

Praxis

de la
Justicia Fiscal y
Administrativa

Revista de Investigación Jurídica

Julio - Diciembre 2021

30



Hugo Armando TENORIO HINOJOSA
Alfredo DELGADILLO LÓPEZ
Eduardo de Jesús CASTELLANOS HERNÁNDEZ
Fernando Raúl MURRIETA Y DE LA BRENA DÁVILA
Domingo J. SESIN
Luis Antonio PÉREZ MARTÍNEZ
Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO
Mauricio ESTRADA AVILÉS
Cintia CAMPOS GARMENDIA
Nykolas BERNAL HENAO
Julio Daniel CARBAJAL SMITH



TFJA
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Mag. Rafael Anzures Uribe

Presidente
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Rafael Anzures Uribe

Mag. Rafael Estrada Sámano

Mag. Julián Alfonso Olivas Ugalde

Mag. Claudia Palacios Estrada

Mag. Elva Marcela Vivar Rodríguez

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. Diana Karen Mendoza García
Técnico Administrativo

C. María de los Ángeles González González
Secretaria

DICTAMINADORES DE ESTE NÚMERO

Dr. José Juan Anzures. Dr. Luis José Béjar Rivera. Dr. Gerardo Pigeon. Dr. Domingo Ruiz López.
Dr. Carlos Villanueva Martínez. Dr. Virgilio A. Vallejo Montaña. Dr. Carlos Espinosa Berecochea.
Mtro. Raúl Bolaños Vital. Mtro. Miguel Buitrón Pineda. Mtro. Rodrigo González Sandoval.
Mtro. Rodrigo Muñoz Salazar. Mtro. Mauricio Estrada Avilés.

PORCENTAJE DE TRABAJOS RECHAZADOS

Para este número fueron rechazados el 10% de los trabajos presentados.

2021

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

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

La litis. Un panorama en el contencioso administrativo 7

Hugo Armando Tenorio Hinojosa

La teleología del Derecho Administrativo para el Juicio en Línea 2.0 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 25

Alfredo Delgadillo López

Los medios de defensa frente a la administración pública y el T-MEC .. 41

Eduardo de Jesús Castellanos Hernández

Uso de marca en el sistema mexicano..... 61

Fernando Raúl Murrieta y de la Brena Dávila

Justicia Administrativa

Discrecionalidad, ponderación, proporcionalidad: Posible rol de la justicia constitucional 101

Domingo J. Sesin

Inejecución de sentencia. Fenómeno jurídico que vulnera la tutela judicial efectiva..... 121

Luis Antonio Pérez Martínez

Derecho Fiscal

Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales .. 147

Blanca Estela Montes de Oca Romero

La existencia de la regla *solve et repete* en el depósito de efectivo como garantía del interés fiscal de la Federación..... 247

Mauricio Estrada Avilés

Derechos Humanos

Libertad de expresión en el contexto del debate político 311

Cintia Campos Garmendia

Artículo de Opinión

El periodismo investigativo y la responsabilidad social en la actualidad. ... 325

Nykolas Bernal Henao

Saber algo respecto a la Commonwealth y ASEAN 331

Julio Daniel Carbajal Smith

LA LITIS. UN PANORAMA EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Hugo Armando TENORIO HINOJOSA¹

RESUMEN

Los temas procesales básicos se aprenden en la facultad, por ser la primera vez que se abordan, suelen ser de difícil entendimiento, pero una vez puestos en práctica, no lo son tanto, más cuando se trata de una actividad realizada una y otra vez, al sentirse muy “fácil” de implementar; por ello, los años laborados en el Tribunal, me han permitido ubicar esta situación entre compañeros del trabajo y las personas de servicio social, siempre llegamos con la idea de aprender de todo y diversos temas de la materia, pero después de un tiempo, lo esencial se hace a un lado, así, uno de los temas más comunes con los que me enfrentado, corresponden a la ubicación de la controversia a dilucidar en los juicios, incluso un tema por el cual los órganos revisores emiten ejecutorias para cumplimentarse.

PALABRAS CLAVE

Litis. Juicio contencioso. Juicio de nulidad. Ley Federal de Procedimiento

ABSTRACT

The basic procedural issues are learned in college, since they are the first time they are addressed, they are usually difficult to understand, but once put into practice, they are not so much, especially when it comes to an activity carried out over and over again, feeling very “easy” to implement; For this reason, the years worked in the Court, have allowed me to locate this situation among co-workers and people from social service, we always come up with the idea of learning about everything and various topics on the subject, but after a while, it essential is put aside, thus, one of the most common issues that I am faced with, correspond to the location of the controversy to be elucidated in the trials, including an issue for which the reviewing bodies issue executory statements to be completed.

KEY WORDS

Litis. Contentious. Judgment of nullity. Federal Law of Administrative Litigation

¹ Licenciado en Derecho, egresado del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Monterrey. Maestría de Derecho Fiscal, en la Universidad Regiomontana, en Monterrey, Nuevo León. Actualmente con el cargo de Secretario de Acuerdos en la Segunda Sala Regional Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Contencioso Administrativo. Proceso. Procedure. Process. Procedure. Demand.
Procedimiento. Demanda. Jurisdiccional. Jurisdictional. Judgment.
Sentencia.

En principio, debo destacar que la Psicología me embelesa, ya que una de las tareas de dicha ciencia consiste en analizar las relaciones interpersonales, lo cual, destaco por lo que empíricamente he podido advertir en el ambiente laboral en que me desenvuelvo, verbigracia, después de haber realizado una tarea de forma tautológica, un tema sencillo puede desembocar en lides ya sea, por la sencillez de esta, o porque día a día vamos aprendiendo cosas que deseamos agregar; así, la aplicación de los conceptos básicos aprendidos en los estudios de licenciatura no son la excepción, y en las labores jurisdiccionales, advertí que el término de "*litis*" a veces pasa a un segundo o último plano, cuando es un tema muy importante a considerar.

