidos. 3 de julio de 1986. Caso número 91590.

Walker v. Region 2 Hospital Corporation, Tribunal de Apelaciones de New Brunswick, Canadá, Sentencia del 23 de junio de 1994.

5. Doctrina y otras fuentes

BERNAL CRESPO, Julia Sandra, "Estados intersexuales en menores de edad: los principios de autonomía y beneficencia", *Revista de Derecho*, núm. 36, Universidad del Norte (Barranquilla, Colombia), 2011.

BOLÍVAR GÓMEZ, P.L., y GÓMEZ CÓRDOBA, A.I., "Voluntades anticipadas al final de la vida. Una aproximación desde la regulación colombiana y en el derecho

- comparado”, *Revista Latinoamericana de Bioética*, 16(1), 2016.
DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/rbi.1444>.
- COYNE, Imelda, y HARDER, María, “Children’s participation in decision-making: Balancing protection with shared decision-making using a situational perspective”, *Journal of Child Health Care*, 15(4), 2011.
- ROBERTSON, Elizabeth, *Minors and Health Care: A.C. v. Manitoba*, 34 LawNow 14 (2009-2010), <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/lanow34&div=73&id=&page=>.
- TESTIGOS DE JEHOVÁ, “Atención médica”, *Sitio oficial*, <https://www.jw.org/es/noticias/legal/recursos-legales/documentacion/documentacion-atencion-medica/>.
- THE ONTARIO JUSTICE EDUCATION NETWORK (OJEN), Top Five 2009: *A.C. v. Manitoba (Director of Child and Family Services)*, https://ojen.ca/wp-content/uploads/5.-Top-Five-2009_AC-V-Manitoba_0.pdf.

Metaverso y Educación en Derecho

Nykolas BERNAL HENAO¹

“En el mundo de la tecnología inmersiva se mezclan muchas tecnologías en un mismo camino donde lo sensorial, la inteligencia artificial y lo visual permiten posiblemente hacia un mejor aprendizaje.”
Anónimo

Sumario

I. ¿Qué es el metaverso? II. *Antecedentes.* III. *Enseñanza virtual del Derecho y metaverso.* IV. *Fuentes de información.*

Resumen

La línea entre el mundo real y el virtual es cada vez más corta y confusa. Pasamos mucho tiempo en las redes sociales y tenemos la oportunidad de interactuar con un sinnúmero de personas que pueden estar al otro lado de la Tierra. Las nuevas generaciones se refugian en los videojuegos, muchos otros en la realidad virtual y muchos otros traen al mundo la realidad aumentada para sumergirla nuevamente en el mundo real. El mundo tecnológico es ya un escenario más de nuestra vida. Desde esta perspectiva, la aparición del metaverso como nueva realidad virtual so-

Abstract

The line between the real world and the virtual one is becoming increasingly thin and blurred. We spend a lot of time on social networks and have the opportunity to interact with countless people who may be on the other side of the Earth. New generations take refuge in video games, many others in virtual reality and many others bring augmented reality to the world to immerse it back into the real world. The technological world is already one more stage in our lives. From this perspective, the emergence of the metaverse as a new social virtual

¹ Director General de Kimbaya Multimedia.

cial, se ha convertido en el interés prioritario para la comunidad educativa mundial que lo ve como una fuente de interacción idónea, como un ámbito propicio no sólo para desarrollar estrategias pedagógicas innovadoras, sino modelos nuevos que se ajusten a esta realidad. La tecnología ha llegado para quedarse y debemos adaptarnos pronto a los cambios.

Palabras Clave

Metaverso. Educación. Modelos educativos. Derecho. Aprendizaje virtual.

reality has become a priority interest for the global educational community, which sees it as an ideal source of interaction, as the favorable environment not only to develop innovative pedagogical strategies, but also new models that adjust to this reality. Technology is here to stay and we must adapt to the changes soon.

Key words

Metaverse. Education. Educational models. Justice. Virtual learning.

I. ¿QUÉ ES EL METAVERSO?

El concepto de metaverso fue acuñado por primera vez en 1992 por Neal Stephenson en una novela llamada *Snow Crash*, donde describió un espacio virtual convergente con la realidad. La trama trata sobre que, para poder acceder a ese mundo eran necesarias unas gafas especiales que sólo podían adquirir personas de alto nivel social en el mundo real y a través de ellas cualquiera se podría presentar en el mundo virtual como un avatar, con la capacidad de interactuar en cualquier entorno bajo cualquier sexo, personalidad o característica física.

Metaverso, es a fin de cuentas una palabra compuesta por meta, que proviene del griego y significa “más allá”, y verso que hace referencia a “universo”. Entonces, metaverso es un universo que está más allá del que conocemos. Es un nuevo ecosistema tridimensional, una segunda vida donde los usuarios interactúan para trabajar, jugar, estudiar, realizar transacciones económicas, entre muchas otras posibilidades. Todo ello de forma descentralizada.

Por su parte, el director de cine, Steven Spielberg, popularizó el concepto en su película de 2018 “*Ready Player One*”, donde se explora la interacción entre personas y tecnologías. Hoy en día, gigantes tecnológicos como Mark Zuckerberg, Elon Musk o Jeff Bezos, están trabajando y apostando por una nueva realidad donde todos podamos interactuar de forma igualitaria, en la que podremos pasar tiempo con nuestros amigos, trabajar con nuestros compañeros, disfrutar de nuestras parejas e incluso tener un trabajo.

Hoy en día, seguimos en una transición que quiere fusionar las redes sociales por medio de plataformas de uso común, pero esto ha ido introduciendo nuevos modelos, paradigmas y entornos virtuales que están directamente conectados con el mundo físico, en lugar de estar a un lado o aislados de él.

Muchos expertos aseguran que, en unos nueve años, la mayoría de los seres humanos, habremos experimentado un cambio de concepto en las redes sociales y la interacción persona-tecnología, alejándonos de las aplicaciones 2D centradas en publicar contenido y estaremos entrando en una fase en la que la realidad será una mezcla, un *mix* del mundo físico con el virtual.

Cualquier persona con una conexión puede tener a mano infinidad de plataformas, aplicaciones y desarrollos digitales para realizar todo tipo de cosas, como ir de compras –lo que está dejando casi en desuso el dinero físico–, para informarnos –por lo que el formato en papel está desapareciendo–, para pagar servicios, impuestos, transacciones y algo muy importante, para el ocio, donde podemos jugar, ver cine, series y por supuesto estudiar. Cada vez realizamos más actividades desde Internet y dependemos más del mundo virtual. Las posibilidades son las mismas que en la realidad, pero en otro entorno.

II. ANTECEDENTES

Se han realizado múltiples intentos de crear mundos virtuales. El más representativo es "*Second Life*", que puede decirse, es el antecesor del metaverso, pero en realidad, todos los intentos han sido destinados a ser juegos que no se lograron mantener, no se popularizaron tanto. "*Second Life*" se trata de un mundo virtual desarrollado y diseñado en 3D para la interacción social, una plataforma que va tomando vida a través de los usuarios. Cada residente de este espacio puede generar su propio entorno y hasta su propia economía. Es la primera metáfora que puede ser como el mundo real.

Estos residentes no tienen objetivos o metas, no existen reglas, políticas o mecánicas de juego tradicionales, porque la idea fundamental es centrarse en la interacción social, en los contenidos generados por sus residentes y en la libertad para recorrer el mundo virtual. De esta forma, está mucho más relacionado con las redes sociales que con los videojuegos.

Sin embargo, al igual que en un videojuego de rol, los residentes de "*Second Life*", se representan con avatares –identidades virtuales–. Son personaliza-

bles porque se puede elegir cualquier figura, cualquier personalidad, de cualquier color, sexo, etc. Esto genera que los residentes puedan ser lo que desean y puedan hacer lo que quieran. Dentro de este mundo es posible realizar actividades como escuchar música, ir a fiestas, ver películas, jugar, comprar o vender artículos y, por supuesto, diseñar contenidos diversos como libros, casas o cohetes. La mayor parte del contenido es desarrollada por los residentes.

En términos de educación, muchas entidades y empresas privadas –la mayor parte– imparten capacitaciones y clases debido a todas las posibilidades que esta plataforma proporciona. Algunos aprendizajes comunes son en temas de arquitectura, diseño de modas, diseño gráfico, publicidad, programación, edición de imágenes y video, hasta algunas clases de medicina, donde se muestran operaciones o cirugías sencillas.

Siguiendo esta línea, para el mundo artístico esta plataforma es ideal, porque es un espacio idóneo para mostrar sus creaciones o, en su defecto, para crearlas. Se pueden encontrar diferentes artistas que no sólo enseñan técnicas, sino que también comparten los caminos cortos en uso de materiales y consejos que pueden aliviar el camino de muchos estudiantes o artistas chicos que quieren darse a conocer.

Por su parte, muchas empresas –sobre todo las de tecnología– utilizan más este tipo de plataformas virtuales, porque les permite realizar videoconferencias, reunir a muchas personas, compartir documentos y presentaciones como en el mundo real, mostrar sus trabajos, productos, ideas o investigaciones, etc.

III. ENSEÑANZA VIRTUAL DEL DERECHO Y METAVERSO

“Actualmente, la tecnología se ha convertido en mediadora del quehacer del Derecho en cualquiera de sus dimensiones: negociación, litigación e investigación.”

Anónimo

La enseñanza virtual siempre genera muchos retos, para algunos muchos vacíos e incertidumbre y, tratándose del Derecho, genera desafíos más grandes para los docentes y estudiantes, acostumbrados a las clases presenciales, tradicionales y

magistrales. La pandemia del Covid-19 obligó a las instituciones educativas a mirar hacia el mundo virtual y sus plataformas, no únicamente para romper paradigmas sino para sobrevivir, conseguir matrícula.

Ahora, entidad educativa y docente deben esforzarse en aplicar métodos, metodologías y teorías que incluyan el uso de las herramientas virtuales, el uso de redes educativas y propiciar el trabajo colaborativo para disminuir el sentimiento de soledad, de frustración y/o desmotivación del aprendiz. La capacitación continua y la formación docente en tecnología y uso de plataformas es un elemento clave en el éxito de las clases virtuales. Un docente ya no puede seguir hablando semestre tras semestre de lo mismo, porque los mismos contenidos cambian todos los días. Si bien, las bases del conocimiento se mantienen, el mundo muta seguido. Los conocimientos y verdades absolutas se acabaron. Los procesos de enseñanza-aprendizaje también.

Términos como *e-learning*, *b-learning*, *m-learning*, están empezando a desaparecer en muchos de los países desarrollados y de primer mundo, le están dando paso a conceptos como realidad virtual, realidad aumentada y metaverso. El metaverso trae nuevas implicaciones para el Derecho que se deben aprender: temas como la propiedad industrial e intelectual, la identidad digital, la compraventa de espacios virtuales y la materia penal son sólo algunos que se deben apuntalar. Es imprescindible el cambio de metodologías y las formas de abordarlos.

El Derecho debe regular muchos fenómenos en las áreas tecnológicas porque ya impactan directamente en todos los ámbitos de la vida, sociales y económicos (por mencionar algunos), por tanto, la visión de futuro debe ser amplia para conseguir que las categorizaciones jurídicas sean actualizadas de forma constante, buscando reflejar una normativa ética y protectora de todo lo que pueda coartar los derechos en su generalidad.

El metaverso es el siguiente paso en la evolución social, económica y tecnológica de la raza humana, el paso incesante en la búsqueda de nuevos universos. El Derecho como disciplina inalienable del progreso humano no puede quedarse atrás como, “algo doctrinario que sirva a intereses básicos, sino como un ente integral que se marca como objetivo monitorizar la sociedad para generar marcos protectores, ordenadores y vertebradores que establezcan normas de convivencia social básica para impedir conductas social y jurídicamente desviadas”, como las

que están empezando a suceder en países donde el desarrollo tecnológico vulnera los derechos los usuarios-ciudadanos.

Desde esta perspectiva, las instituciones educativas que creen estar a la vanguardia porque utilizan un *Learning Management System* (LMS) y quieren seguir por ese camino, tendrán invariablemente, que sumergirse en el mundo del metaverso.