Es trascendente generar un contexto, y/o definición de dicha palabra; pues bien, *litis* es un término o concepto jurídico que se escucha por todo estudioso del Derecho, desde la facultad al iniciar las clases de temas procesales, hasta quienes se han involucrado en controversias legales, o incluso, se trata de un concepto escuchado por las personas que accidentalmente tienen contacto con algún tema jurídico. De esta manera, en lo personal, después de estar involucrado en la materia fiscal y procesal contenciosa por algunos años, he visto que los conceptos básicos se parecen a las operaciones matemáticas aplicadas en álgebra, parecen olvidarse o, simplemente, se hacen a un lado cuando se resuelve o intenta dar solución a determinada cuestión.

La tarea jurisdiccional no es ajena a la problemática planteada, como es el concepto de *litis*, más si éste es mal utilizado o indebidamente interpretado, lo que implica que la sustanciación de los juicios conlleve a una irregularidad, sobre todo, se decidan en sentencia definitiva en forma equivocada.

Ante dicha circunstancia, percibo que el problema surge desde la definición y uso del concepto *litis*, por lo que el presente trabajo pretende establecer una pauta o, al menos, una noción en el Derecho Procesal Fiscal en sus diferentes instancias, ello para evitar la mala interpretación del concepto, lo que pudiera dificultar la defensa jurídica, como la resolución del problema planteado, por autoridades competentes en sus diversas instancias.

Son pocos los autores que realizan una definición o explican el concepto de *litis*, la mayoría se concentra en el concepto de "acción"; citando, por ejemplo, a Cipriano Gómez Lara², quien estableciera que, "es el derecho, la potestad, la facultad o actividad, mediante la cual un sujeto de derecho provoca la función jurisdiccional"; este concepto abarca varios géneros de diversas opiniones, el cual incluso puede tener tres significados: 1) sinónimo de derecho; 2) sinónimo de pretensión y de demanda; y 3) sinónimo de facultad de provocar la actividad de la jurisdicción.

En una postura similar, el doctrinario Sergio Francisco De la Garza³ fija que en un estado de Derecho, debe existir un control jurídico de la actividad administrativa, a fin de que las autoridades arreglen, diriman las actuaciones surgidas por ley, entre los particulares y las autoridades administrativas, con el propósito de evitar violaciones a derechos de toda persona, lo que está relacionado con el concepto previo de acción, esto es, la formulación de una demanda, haciendo valer un derecho.

De esta manera, se observa que el concepto de "acción" está relacionado con el inicio de un procedimiento jurisdiccional, que vela por el derecho o facultad de un particular de acudir ante un juez que resuelva sobre la pretensión planteada en la demanda.

Uno de los autores que establece la distinción entre *acción* y *litis*, es José Vizcarra Dávalos⁴, quien establece que el concepto de "acción" es un punto fundamental en cuestión procesal, pues para su ejercicio debe plasmarse en una demanda, y presentarse ante un órgano jurisdiccional competente, dando lugar al inicio del proceso, el cual deberá llamar formalmente al demandado, a fin de oponerse a la procedencia de la acción a través de excepciones, siendo el juez quien deba dictar sentencia, atendiendo la demostración de los hechos constitutivos de la acción como de las excepciones; reiterando, "el juzgador deberá absolver o condenar, propiciando la inconformidad del afectado del fallo".

Ante estos conceptos, Vizcarra Dávalos, puntualiza que los juzgadores deben observar, en todo momento, los bienes jurídicos reconocidos por ley, aplicando una solución de las cuestiones presentadas por las partes, por lo que el proceso tiene por objeto la decisión de una *litis* conforme a las normas del derecho

² Gómez Lara., Cipriano, *Teoría General del Proceso*, México, Oxford, 2015, p. 95.

³ De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2012 p. 840.

⁴ Vizcarra D., José, *Teoría General del Proceso*, México, Porrúa, 2013, pp. 94-95.

sustancial y en él intervienen, por lo menos, el actor, el demandado y el juez; es en esta pequeña parte, la mención del concepto de *litis*, planteándolo como los puntos formulados o bien, aportados por el actor y el demandado en un proceso jurisdiccional.

Con este pequeño, pero importante enfoque, es como puede señalarse el concepto de *litis, lato sensu*, como los puntos a resolverse que hayan sido planteados en la acción por el demandante y las excepciones propuestas por el demandado en el proceso jurisdiccional, recordando que es un concepto general, en todo juicio, en cualquier materia.

El Poder Judicial de la Federación ha establecido diversos criterios, citando lo relativo al procedimiento arbitral⁵, el cual prevé que la *litis* se define en la etapa inicial al tenor de lo planteado por la parte actora y la demanda, correspondiente a los puntos a definir en la controversia; por ello, las pretensiones planteadas sobre la materia de contienda, a fin de identificar a las partes las pretensiones a resolverse, no está lejos del concepto amplio previamente citado.

Quizá el criterio más trascendente para el tema en cuestión se generó por un Tribunal Colegiado de Circuito en materia Civil⁶, que contempló lo siguiente:

El concepto de *litis* que contienen los diccionarios no especializados en derecho lo derivan de lite, que significa pleito, litigio judicial, actuación en juicio, pero tales conceptos no satisfacen plenamente nuestras instituciones jurídicas porque no es totalmente exacto que toda *litis* contenga un pleito o controversia, pues se omiten situaciones procesales como el allanamiento o la confesión total de la demanda y pretensiones en que la instancia se agota sin mayores trámites procesales y se pronuncia sentencia, que sin duda será condenatoria en la extensión de lo reclamado y por ello, se puede decir válidamente que no hay *litis* cuando no se plantea contradictorio alguno. Luego, se deberá entender por *litis*, el planteamiento formulado al órgano jurisdiccional por las partes legitimadas en el proceso para su resolución; empero, se estima necesario apuntar, que es con la contestación a la demanda cuando la *litis* o relación jurídico-procesal, se integra produciendo efectos fundamentales como la fijación de los sujetos en dicha relación y la fijación de las cues-

⁵ Tesis I.3o.C.940 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, mayo de 2011, p. 1007.