Además, supondrá un cambio radical en la currícula y en los modelos educativos actuales. Áreas y disciplinas, como la didáctica y la andragogía tendrán que reevaluar sus formas, porque nos seguiremos encontrando en las aulas, así vivamos en la otra esquina del mundo.

Imaginemos, entonces, las ventajas del metaverso, de la realidad virtual y de la aumentada, todo en un espacio único y personalizado. El impacto en la educación del Derecho será brutal si no empezamos a mirar el mundo de forma diferente. El metaverso poco a poco lo abarcará todo. Es menester de todos renovarnos y tener una educación de calidad, sin fronteras, a través del conocimiento tecnológico y sus aplicaciones pedagógicas.

IV. FUENTES DE INFORMACIÓN

<https://www.infobae.com/educacion/2022/02/14/de-la-ciencia-ficcion-a-la-realidad-como-es-educar-en-el-metaverso/>.

<https://www.educaweb.com/noticia/2022/10/04/metaverso-educacion-retos-opportunidades-21018/>.

<https://www.iebschool.com/blog/el-metaverso-origen-definicion-y-la-apuesta-de-facebook-tecnologia/.2021>.

La participación de las mujeres en el mundo económico y financiero

Alicia RODRÍGUEZ ARCE¹

Sumario

I. *Mujeres en la economía, caso México.* II. *Inclusión financiera de las mujeres.* III. *Educación financiera como estrategia para la inclusión económica y financiera.* IV. *Inclusión de las mujeres y toma de decisiones.* V. *Estrategias a considerar para la inclusión financiera con perspectiva de género.* VI. *Conclusiones.* VII. *Fuentes de información.*

Resumen

En México, prevalece un impacto diferenciado entre la participación económica y financiera de las mujeres respecto de los hombres, situación que vulnera su esfera personal, de autocuidado, familiar, laboral y social al limitarse su posibilidad de ahorro y flujo de efectivo, por lo que se requieren estrategias efectivas que les permitan su inserción formal dentro de la población económicamente activa.

La educación financiera es un mecanismo elemental que sensibiliza tanto a la población económicamente activa como a las

Abstract

In Mexico, a differentiated impact prevails between the economic and financial participation of women compared to men, a situation that violates their personal, self-care, family, work and social spheres by limiting their ability to save and cash flow, for which Effective strategies are required that allow them to be formally inserted into the economically active population.

Financial education is an elementary mechanism that sensitizes both the economically active population and the

¹ Licenciada en Derecho por la UNITEC, con estudios superiores en materia tributaria, entre ellos, es Máster en Derecho Administrativo y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid. Licenciada en Psicología por la ULA, con estudios internacionales en asuntos de género. Actualmente cursa el Máster Interdisciplinar en el Estudio y Prevención de la Violencia de Género por la Universidad de Salamanca. Cuenta con 25 años de experiencia, específicamente en cargos directivos en el sector público. Es socia fundadora de Resilio Consultores, S.C.

propias instituciones en la necesidad de fomentar el uso de forma consciente de diversidad de productos financieros que hoy existen; sin embargo, se requiere que éstos sean perfeccionados bajo la perspectiva de género, más aún, cuando estadísticamente existe una brecha económica entre hombres y mujeres.

Hablar del sector financiero implica plantearnos todas las posibilidades de participación, tanto de hombres como de mujeres desde la toma de decisiones corporativas y políticas, sin ello, no podríamos verdaderamente referirnos a la emisión de productos y servicios financieros con una visión que realmente logre posicionar a las mujeres como consumidoras, igualando a los hombres en este sector de acuerdo a sus propias necesidades lo cual, necesariamente, implica hacer un análisis desde diversas aristas, como lo son las oportunidades educativas, laborales, de no discriminación y, sobre todo, sociales, a partir de los estereotipos y roles de género que, hasta la fecha, prevalecen.

Palabras Clave

Inclusión económica. Inclusión financiera. Perspectiva de género. Educación financiera. Estereotipos de género. Impacto diferenciado.

institutions themselves to the need to promote the conscious use of the diversity of financial products that exist today; however, it is required that these be perfected under the gender perspective, even more so when there is statistically an economic gap between men and women.

Talking about the financial sector implies considering all the possibilities of participation, both for men and women from corporate and political decision-making, without it, we could not truly refer to the issuance of financial products and services with a vision that really manages to position women as consumers, equalizing men in this sector according to their own needs, which necessarily implies making an analysis from various angles, such as educational, employment, non-discrimination and, above all, social opportunities, from the stereotypes and gender roles that, to date, prevail.

Key Words

Economic inclusion. Financial inclusion. Gender perspective. Financial education. Gender stereotypes. Differentiated impact.

I. MUJERES EN LA ECONOMÍA, CASO MÉXICO

De acuerdo con datos estadísticos de la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE), para el primer trimestre 2021, la tasa de participación económica de las mujeres de 15 años y más, es de 41.7% contrario a la de los hombres que es

del 74.2%; en el periodo de los 30 a los 39 años su participación es del 56.9%, mientras que la de los hombres es del 93.6%, siendo ésta la tasa más elevada para las mujeres. Así mismo, del total de las mujeres en trabajo remunerado, 66.9% son trabajadoras asalariadas, 23.1% trabajan por cuenta propia, 5.7% son trabajadoras sin pago, 2.7% son empleadoras y 1.6% son trabajadoras subordinadas que reciben percepciones no salariales. En cuanto a grupos históricamente discriminados, dentro de la población indígena, de acuerdo con el Censo de Población y Vivienda 2020, el 82.9% de los hombres se encuentran en alguna actividad económica contra sólo 44.1% de las mujeres.

De lo anterior, se advierte el impacto diferenciado entre la participación de las mujeres respecto de los hombres en la economía de nuestro país, lo que sin duda impacta en el mundo financiero limitando su posibilidad de ahorro y flujo de efectivo, motivo por el cual se requiere establecer políticas públicas que faciliten la inserción de las mujeres dentro de la población económicamente activa, al tiempo de establecer mecanismos viables, reales y medibles en inclusión financiera con perspectiva de género.

II. INCLUSIÓN FINANCIERA DE LAS MUJERES

De acuerdo con un estudio emitido por la firma *PriceWaterhouseCoopers*, el sólo hecho de incrementar el empleo de las mujeres a los niveles más altos del mundo, representados por Suecia, el PIB de México crecería 590 mil millones de dólares, lo que se traduce en un 28% de aumento, de tal forma que se catalogaría como uno de los tres países de la OCDE con mayores oportunidades de crecimiento.