⁶ Tesis I.6o.C.391 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 1835.

tiones sometidas al pronunciamiento del Juez. Lo expuesto es corroborado por Francisco Carnelutti, quien, al referirse al litigio, lo define como el conflicto de intereses, calificado por la pretensión de uno de los interesados y por la resistencia del otro. Es menester señalar que la *litis* del proceso moderno, o sea, la determinación de las cuestiones litigiosas, como uno de los efectos de la relación procesal, presenta notas características tales que, producida la contestación, el actor no puede variar su demanda, ni el demandado sus defensas, salvo algunas excepciones; por consiguiente, en términos generales, integrada la *litis*, las partes no pueden modificarla, y a sus límites debe ceñirse el pronunciamiento judicial [...].

De esta manera, dicho criterio viene a confirmar lo señalado en los párrafos previos, reiterando se trata del concepto en amplio sentido y a la gran mayoría de las materias donde se presenta la labor jurisdiccional o la solución de conflictos planteados, recordando que, en nuestro país, no existe la auto tutela, sino es necesario acudir a un tribunal para resolver las controversias.

Una vez establecido el concepto de *litis*, en un sentido general en atención a cualquier caso jurisdiccional, es necesario atender que, en la materia administrativa, las autoridades ejercen sus potestades a través de la emisión de actos, esto es, la aplicación del Derecho al caso concreto de las normas que prevén las obligaciones a seguirse por parte de los particulares, lo que se hace a través de un procedimiento para lograr el cumplimiento de obligaciones; prácticamente se traduce en la última voluntad de la autoridad a través de la determinación de las obligaciones incumplidas, como su sanción respectiva, traducéndose incluso en una liquidación consistente de una cantidad fija como multa.

Así es, a través del uso de las facultades previstas en las diversas normas orgánicas, como sustantivas, el hecho que las autoridades pueden tomar en cuenta ciertas medidas, como es la determinación de obligaciones y por ende su cobro, embargos y multas. En estos casos, tal como se plantea en la obra de Sergio Francisco De la Garza⁷, existe una fase de actividad administrativa, en la fase de planeación (aquellas actividades que se llevan a cabo para la toma de decisiones), fase de estudio y evaluación (etapa de diagnóstico para alcanzar los objetivos de la autoridad), fase de decisión (aquella que se relaciona para conseguir resultados congruentes),

⁷ Vizcarra D., José, *op. cit.*, p. 671.

fase de ejecución (la implementación de planes de las autoridades), fase de recaudación (aquella relacionada con el cobro que pudiera suscitarse), y la fase de administración (lo correspondiente al destino del cobro obtenido), menciona incluso una fase relacionada con la controversia del acto emitido.

Para el presente trabajo, debe destacarse que, seguido el procedimiento administrativo por parte de una de las diversas unidades o autoridad administrativa en el país, se emite una resolución definitiva, debiendo precisar sobre el tema, que un acto definitivo se puede considerar como el acto que pone fin a un expediente, resolviendo completamente sobre la cuestión planteada, o bien que decide sobre el mismo; incluso también puede hablarse que el concepto de acto o resolución definitiva se centra en aquella actuación que no admite un recurso legal en contra, o al menos que resulte de interposición obligatoria, lo que tiene eco en el Artículo 2o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo⁸, como el diverso 3o., último párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa⁹, en los que se expresa la segunda de las connotaciones dadas.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ocasiones, se ha pronunciado sobre el alcance del referido concepto de resolución definitiva, utilizando una tesis aislada¹⁰, en la cual se concluyó que había de considerarse la naturaleza jurídica del acto administrativo, la que debe constituir el producto final o voluntad definitiva de la autoridad, bien luego de un procedimiento o incluso como una manifestación aislada que no requiera de un antecedente, pero que pudieren generar afectaciones a los gobernados.

En estos términos, la actividad de las autoridades administrativas consiste en llevar a cabo procedimientos administrativos (diversas etapas o fases) que concluirán en la emisión de un acto o resolución, o bien, puede traducirse en aquella actuación que constituya la voluntad final (pese la existencia de un procedimiento

⁸ "Artículo 2o. El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa [...]".

⁹ "Artículo 3o. [...]"

Para los efectos del primer párrafo de este Artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa [...]"

¹⁰ Tesis 2a. X/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, febrero de 2003, p. 336.

previo) en donde se plasmarán todos y cada uno de los argumentos que haya analizado en el procedimiento, a fin de determinar una situación jurídica de los gobernados o particulares, sean personas físicas o morales, lo que se traduce en el principio de legalidad y, a su vez, en la debida fundamentación y motivación de los actos administrativos en general.

Desde esta perspectiva, la autoridad administrativa plasmará en la resolución que emita, todos los aspectos analizados, bien recabados dentro del procedimiento administrativo (facultades de comprobación), o bien, por el ejercicio de facultades de gestión al revisar el cumplimiento ordinario de las obligaciones de los particulares¹¹, aquí se destaca que en los actos definitivos, la autoridad debe plasmar todos los argumentos lógico jurídicos que el servidor competente recabó, con el propósito que la persona a quien va dirigido, y que será notificado, tenga conocimiento de todos los hechos y situaciones revisados, y que éste pueda plantear su defensa.

Por ello, la primera oportunidad que tiene el gobernado para formular su medio de defensa y así garantizar su derecho a audiencia, corresponde al recurso administrativo, la revisión que hace regularmente el área jurídica de la unidad administrativa emisora del acto, o el superior jerárquico del funcionario emisor, para que seguido el procedimiento del recurso, se emita un nuevo acto que decida sobre las pretensiones planteadas en el recurso, bien el desechamiento, sobreseimiento del recurso, confirmación de legalidad de la resolución o bien, la revocación del acto; para posteriormente, acudir al juicio contencioso administrativo, en el presente caso me enfocaré al ámbito federal, presentándolo ante una Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, incluso, existe la oportunidad de, en términos sencillos, brincar esa sede administrativa y acudir directamente a juicio, pues los recursos administrativos son optativos para los particulares.

Desde esta óptica, me atrevo a señalar que el concepto de *litis*, en el ámbito contencioso administrativo, es muy diferente a los diversos procesos jurisdiccionales mencionados, en la cual se busca que el demandante y el demandado, en igualdad procesal, se presenten ante el juez a fin de dirimir la controversia planteada a la par de las excepciones propuestas; lo que no ocurre en las disputas de los particulares con las autoridades (cuestiones contenciosas), pues bastaría que

¹¹ Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, publicada en la versión electrónica el viernes 6 de marzo de 2020.

el particular, ante una resolución definitiva en forma expresa, acuda ante la autoridad jurisdiccional, bien en sede administrativa o juicio, para fijar la controversia a dilucidar, en el caso, la unidad jurídica ante un recurso, o un(os) Magistrado(s) del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Esta idea surge desde el hecho que la autoridad ya ha plasmado su postura o voluntad final en el acto o resolución definitiva dirigida al gobernado, la cual está comprendida por los argumentos lógico-jurídicos que implicaron el actuar del funcionario emisor, lo que nos ocupa el concepto de *litis en stricto sensu*, en el ámbito contencioso administrativo.

¿Por qué esta concepción de *litis*? Prácticamente al atender que el acto impugnado por sí mismo, contiene todos los hechos y elementos considerados por la autoridad, conlleva al principio de presunción de legalidad¹², esto es, el acto es legal en tanto no se demuestre lo contrario por el particular en una controversia; es por ello, bastará que el particular presente su medio de defensa, a fin de analizar los puntos formulados por la autoridad en su resolución y los elementos aducidos por el interesado.

Esto se visualiza de mejor manera, en los casos de sede administrativa, tratándose de los actos de autoridades fiscales; conforme las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación se presenta ante la autoridad competente que emitió el acto; en el escrito o documento digital que se presente, deberá contener la precisión del acto que se impugna, los agravios que le cause, las pruebas y los hechos controvertidos, prácticamente con el plantea-

¹² Código Fiscal de la Federación: "Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Ley Federal del Procedimiento Administrativo: "Artículo 6o. La omisión o irregularidad de cualquiera de los elementos o requisitos establecidos en las fracciones I a X del Artículo 3o. de la presente Ley, producirá la nulidad del acto administrativo, la cual será declarada por el superior jerárquico de la autoridad que lo haya emitido, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso la nulidad será declarada por el mismo.

El acto administrativo que se declare jurídicamente nulo será inválido; no se presumirá legítimo ni ejecutable; será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto. Los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa. La declaración de nulidad producirá efectos retroactivos [...]"

miento de agravios se fijan los puntos a analizarse por la autoridad administrativa, comúnmente la unidad jurídica, sin necesidad que exista un emplazamiento de la unidad o el funcionario encargado de la emisión del acto o resolución, pues en términos de los Artículos 130 y 131, la autoridad que emita el pronunciamiento al recurso, solo se encargará de desahogar las pruebas ofrecidas y atender el plazo de emisión que no deberá exceder de tres meses, contados a partir de la interposición del recurso, pues luego de ello se entenderá como la confirmación del acto impugnado, o lo que se conoce como negativa ficta (el negar las pretensiones formuladas por el recurrente).

Por tal razón, es evidente que esta situación de sede administrativa rompe por completo el esquema dado sobre la *litis lato sensu*, pues no existe el emplazamiento o llamamiento de la autoridad emisora del acto recurrido, sino que la controversia a resolverse es entre la postura plasmada en el acto administrativo controvertido y los argumentos o razonamientos planteados por el particular en el recurso administrativo, sin mayores requisitos, lo que puedo asegurar, sucede en términos similares en un juicio de nulidad.

En lo que hace al juicio contencioso administrativo federal¹³, como todo procedimiento jurisdiccional, inicia con la presentación de la demanda del particular ante la Sala Regional competente por territorio y materia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, escrito que debe contener el acto o resolución administrativa que se duele el promovente, además de puntualizar los conceptos de impugnación en contra del acto demandado, siendo este un requisito propio de ley¹⁴ que

¹³ Es importante destacar la precisión realizada sobre “federal”, recordando que en diversas entidades federativas existen tribunales administrativos encargados de dirimir controversias entre los particulares como las unidades administrativas que integran la entidad federativa, como de sus diferentes municipios.

¹⁴ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

“Artículo 14. La demanda deberá indicar: [...] II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación [...].

VI. Los conceptos de impugnación [...]

Cuando se omita el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI, el Magistrado Instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Si se omiten los datos previstos en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda [...].”

no implica requerimiento previo por el Magistrado que instruirá el juicio; esto implica un requisito de mucha trascendencia, pues sin conceptos de impugnación no se tiene la causa de pedir, impidiendo que el Magistrado Instructor pueda llevar a cabo un proyecto sobre el acto planteado; de esta forma, es evidente que desde el momento que se plantea la demanda por parte del particular, el juzgador tendrá la noción de la parte del acto o incluso, la etapa del procedimiento que dio origen a dicha resolución, de la cual se duele y que debe ser materia de análisis en la sentencia que al efecto pueda llegar a emitirse, lo que constituye propiamente la *litis* a dilucidar.