De la mano con el impacto diferenciado en materia económica, a nivel mundial, las mujeres que viven en países en desarrollo exhiben de forma sistemática niveles más bajos, no sólo en la titularidad de cuentas, sino también en los porcentajes de los saldos de ahorro formales, ello en gran parte obedece a la capacidad de gestionar el riesgo y suavizar el consumo frente a las crisis o pérdidas de ingresos, siendo la informalidad una variable a considerar en cualquier participación de las mujeres en el sector financiero, ello debido a diversas metodologías de ahorro y préstamo recurrentes en nuestra sociedad, como cajas de ahorro o prácticas agiotistas, que lejos de proteger su participación en el sistema financiero lo ponen en riesgo; es el caso que, en términos de acceso a las instituciones financieras y a herramientas de ahorro formales, el 55% de los hombres informa tener una cuen-

ta en alguna institución financiera formal, mientras que el porcentaje es menor en las mujeres, con sólo el 47% (Meade, 2017).

Otro tema a considerar dentro de las restricciones potenciales a la movilidad financiera de las mujeres, es la crianza y el cuidado infantil (*International Finance Corporation, 2011*), que les impide acercarse a adquirir productos que beneficien su vida económica, lo que implica la necesidad de establecer políticas, tanto públicas como institucionales, para facilitar la participación de las mujeres en estos sistemas, rompiendo con los estereotipos y roles de género que perpetúan la desigualdad, siendo una estrategia indispensable generar una cultura de la educación financiera desde edades tempranas.

III. EDUCACIÓN FINANCIERA COMO ESTRATEGIA PARA LA INCLUSIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA

Diversidad de productos financieros permiten a las personas fomentar su capacidad de ahorro para adquirir bienes de consumo, tales como tarjetas de crédito, crédito de vivienda, personal, seguros o cuentas de ahorro, respecto de los cuales, tanto las instituciones públicas como privadas deben prever la necesidad de que la inclusión financiera sea proyectada con perspectiva de género, siendo la educación financiera pieza clave para lograrla. Rocha (2018) destaca que, la educación financiera se da principalmente por la curiosidad e inquietudes de las personas que quieren tener un mayor acercamiento al ámbito financiero, por lo que ésta suele ser autodidacta, a través de la voluntad de la persona involucrada de tener cierto nivel de comprensión del tema, sin llegar a convertirse en una experta, destacando que en el caso de México existen datos sobre la escolaridad de las personas: a mayor grado de escolaridad, mayor nivel de educación financiera, de conformidad con el Reporte Nacional de Inclusión Financiera 2017, publicado por la CNBV y el Consejo Nacional de Inclusión Financiera.

Lo anterior, debe considerar la estadística en cuanto al nivel de escolaridad de la población económicamente activa, siendo que el 57% de las mujeres, de 15 años y más, cuentan con escolaridad de nivel medio superior y superior, mientras que respecto de los hombres el porcentaje es de 78.7%.

En materia de educación financiera, conforme al Informe de la Perspectiva de Género-Educación Financiera, a nivel mundial, el 35% de los hombres tienen conocimientos financieros, en comparación con el 30% de las mujeres, lo cual es

un indicador de: (i) la necesidad de implementar o mejorar mecanismos de educación financiera, particularmente dirigidos a las mujeres; y, (ii) la brecha existente entre hombres y mujeres en este rubro, situación que nos lleva a la reflexión respecto a la importancia de la participación de éstas últimas dentro del ecosistema financiero, que impacte en la toma de decisiones económicas de cualquier país.

IV. INCLUSIÓN DE LAS MUJERES Y TOMA DE DECISIONES

La comprensión de la multiplicidad y complejidad de los factores que obstaculizan el acceso de las mujeres a las posiciones más elevadas, es clave para el desarrollo de políticas públicas sólidas encaminadas a eliminar las barreras y garantizar la igualdad de acceso y promoción en el trabajo.

De acuerdo con el Centro de Investigación de la Mujer en la Alta Dirección del Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresa, la participación de la mujer en ese ámbito es todavía baja, particularmente, en lo que se refiere a los consejos de administración, en donde sólo el 6% de los asientos en los consejos en México son ocupados por mujeres, mientras que, para el caso de las presidencias de consejo, la proporción de mujeres es de únicamente el 2.2%. El término de igualdad se circunscribe, dentro del ámbito normativo, como un derecho humano, siendo el caso que, a la fecha, ha ido evolucionando a efecto de tratar de garantizar la igualdad entre mujeres y hombres, partiendo del supuesto que el objetivo es que toda ley o normatividad emitida con dicho propósito sea respetada por la sociedad y sus instituciones.

En ese sentido, a pesar de los esfuerzos orientados a lograr la paridad de género en diferentes sectores, lo cierto es que la mujer no ha logrado estar lo suficientemente representada en materias tales como la política, la economía, órganos ejecutivos, legislativos y judiciales, particularmente en aquellos niveles en los que se requiere la toma de decisiones, ya que si bien existen estrategias y líneas de acción enfocadas a impulsar la paridad en la asignación de puestos directivos, ésta no ha sido suficiente, especialmente si nos referimos a quienes conforman los máximos órganos de decisión, particularmente la enfocada al sistema financiero.

De acuerdo con Meade (2017), para que el futuro sea próspero, es imperante cerrar las brechas de inclusión que persisten entre hombres y mujeres en distintos ámbitos sociales, económicos y políticos, de tal forma que empoderar a

la mujer no únicamente es cuestión de justicia y apego al Derecho, sino de crecimiento económico sólido y de un mayor bienestar.