Este concepto destaca en el Artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo¹⁵, al prever en primer término que la sentencia emitida por el Tribunal debe atender las pretensiones del actor formuladas en la demanda conforme lo señalo en la resolución impugnada, examinando en orden, aquellos argumentos que generen el mejor beneficio del demandante, atendiendo en todo momento solo las cuestiones planteadas en la demanda, de ahí que sobre importancia al tema el Artículo en cuestión, pues el principio de exhaustividad está vinculado con el concepto de *litis*, al requerir que el juzgador atienda las cuestiones planteadas por el actor, claro ello no implica que se dejen de analizar los hechos y pruebas planteados por la autoridad, sino que se busca limitar el análisis de los razonamientos planteados, respecto a los hechos indicados en el acto impugnado.

Dicho en otros términos, el juzgador se encargará de limitar el razonamiento del demandante, conforme los puntos que haya indicado el funcionario emisor del acto impugnado, sin atender más allá el argumento formulado y lo señalado

¹⁵ "Artículo 50. Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación [...]"

en el propio acto; la mejor forma de entender esto es con un ejemplo sencillo, como es la imposición de una multa.

Recordemos, tal como se ha indicado en párrafos previos, todo acto administrativo debe encontrarse fundado y motivado¹⁶; como parte de la fundamentación, el funcionario emisor debe plasmar los Artículos en los que se encuentre sustentada su competencia, principalmente la material y territorial, esto es, debe asentar, en primer lugar, los Artículos que establezcan la facultad ejercida (la posibilidad de determinar una multa) y los Artículos que fijen el lugar en que puede actuar (la delimitación territorial); adicionalmente, conforme al análisis efectuado por la autoridad, se indicarán los razonamientos que dieron lugar a la determinación de la multa, como son los hechos incumplidos por el particular y el precepto que señale la conducta infractora, como el numeral que prevé la sanción o multa correspondiente; en tales términos, conforme lo aquí señalado, existen cuatro posibles puntos a debatirse:

¹⁶ Precedente del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de rubro y texto: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De conformidad con el Artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, el deber de expresar con precisión el precepto jurídico aplicable al caso y por lo segundo, señalarse con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la autoridad haya tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables; es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Lo anterior es así, ya que cuando el precepto en comento dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y propiedades, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. Así, en forma específica, tratándose de actos impugnados en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado y motivado, es necesario que en él se citen: a) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en perjuicio de los particulares; b) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso específico; es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del destinatario del acto, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables y c) Las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en los supuestos jurídicos previstos por la norma legal invocada como fundamento".

1. La competencia material;
2. La competencia territorial;
3. Los hechos analizados por la autoridad, principalmente omisivos; y
4. El precepto que impone la sanción.

Por tal motivo, será la parte interesada (a quien se encuentra dirigido el acto) quien deberá establecer los razonamientos de los cuales se duele, fijando así la *litis*, esto es, si controvierte los cuatro puntos planteados, o solo aquellos sobre los cuales vea mejor beneficio, como son los hechos analizados y el precepto de imposición de la multa, por citar el ejemplo, pues aquellas cuestiones no debatidas, no serán materia de estudio por el juzgador.

De esta manera, es evidente el hecho que, desde la propia demanda, el juzgador tiene noción de la *litis* planteada, lo cual constituirá los puntos materia de análisis en un proyecto de sentencia, incluso ante la ausencia de la contestación a la demanda por parte de la autoridad; esta idea no es nueva, después de algunos años de laborar en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y de revisar en diversas ocasiones el contenido de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, advertí que se da un tratamiento muy importante a los conceptos de impugnación, siendo, como se indicó en párrafos previos, uno de los elementos trascendentales en el escrito inicial de demanda, pero adicionalmente al emitir la sentencia, deben analizarse las causales de ilegalidad, un sinónimo de conceptos de impugnación, agravios o argumentos de la parte actora, claro, no se menosprecian las excepciones dadas por la autoridad en las contestaciones, pero al analizar la demanda junto a las pruebas ofrecidas como desahogadas, y emitir el proyecto, se califican los conceptos formulados, situación que se reforzó con las palabras escuchadas el 16 de marzo 2017, en el "Seminario de Actualización, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo"; en las cuales el Magistrado Sergio Martínez Rosaslanda¹⁷ expresó, casi al final de su cátedra que, "*recibida la demanda se advierte cuál va ser el resultado, porque la litis se fija entre la resolución impugnada y la demanda, y entonces el asunto se puede resolver*"; lo que fortificó la idea propuesta.

¹⁷ La ponencia aludida, es consultable en la videoteca del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de la dirección electrónica: http://videoteca.tfja.gob.mx/videos/contencioso_2017/LFPCA_S-2.mp4.

La idea planteada por el Magistrado Rosaslanda, la relaciono con la figura de “dispensa de la instrucción”; lo que implica la existencia de criterio dictado previamente por el juzgador, esto es, ante la propia presentación de la demanda, se conoce el criterio emitido en un expediente similar, o al menos con los términos plasmados en el propio acto impugnado, reiterando, esto implica saber anticipadamente cómo resolver las pretensiones formuladas por el demandante, por lo que no se requiere formular la contestación por parte de la autoridad para adelantar el sentido del fallo, ante la existencia de un asunto similar o elementos ciertos en los argumentos que ya han sido analizados previamente.

Hasta este punto, habrá dudas o, incluso, la idea de ser innecesario que la autoridad formule contestación, pues bien, en principio podría decir que es cierto, no se requeriría de una contestación; sin embargo, el juicio contencioso administrativo federal da la oportunidad a todas las partes, respetando el principio de paridad procesal¹⁸, y que como se ha mencionado, en términos de los Artículos 16 y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ante la negativa formulada por la demandante, se arroja la carga probatoria para la autoridad demandada, por lo que será en la contestación cuando se ofrezcan y desahoguen las pruebas correspondientes, a fin de desvirtuar las negativas planteadas, razón de la importancia y trascendencia de generar la contestación a la demanda o la contestación a la ampliación¹⁹.

Estas mismas circunstancias se reflejan en el contenido de los Artículos 16 y 17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ante una negación expresa, realizada en el argumento, o bien, una negativa ficta, aquel silencio

¹⁸ Con el propósito de ilustrar el argumento, se cita el criterio adoptado por el Poder Judicial de la Federación, cuyo rubro corresponde al indicado como: “JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN EL ESTADO DE NUEVO LEÓN. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE LITIS CERRADA Y DE PARIDAD PROCESAL” En el cual, prácticamente se reconoce que dicho principio supone la proscripción para el juzgador de otorgar a alguna de las partes una posición más favorable respecto de la otra; por lo que debe sustanciarse un procedimiento en que se atiendan las pretensiones de la actora, como a los argumentos expuestos por la demandada, sin que el órgano de instrucción pueda perfeccionarlos mediante la introducción de nuevos aspectos, o concediendo a alguna de las partes oportunidades no otorgadas a la otra.

¹⁹ Tesis IV.1o.A.27 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 21, t. III, agosto de 2015, p. 2553.

de la autoridad, al no atender una petición formulada, es en tales casos cuando se requiere de la contestación de la autoridad a fin de allegar los elementos que se desconocen o se plantea no fueron difundidos por la autoridad, lo que genera la oportunidad de debatirlas en el juicio, pues fuera de ello, no existen mayores elementos o razonamientos que impliquen que la autoridad pueda o requiera formular su contestación, pues sonará muy repetitivo, pero el acto administrativo que constituya la resolución impugnada, debe tener todos los elementos necesarios que entrañen su propia defensa en juicio, de lo contrario se implicaría una mejora al mismo, en caso que la representación jurídica lo plantee en la contestación²⁰.

Por lo hasta ahora expuesto, el concepto de *litis* implica diversas aristas a revisarse, cuando puede implicar un tema sencillo, pero es el día a día, o la cotidianidad en que se realiza la actividad jurisdiccional, lo que hace que estos pequeños temas se dejen a un lado, incluso se compliquen ante los detalles que se han puntualizado, particularmente ante diversas negativas que se formulen por los demandantes.

Una vez aclarado el concepto, es importante señalar que entre los problemas más comunes que enfrenta el tema de *litis* es la integración de la misma en un juicio de nulidad, o definir el punto de *litis* al momento de resolverse un asunto jurisdiccional; suena sencillo decir que conforme al Artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el juzgador deberá analizar las causales de ilegalidad, podría decirse que cada concepto de impugnación empleado en la demanda debe ser analizado, muchas veces la redacción se vuelve sencilla al formular un argumento estructurado en cada concepto de impugnación, pero al no existir una forma determinada de redacción o planteamiento ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, este es uno de los casos que complica la identificación de las pretensiones.

Básicamente, puede ocurrir que en un concepto de impugnación, se formule más de un razonamiento de legalidad, situación que puede provocar que la *litis* formulada se malinterprete por los juzgadores, o sea resuelta en forma equivo-

²⁰ Tesis III.4o.A.6 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 1711. En dicho criterio se indica que si la demandada en su contestación, pretende justificar el acto impugnado, o introduce una cuestión que el actor en el juicio de nulidad no expresó en su demanda a través de sus conceptos de impugnación, el juzgador no está facultado para analizar tal planteamiento, pues existiría la variación de la *litis* efectivamente planteada.

cada con motivo de los diversos razonamientos formulados, situación que puede generar una resolución desatinada para alguna de las partes, o incluso que en la revisión por parte de un Tribunal de alzada sea dictada una ejecutoria en el sentido de conceder la revocación, por violación al principio de congruencia, esto es, que la *litis* se integró indebidamente, es decir, que el juzgador se avocó al análisis en forma incorrecta de los argumentos esgrimidos en la demanda.

Esta situación es, quizá, de las más comunes que se presentan, pues la *litis* no solo se trata de la correcta revisión y análisis de argumentos sostenidos en la demanda, sino como se ha indicado, al ofrecerse y desahogarse pruebas en la contestación, ampliación y contestación a la ampliación de la demanda, éstas se encuentran estrechamente relacionadas con los argumentos, de ahí que puedan complicarse o integrarse incorrectamente los puntos a analizar²¹ que, como se indicó en el presente trabajo, pese tratarse de un tema sencillo, puede olvidarse en el día a día, y complicarse por las incidencias ocurridas en la instrucción de juicios, o el desarrollo de sede administrativa, tratándose de los recursos administrativos.

Por ello, ante estas situaciones y como postura personal, es de suma importancia que las unidades administrativas, jurídicamente hablando, y los juzgadores, secretarios de acuerdo y Magistrados Instructores, realicen un completo análisis de los recursos y demandas a cargo, particularmente de cada uno de los conceptos de impugnación planteados en relación con las pruebas ofrecidas, incluso desglosarlos de ser necesario, para identificar cada argumento del promovente y no omitir su estudio o correlación con las pruebas ofrecidas y desahogadas, evitando así la formulación de nuevas demandas de nulidad o ejecutorias, tratándose de las sentencias definitivas con el propósito de establecer correctamente la *litis* pretendida.

Tampoco debe pasarse inadvertido que los servidores encargados de esta tarea jurisdiccional, deben estar abiertos a las nuevas ideas, quizás uno de los inconvenientes que pudieran surgir es el no aceptar o rechazar los razonamientos de los actores; claro no me refiero al rechazo explícito, recordando, se requiere que las autoridades analicen íntegramente los razonamientos, me refiero al caso de modificar o entender incorrectamente el argumento, bien aumentando, mejorando u omitiendo parte de las causales de ilegalidad, para calificar de una forma particu-

²¹ Tesis VII.2o.C.10 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, septiembre de 1995, p. 577.

lar los mismos, de ahí que se requiere mucho de la aceptación de nuevas ideas, evitando alterar la causa de pedir.