V. ESTRATEGIAS A CONSIDERAR PARA LA INCLUSIÓN FINANCIERA CON PERSPECTIVA DE GÉNERO

La inclusión financiera con perspectiva de género debe considerar alternativas que permitan valorar los productos financieros a partir de las necesidades tanto de hombres como de mujeres, incorporando variables como edad, actividad profesional, nivel académico, entre otros; pero, sobre todo, las condiciones económicas en las que éstos se encuentran, ya que se estima que esta información es elemental para poder identificar sus condiciones de pago y, en consecuencia, los beneficios que tendrían considerando un producto diseñado de acuerdo con sus necesidades; para ello, las instituciones financieras y los prestadores de servicios financieros deben promover la formación y realización de actividades tendientes a facilitar la educación financiera, de tal manera que no solamente se implementen estrategias de negocio para sí mismos, sino que la población a la que se dirigen tenga mayor poder de decisión respecto al producto financiero que les represente un mayor beneficio.

En ese contexto, se considera que en el mundo actual, particularmente derivado del impacto diferenciado en materia económica y financiera a raíz de la contingencia sanitaria por la COVID-19, son viables las siguientes propuestas para la promoción de productos y servicios financieros con perspectiva de género: (i) emisión de productos que disminuyan el costo de la apertura de una cuenta y su mantenimiento; (ii) educación financiera básica y el conocimiento técnico, mismos que son necesarios para romper barreras en el uso de un producto financiero; (iii) los productos financieros incluyentes deben atender a las metas de inversión personal y familiar, de acuerdo con las preferencias de las mujeres con respecto a su capacidad de liquidez, así como su poder de negociación dentro de sus hogares; y, (iv) la protección a través de la adquisición de una gama de seguros, puede ser una herramienta importante para protegerse contra futuras afectaciones financieras que inciden en los activos; para ello es sugerente que las mujeres tengan mayor educación financiera que les permita confrontar los temores en la toma de riesgos y mayor confianza hacia las instituciones.

Al respecto, Díaz (2018) señala que una de las principales claves para lograr una mayor participación de las mujeres en la fuerza laboral y su inclusión econó-

mica, es modificar la narrativa discursiva, de tal forma que la inclusión de mujeres debe verse como un tema de competitividad del país y de rentabilidad económica por parte de las empresas, no sólo de género; es así que dicha autora plantea la conveniencia de cubrir estas necesidades a través del impulso de acciones en las empresas que alienten la entrada de más mujeres, fomentando la posibilidad de cursar una carrera universitaria y ascender en la escala laboral, así como mandar a grandes corporaciones reportar anualmente políticas y programas de inclusión y sus avances en la implementación de mecanismos que fomenten el emprendimiento femenino.

Bajo ese contexto, y a manera de reflexión, se destaca lo manifestado por Rocha (2018), respecto a que la mayoría de las personas basan su actuar en lo que financieramente realizan otras personas, familiares o amigos, situación que permea en la forma en que se toman decisiones en el ámbito financiero, de tal suerte que es necesario contar con el conocimiento que nos permita estar informados y, con base en ello, tomar una decisión acertada.

VI. CONCLUSIONES

PRIMERA. El acceso por igual de mujeres y hombres en el sistema económico y financiero requiere del compromiso por parte de instituciones y agentes financieros a favor de promover sus productos y servicios con una perspectiva de género en la que se evalúe cuantitativa y cualitativamente las necesidades de la población a la que van dirigidos.

SEGUNDA. Las posiciones de toma de decisiones dentro de las organizaciones relacionadas con el sistema financiero requieren romper con los estereotipos de género que actualmente prevalecen al ser más el porcentaje de hombres que de mujeres en puestos clave dentro del sector, lo cual permitirá migrar de forma más acelerada hacia la inclusión financiera con perspectiva de género.

TERCERA. La falta de políticas públicas y corporativas que otorguen mejores y mayores oportunidades a las mujeres en materia económica y financiera, son fenómenos que mantienen brechas en igualdad salarial y de crecimiento económico, por lo que es apremiante que desde niveles básicos de educación se instruya respecto a la importancia e implementación de estrategias financieras encaminadas al ahorro y diversificación del mismo.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

DÍAZ, Cristina, "La inclusión económica de la mujer, uno de los principales rezagos en México"; *Revista del Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República*, 2018.

MEADE, José Antonio, "Trabajamos por la inclusión de la mujer en el sector financiero"; *Revista del Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República*, 2017.

ROCHA, Silvia, *Inclusión financiera. El Derecho desde una perspectiva de género*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados-Tirant lo Blanch, 2018.

2. Otros

<https://www.cnbv.gob.mx/Inclusi%C3%B3n/Paginas/Descripci%C3%B3n.aspx>.

<http://www.eluniversal.com.mx/cartera/mexico-cae-15-sitios-en-brecha-de-genero-advier-te-foro-economico-mundial>.

<https://gflec.org/wp-content/uploads/2017/07/The-Gender-Gap-in-Financial-Literacy-A-Global-Perspective-Report.pdf?x87657>.

<https://www.poverty-action.org/sites/default/files/publications/Womens-Economic-Empowerment-Through-Financial-Inclusion-Final-Spanish-Web.pdf>.

http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/100780.pdf.

http://www.milenio.com/negocios/Solo-mujeres-mundo-altos-puestos_0_733726660.html.

http://estadistica.inmujeres.gob.mx/formas/tarjetas/Participacion_economica_femenina.pdf.

Algunas modificaciones del nuevo Código de Procedimiento Penal de la República Argentina

Patricia A. COZZO VILLAFAÑE¹

Sumario

I. *Introducción*. II. *Procesos adversariales desde la óptica de los derechos fundamentales*. III. *Ejercicio de la instancia*. IV. *Proceso adversarial acusatorio*. V. *Marco histórico*. VI. *Intervención de la víctima en el proceso penal*. VII. *Evolución argentina de las normas que protegen a víctimas*. VIII. *La víctima en el Derecho argentino*. IX. *Jurisprudencia argentina*. X. *La víctima en la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. XI. *La víctima como parte*. XII. *Víctimas específicas*. XIII. *Parte ante la Corte*. XIV. *Igualdad frente a la ley y acceso a la justicia*. XV. *Fuentes de información*.

Resumen

En el presente se analiza al proceso contencioso desde la óptica de los derechos fundamentales, examinando las normas constitucionales de Argentina y el control de convencionalidad. El ejercicio de la instancia y cómo llevar adelante la acusación. Cuál fue el marco histórico de la intervención de la víctima en el proceso. La evolución en la ley argentina. La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. La víctima en el proceso argen-

Abstract

In the present, the contentious process is analyzed from the perspective of fundamental rights, examining the constitutional norms of Argentina and the control of conventionality. The exercise of the instance and how to carry out the accusation. What was the historical framework of the intervention of the victim in the process. The evolution in Argentine law. The jurisprudence of the Inter-American Court of Human Rights.