Así, pese a tratarse de un tema sencillo, el mismo a veces es olvidado, pues no existe mucho material doctrinal al respecto, pero como se ha puntualizado, suceden complicaciones en su desarrollo, particularmente su variación al proponerse la resolución a emitirse tanto en sede administrativa, como en juicio de nulidad, bien su omisión, o su mejora, lo cual no debería ocurrir, sobre todo, si se tiene la oportunidad de analizar cómo se integra la *litis* desde la presentación del medio de defensa.

De esta forma, se espera que algunos de los comentarios y argumentos plasmados en este trabajo sirvan para generar el desarrollo del tema de *litis*; sobre todo evitar los problemas que se generan al plantear algún argumento en recurso o demanda, pues la propuesta de razonamientos sencillos y claros, ayudará mucho a evitar la interpretación; máxime otorgar una herramienta para los servidores encargados de analizar el medio de defensa, desde la presentación del recurso o demanda, confrontando con el acto impugnado, lo que implicará adelantar un poco el análisis de la resolución definitiva, claro no siempre sucederá así, pues habrá que esperar y sustanciar la instrucción y el desahogo de pruebas ofrecidas por las partes.

FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliográficas

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2012.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, México, Oxford, 2015.

TREVIÑO GARZA, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, México, Porrúa, 2018.

VIZCARRA DÁVALOS, José, *Teoría General del Proceso*, México, Porrúa, 2013.

2. Informáticas

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/Tesis.aspx>.

<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/>.

Videoteca. 200.94.19.138/videoteca_cesmdfa/.

3. Legislativas

Código Fiscal de la Federación, vigente a junio de 2020.

Código Federal de Procedimientos Civiles, vigente a junio de 2020.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente a junio de 2020.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo, vigente a junio de 2020.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente a junio de 2020.

LA TELEOLOGÍA DEL DERECHO ADMINISTRATIVO PARA EL JUICIO EN LÍNEA 2.0 DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Alfredo DELGADILLO LÓPEZ¹

*A César Delgadillo y Leticia López,
quienes me enseñaron a leer.*

SUMARIO

I. Introducción. II. Notas generales sobre la teleología del Derecho Administrativo. III. La Justicia en Línea. IV. Crónica del Juicio en Línea del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. V. Conclusión. VI. Fuentes de información.

RESUMEN

La nueva realidad generada por la pandemia de la Covid-19 aceleró el uso de tecnologías en el mundo jurídico. La masiva y acelerada comunicación mediante Internet entre funcionarios de tribunales, abogados y personas diversas fue uno de los fenómenos más importantes, por lo que la implementación de Sistemas de Justicia en Línea accesibles, benéficos y garantistas de derechos fundamentales se convirtió en un imperativo, más para el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) por la naturaleza de su materia. Por eso, en este trabajo se estudia a lo que

ABSTRACT

The new reality generated by Covid-19 accelerated the use of technologies in legal sector. The massive and accelerated communication through the Internet between courts, lawyers and different people was. One of the most important changes, so the implementation of accessible e-justice systems that guarantee fundamental rights became an imperative, especially for the Court of Administrative Justice by the nature of its subject. For this reason, based on the teleology of Administrative Law, this paper studies the justice system of this Court, which pretends to be ready

¹ Adscrito a la Unidad Académica de Derecho de la Universidad Autónoma de Nayarit y a la Academia Mexicana de Derecho Informático. Miembro de la Asociación Latinoamericana de Derecho Administrativo.

pretende ser la impartición de justicia apta para este reto: el Sistema de Justicia en Línea 2.0 del TFJA a la luz de la teleología del Derecho Administrativo.

PALABRAS CLAVE

Derecho Administrativo. Justicia en Línea. Contencioso administrativo. Justicia. Era digital. Tutela judicial efectiva. Sistema de Justicia en Línea 2.0.

for this challenge: The Online Justice System 2.0.

KEY WORDS

Administrative Law. Online justice. Administrative contentious. Justice. Digital era. Judicial protection right. Online Justice System 2.0.

I. INTRODUCCIÓN

Para explicar este tema, es fundamental que el lector esté consciente de la llamada “infoxicación” acentuada en estos días tanto en lecturas como en *webinars*, pues constante y erróneamente se le han atribuido a la Justicia en Línea los fenómenos de la Cuarta Revolución Industrial que han desencadenado la transformación digital de la administración de justicia.

Es verdad que la época digital ya era uno de los retos más serios para el derecho en México, por lo que la nueva realidad sirvió como la ventana diáfana que evidenció la preparación del Estado ante este fenómeno. Dos de los derechos fundamentales de los que más se habló durante la pandemia del Covid-19 fueron el de la tutela judicial efectiva y el de acceso a la justicia, pues la sociedad temió que un principio histórico y mundial como la justicia quedara en un prolongado e incierto letargo. Así como las personas se aislaron sin saber cuándo podían salir con tranquilidad, los tribunales de justicia quedaron cerrados, muertos por dentro.

Es imposible que la legislación prevea todas las situaciones, más aún cuando se trata de tecnología, por lo tanto, estos retos que se vislumbraban pasaron a ser el eje central de los tribunales con el objetivo de que la impartición de justicia saliera de su “modo de espera”, por ende, se emitieron diversos acuerdos en donde el tema de Justicia en Línea en repetidas ocasiones era la portada en cualquier escenario jurídico. Así, se convirtió en el fenómeno al que funcionarios de tribunales y juzgados, litigantes y personas diversas tuvieron que acercarse para conocerlo y hacerlo un aliado.

Aunque desde hace una década, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo regulaba en su capítulo X el Juicio en Línea, este Sistema era obso-

leto para la actualidad y, más que ser una herramienta benéfica para la población, se convertía en un calvario debido a su lentitud, dificultad para utilizarlo y poca compatibilidad con dispositivos, por ende, fue imperativo actualizarlo, necesidad que se acentuó con la pandemia.