¹ Abogada especialista en Tributación Local. Doctoranda en Ciencias Jurídicas con tesis en Derecho Penal Tributario y Económico. Posgrado en Gestión de Políticas Públicas. Docente de grado. Conferencista. Autora de tratados en Chile y España, Editorial Olejnik y Bosch.

tino y en la Corte Interamericana. Jurisprudencia argentina. Acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.

The victim in the Argentine process and in the Inter-American Court. Argentine jurisprudence. Access to justice and effective judicial protection.

Palabras Clave

Víctima. Proceso. Justicia. Derecho argentino. Igualdad. Jurisprudencia argentina.

Key Words

Victim. Process. Justice. Argentine law. Equality. Argentine jurisprudence.

I. INTRODUCCIÓN

Mediante este Código de Procedimiento se coloca al fiscal en el centro de la escena, pues es quien dirige el procedimiento. Se dejó el antiguo proceso inquisitorio para así pasar al acusatorio. Esto es una nueva herramienta de trabajo para los jueces, fiscales y también defensores. Se pretende que a través de este nuevo paradigma existan juicios orales que sean más rápidos y transparentes.

Los términos que se utilizan tienen mucho que ver con la construcción de modelos, ya que se habla, para referirse a lo penal, el nombre de un modelo adversarial y acusatorio, y también de un modelo dispositivo para referirnos a los procesos civiles y criminales.

II. PROCESOS ADVERSARIALES DESDE LA ÓPTICA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Esto es así porque, si observamos nuestra Constitución Nacional, la misma establece que los juicios deben ser orales y públicos, y también por jurados.

También los tratados internacionales suscritos por la República argentina le imponen a ese Estado, la obligación de dictar normas y adaptar los procesos tanto penales como civiles a un sistema que sea del tipo adversarial. En este sentido, debo manifestar que la obligación es que sea este tipo de proceso, tanto en lo penal como también en lo civil, no obstante, lo cual, yo sólo voy a referirme a lo que es penal.

III. EJERCICIO DE LA INSTANCIA

En nuestro Artículo 14 de la Constitución Nacional existe el derecho, tanto de la persona humana o de existencia visible, como también de una persona jurídica, para peticionar ante las autoridades.

Existen diferentes instancias que se encuentran establecidas en los códigos procesales, a saber: peticionar, denuncia, querrela, queja, resarcimiento y acción procesal. En esto, existen dos personas que interactúan, que son quienes ejercen la instancia y la autoridad que debe arbitrar los medios para solucionar la contienda. Tiene diferentes posibilidades como, por ejemplo, puede rechazarla in limine.

IV. PROCESO ADVERSARIAL ACUSATORIO

Aquí, deberé referirme al marco histórico para poder establecer la diferencia entre lo que es inquisitivo y acusatorio. O sea, que, para poder establecer la diferencia entre ambos términos, deberé bucear en los orígenes históricos y, de ahí, ir analizando cómo resurge en estos tiempos, con la postura de la víctima.

V. MARCO HISTÓRICO

El método acusatorio fue acuñado en la antigua Grecia, allí se proyectó hasta Gran Bretaña y así abarcar los países que conformaron su imperio.

Este sistema acusatorio separaba por un lado los hechos y por el otro el derecho. Es decir, que las partes se posicionaron en el mismo lugar: acusado, acusador y víctima.

En Grecia, cualquier ciudadano podía acusar a otro frente a un juez. Éste era considerado un tercero imparcial y, por lo tanto, un sujeto pasivo mientras que las partes eran los contendientes.

El juicio era oral, público y se realizaba en presencia de todos los ciudadanos. Aquél que acusaba era quien estaba obligado a probar su acusación.

Este mismo método llegó a Roma, y fue en el tiempo de Cicerón que, quien podía acusar, era el ciudadano honorable. El juez era quien dirigía la contienda entre acusado y acusador. El proceso era oral, público y contradictorio. El acusador era quien debía aportar las pruebas y tenía obligación de probar la acusación, motivo por el cual debía aportar aquellos elementos que puedan sustentarla.

El imperio romano se extendió en toda Europa Central y Occidental, y con el tiempo existió una diferencia entre aquella acción que ejercía el ciudadano y otras que se ejercían de oficio.

El sistema acusatorio se desvaneció durante la Edad Media y ahí surgió el sistema inquisitivo, adaptado por los españoles y traído hasta América.

Con la Codificación de Justiniano surgió el sistema acusatorio y existen dos maneras diferentes de resolución de conflictos; la Bretaña quedó fuera de la influencia de la iglesia, al producirse el cisma protestante de Enrique VIII y, por ello, florece el sistema acusatorio y no el inquisitivo. Debo decir que no recibió influencia alguna de la Codificación de Justiniano.

Fue en el siglo XVII que se diferenció la acción penal de la civil y se inspiraron en el iluminismo de John Locke, con antelación a la declaración de los derechos del hombre y la Corte de Derechos de EEUU.

VI. INTERVENCIÓN DE LA VÍCTIMA EN EL PROCESO PENAL

Una de las más grandes e importantes modificaciones fue colocar a la víctima en el centro de la escena.

Antes y, en el marco de la antigua ley, se le daba una importancia relativa, al punto tal que había quienes pensaban que era revictimizada durante el proceso. Esto debido a la espera, maltrato, hostigamiento y humillación que sufría, porque la dogmática penal la colocaban en ese lugar.

En los últimos tiempos se vuelve a colocar a la víctima en el centro de la escena y no en el lugar que antiguamente le asignaba la dogmática a la teoría del delito.

Durante mucho tiempo se consideró que el querellante, si actuaba durante la etapa de instrucción, podía llegar a cercenar las garantías o derechos fundamentales del procesado.

Hoy día las ciencias penales y la política criminal se centran en las víctimas, al punto tal que existe una ley que habla acerca de las garantía y derechos de las víctimas, que es la Ley 27372.

En este orden de ideas y, teniendo en cuenta que la política criminal busca no revictimizar a la víctima durante el proceso, es que se llegó a hablar de responsabilidad objetiva. Se trata de aquella que no tiene en cuenta la culpa o el dolo, sino el resultado. O sea, que sería la llamada imputación objetiva o, en su defecto y en el caso de accidentes de tránsito, el llamado dolo eventual, que es aquel donde hubo una "representación" de lo que podía llegar a suceder por parte del sujeto activo y, no obstante, lo cual, continuó con su conducta.

También se ponderan algunos aspectos en la llamada legítima defensa. Asimismo, los sistemas jurídicos abordan la cuestión sobre la necesidad de reparar a la víctima.

Cuando se habla de legítima defensa también se pondera que, el medio empleado para repeler el ataque, debe ser proporcional al mismo y que tampoco debe existir provocación suficiente por parte de la víctima.

VII. EVOLUCIÓN ARGENTINA DE LAS NORMAS QUE PROTEGEN A VÍCTIMAS

Se instaló la idea de que la persecución penal es pública. El ministerio público tiene la potestad de acusar. Estos principios surgen de la Constitución Nacional, lo que deja sentado que es un privilegio de aquél (órgano extra poder). El concepto también se halla en el Artículo 5o. del Código Penal de la Nación.

Pero los nuevos códigos de procedimiento autorizan la presentación por el querellante y también les autoriza determinadas facultades que les permiten intervenir, ya sea presentando pruebas, y son aquellas facultades que la ley permite ejercer. La circunstancia que se le permita al querellante apelar es excepcional.

No obstante, lo cual, la víctima cobra relevancia por su impacto en la ley de ejecución de la pena.

El Derecho Penal moderno, acusatorio y adversarial, y esto vuelve a colocar a la víctima en el centro del proceso y hasta tiene carácter colectivo en delitos como lesa humanidad, terrorismo y cuestiones que impactan internacionalmente y también en lo nacional.

Los vulnerables ocupan un lugar central frente al paradigma de la tutela judicial efectiva, igualdad frente a la ley y acceso a la justicia. Frente a graves problemas como son las migraciones, los desplazados por el cambio climático y los conflictos armados.

Antes, la víctima era un sujeto con muchas obligaciones y, generalmente, era un testigo y solo recibía asistencia, luego de perpetrado el delito.

El positivismo desde la dogmática le dio un lugar que antes solo ocupaba el delincuente.

VIII. LA VÍCTIMA EN EL DERECHO ARGENTINO

En nuestro país existen las siguientes normas positivas, que son las siguientes:

- El Artículo 75, inciso 22, que incorpora los Derechos Internacionales a la Constitución Nacional, entre ellos el Pacto de San José de Costa Rica

- (Arts. 8.1 y 25 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en su Artículo 14.1, de la Ley 24316). Incorpora la suspensión del juicio a prueba donde la víctima debe aceptar la reparación del imputado y está habilitado para el inicio de una reparación de daño;
- Ley 2417, Protección contra la Violencia Familiar. Prevé la exclusión del hogar de la persona violenta. Se funda en daños producidos en el marco del derecho de familia, Artículo 2o., párrafo 310 del CPPN;
 - Ley 24632, Convención Americana para prevenir Sanciones y erradicar la Violencia contra la Mujer (Convención Belém do Pará);
 - Ley 25362, Convención contra la Delincuencia Organizada Internacional (Trata de Personas, Migrantes y Delincuencia Organizada).
 - Ley 25763, Protocolo relativo a la Venta de Niños, Prostitución Infantil y Utilización de Niños en la Pornografía;
 - Ley 25764, Programa Nacional de Protección a Testigos e Imputados;
 - Ley 25852, Instrumentación de la Cámara Gesell (Artículo 250 bis del CPPN);
 - Ley 26061, Protección de Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes, que obliga a aplicar la Convención de los Derechos del Niño (modificó la Ley 26764);
 - Ley 26364, Prevención de Trata de Personas y Asistencia a la Víctima, que incorpora los Arts. 145 bis, 3o. y modifica el 41 del CP;
 - Ley 26485, Asistencia Social, Violencia, Relación Integral y Relaciones Interpersonales de las Mujeres;
 - Ley 26549, incorpora al CPPN el Artículo 218, sobre la situación del ADN para imputado y víctima.
- Así, fue avanzando el Derecho, al punto tal que aprueba el nuevo Código Procesal Penal de la Nación, donde el Capítulo I es "Derechos Fundamentales" y el II "Querrela". Éste tiene modificaciones en el año 2018 e introducido por la Ley 27482;
- La Ley 27372, instrumenta la Ley de Derecho y Garantía de las Personas Víctimas de Ilícitos.
 - La Ley 27375, reforma Artículos donde la víctima es consultada acerca de los beneficios de la Ley de Ejecución.

IX. JURISPRUDENCIA ARGENTINA

Existe la Dirección General de Acompañamiento, Orientación y Protección a las Víctimas y, a partir de este órgano estatal, fue posible coleccionar jurisprudencia acerca de diferentes casos que se presentaron durante los tres años de vigencia de la Ley 27372.

Es muy importante que las personas conozcan cuáles fueron las iniciativas del Poder Judicial en materia de víctimas y cuáles fueron los principales debates y alternativas a los que debieron enfrentarse.

X. LA VÍCTIMA EN LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS

El nuevo paradigma jurídico que presenta el siglo XX es la víctima como parte demandante contra el Estado, con plena capacidad jurídico procesal a nivel internacional.

Acá estamos hablando del Derecho Internacional de los Derechos Humanos quien rescató el rol central de la víctima y la coloca en el centro de la escena, con sus focos en la persona humana, como parte del proceso y debido a la igualdad frente a la ley.

XI. LA VÍCTIMA COMO PARTE

La víctima es la parte que se encuentra lesionada: Si vemos los derechos de los Estados, la parte lesionada es aquella, "cuyo derecho individual fue negado o dañado y que se vio afectada por ello".

Víctima es aquella persona que, en el marco de un proceso, se considera que es quien recibirá un agravio. Es quien, a la luz de la sentencia de la Corte Interamericana, haya sido agraviado o presenta agravios. Esto es, una víctima en líneas generales.

XII. VÍCTIMAS ESPECÍFICAS

Son aquellas que sufren verdaderas vulneraciones en sus derechos humanos. Al punto tal que, hoy día, son consideradas como víctimas personas que antes no eran vistas de esa manera. Existe el caso Villagrán Morales y otros: a los familiares de los menores asesinados, la Corte consideró que esas violaciones a los derechos humanos que sufrieron esas personas también la habían sufrido los familiares, y que encuadran en el Artículo 50. de la Convención Americana.

La Corte Europea siguió la misma línea, ya que recibió trato inhumano la madre de un niño desaparecido en Turquía. Este familiar tampoco contaba con información oficial acerca de los sucesos, lo que hacía que existiera una violación de derechos. La Corte consideró que el Estado victimiza a las personas, ya que debido a la inacción, las personas sufrieron miedo; también sufrieron la desidia de los agentes estatales por eso existen algunos paradigmas y desafíos dentro del Derecho latinoamericano.

El derecho de las víctimas fue reconocido, a la vez que se tuvo en cuenta que, en el caso de personas que habían sido desaparecidas, no solo eran víctimas aquellas que fueron desaparecidas sino también los familiares que sufrieron maltrato y humillación por parte del sistema judicial y administrativo estatal.

También existió el caso de tres niños que fueron ajusticiados extrajudicialmente y que luego fueron desaparecidos sus cuerpos, los que después fueron abandonados en un campo donde estaban a la intemperie y que pudieron ser comidos por los animales. Sus deudos sufrieron también por el trato que recibió el cadáver. Esta jurisprudencia se sentó a partir del caso Villagrán Morales y fue seguida por otros fallos un idéntico sentido como, Bamaca Velásquez; en este se amplifica el concepto de víctima, pues considera víctimas a los familiares de desaparición forzada de persona, o sea, que la víctima es la persona desaparecida como sus familiares inmediatos.

La Corte amplió el concepto de víctima en el caso de los “Niños de la Calle”, donde los cuerpos de las personas desaparecidas fueron ocultados.

La muerte de un ser querido es mucho dolor para las familias y también lo es la desaparición forzada. Esto lleva a pensar que la suerte de uno está ligada a la de los demás. Si un ser querido sufre una desgracia, no es posible vivir en paz, por lo tanto, la familia también es víctima.

Esto se refiere no sólo a la desaparición forzada de personas, sino también a los casos de ejecución extrajudicial y la amplificación del concepto de víctima en el marco de la teoría *pro nominen*. En este sentido, las personas sufrieron torturas y los familiares fueron víctimas de tratos crueles, inhumanos y degradantes.

Fueron detenidos, sufrieron malos tratos y murieron una hora después de su detención; se trata del caso de los Hermanos Gómez Paqueyaun vs. Perú, donde se consideró que atentó contra la salud física y psíquica de sus familiares. Esto se debe a que se fraguó un enfrentamiento subversivo que no existió.

XIII. PARTE ANTE LA CORTE

El marco del Derecho Internacional acompañó a la persona y comenzó a tener un papel central desde el siglo pasado. Esto fue tanto desde el punto de vista del Derecho Sustantivo y Procesal.

No obstante, la víctima fue reconocida como sujeto procesal ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos, una vez que la demanda es interpuesta por la Corte Interamericana, la víctima puede actuar en el proceso, es reconocida como sujeto procesal de manera autónoma.

Al modificarse el Reglamento de la Corte Interamericana la víctima adquirió derecho de presentar argumentos, pruebas durante todo el proceso al punto tal que el nuevo ordenamiento cuenta con un Capítulo que se llama, "Participación de las supuestas víctimas", donde su participación en el proceso se halla reglamentada. Este cambio se produjo en el año 2001 y, a partir de allí, fue que los diferentes Estados dictaron leyes de víctimas para así armonizar la legislación, a tal grado que impactó en los nuevos códigos procesales adversariales de los Estados.

Pese a ello, la Comisión consideraba que las víctimas no podían mostrar una postura diferente a la de la Comisión, pero la Corte consideró que sí podía hacerlo.

Existía una cuestión muy controvertida, que se refiere a la responsabilidad estatal y los criterios que se controvierten son los existentes entre la Corte y la Comisión, ya que una postura lleva a una solución diferente de la cuestión. Como la visión de la Comisión era diferente a la de la representación de las víctimas, se debían establecer los roles dentro del proceso contencioso.

Al existir el principio "*iuris novit curia*", se consideraba a la Corte restringida, ya que debía apartarse a los Estados Parte y Comisión, no pudiendo ir más allá.

Podemos decir que este nuevo Reglamento coloca a las víctimas como litigantes ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

XIV. IGUALDAD FRENTE A LA LEY Y ACCESO A LA JUSTICIA

Si bien podemos decir que el ideal de igualdad ante la ley aún no se ha alcanzado, sí vamos avanzando en ese sentido. Con este Reglamento se pudo visibilizar y hoy día son personas vulnerables.

Estos procesos, existentes a nivel internacional, no son de carácter adversarial, sino que son de tipo inquisitivo. El primer caso, el nuevo Reglamento, marcó

la diferencia y, a partir de ello, se fue avanzando, hasta el extremo de colocar a la víctima en el centro de la escena.

A partir del uso de la tecnología es mucho más fácil el acceso a la justicia por parte de las personas y de esta manera lograr la igualdad frente a la ley. Sin embargo, en esta región no todas las personas tienen acceso a la conectividad o a adquirir dispositivos móviles. También existen adultos mayores, que carecen de conocimiento acerca de estas tecnologías de avanzada y que es muy difícil que aprendan, por lo que debemos brindarles ayuda.

XV. FUENTES DE INFORMACIÓN

- BINDER, A., *Legalidad y oportunidad*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 1993.
- CARAY, R., *Cómo es el nuevo proceso penal*, Buenos Aires, Hammurabi, 1995.
- MAIER, Julio B., *Código Procesal Penal Modelo para Iberoamérica en Derecho Procesal Penal Argentino*, Buenos Aires, Hammurabi, 1989.
- MAIER, Julio B., "La víctima en el sistema penal," *de los delitos y de las víctimas*, Buenos Aires, Ad Hoc, 1992.
- PASTOR, D., *Lineamientos del nuevo Código Procesal Penal*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2015.