Con el fin de brindarles un servicio de calidad a los usuarios, garantizar tanto su derecho de acceso a la justicia como a la tutela judicial efectiva y cumplir con la teleología del Derecho Administrativo surge el Juicio en Línea 2.0 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

II. NOTAS GENERALES SOBRE LA TELEOLOGÍA DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

Es difícil conceptualizar algo nuevo, más aún cuando se trata de un fenómeno derivado de una ciencia social. Si al suscrito le pidieran definir al Derecho Administrativo con alguna frase novelesca, sin ninguna duda pensaría en la primera página de *Cien Años de Soledad*: “El mundo era tan reciente, que muchas cosas carecían de nombre, y para mencionarlas había que señalarlas con un dedo”². Por ende, los primeros administrativistas del mundo se enfrentaron a una compleja tarea en la que –parece– que después de dos siglos los profesores contemporáneos por fin se han puesto de acuerdo.

Durante la vida de esta disciplina, se les ha preguntado a los *ius administrativistas*, ¿qué es el Derecho Administrativo? Para responder, han surgido criterios que se han basado en los servicios públicos, algunos que se refieren al estudio jurídico del Poder Ejecutivo, los que se enfocan en la función administrativa y otros que parten del estudio de las normas administrativas. Con el objetivo de unificar opiniones, el profesor Luis José Béjar Rivera desarrolló un trabajo sobre la teleología del Derecho Administrativo, ya que, a su juicio, esta rama es una de las que más “resistencia ha presentado para adquirir una concepción universal”³. Además, critica la desatención de los administrativistas a este elemento, lo cual se ha reflejado en la desviación de poder y en una obscuridad para la buena administración, pues considera que es indispensable la uniformidad de criterios para estudiarlo y

² García Márquez, Gabriel, *Cien Años de Soledad*, Buenos Aires, Sudamericana, 1967, p. 1.

³ Béjar Rivera, Luis José, “El concepto de Derecho Administrativo: Una visión teleológica”, en Béjar Rivera, Luis José (coord.), *Derecho Administrativo. Perspectivas contemporáneas*, México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2010, p. 110.

llegar a un concepto que “no pague de ser funcionalista o acomodaticio a una realidad jurídica en concreto”⁴. Esto significa que conseguir una opinión homogénea que explique a esta rama del Derecho es complicado.

El jurista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez hizo una definición que representa un gran punto de partida para entender qué es el Derecho Administrativo; señala que es “la rama de la ciencia del Derecho que estudia los principios y las normas que regulan la organización y la actividad de la Administración Pública, los medios para realizarla y las relaciones que generan”⁵. Por su parte, el tratadista argentino Agustín Gordillo indica que es “la rama del Derecho Público que estudia el ejercicio de la función administrativa y la protección judicial existente contra ésta”⁶. Dicho lo anterior, es posible conocer *grosso modo* cuál es el significado y qué es lo que estudia esta disciplina; sin embargo, en este trabajo se reflexiona sobre su finalidad, es decir, para terminar la tarea falta responder a la siguiente pregunta: ¿para qué sirve el Derecho Administrativo?

Antes de responder, hay que subrayar la forma en que se van transformando el concepto y sus retos gracias a la cambiante realidad. Así, se ha pasado de Estado-Absolutista al Estado de Derecho donde nace el Derecho Administrativo, después se emiten normas administrativas, luego estas se van unificando y provocan que esta rama se separe del Derecho Privado; posteriormente se presentan desafíos ante la globalización, enseguida renace el interés por destacar la finalidad de esta disciplina y se delimita dejando a las personas como el centro del Derecho Administrativo y, así, surge el derecho a la buena administración. Ahora, aparece un nuevo escenario con la era digital.

En efecto, cada característica se ha convertido en un pilar para conceptualizar al actual Derecho Administrativo, pero, a juicio del autor de este trabajo, la finalidad de esta disciplina debe ser una pauta para orientar cualquier actividad e interpretación de los funcionarios administrativos, en este caso, lo concerniente al juicio en línea 2.0 del TFJA.

⁴ *Idem*.

⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo. Primer curso.*, 3ª. ed., México, Limusa, 2016, p. 59.

⁶ Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 9ª. ed., México, Porrúa-IIJ-UNAM, 2004, t. I, p. 141.

En ese sentido, para describir la finalidad del Derecho Administrativo y poder responder, ¿para qué sirve esta rama del Derecho?, sin duda hay que considerar y sumar los elementos citados a las reflexiones que presenta el precitado Doctor Béjar Rivera, quien escribe dos puntos ilustradores:

1. El Derecho Administrativo tiene un fin consistente en la tutela del Bien Común y la promoción de los derechos fundamentales, entendiendo la razón de ser de un balance entre el ejercicio del poder público, y el Bien Común y los derechos fundamentales⁷;
2. El Derecho Administrativo es en sí, la rama del Derecho Público que consagra las reglas sometidas a la ley y al derecho, con el fin de que la Administración Pública tutele el interés personal en su dimensión colectiva, es decir, el Bien común, y en concordancia en todo momento, no solo con la tutela, sino también con la promoción de los derechos fundamentales⁸.

Para cerrar este apartado, es preciso comentar que el Derecho Administrativo es una rama del Derecho Público que únicamente puede existir en un Estado de Derecho porque las relaciones jurídicas que rigen a los particulares no pueden aplicar en el mismo sentido a las relaciones entre estos y la Administración Pública, debido a que las partes poseen diversas naturalezas y necesitan a un juez especializado que decida imparcialmente sobre temas esencialmente benéficos para lo público, como el interés general, con el objetivo de combatir arbitrariedades y se desarrolle una buena administración que respete derechos fundamentales y afronte los retos de la globalización y, actualmente, la era digital. Por lo tanto, esta disciplina estudia: 1°. La estructura y actividad administrativa del Estado; 2°. Sus principios y normas que la regulan; y, 3°. Las relaciones entre Estado, servidores públicos y ciudadanos. Por ende, al tener a la teleología como un pilar, el Derecho Administrativo tendrá vigencia y será útil en esta época para enfrentar los señalados desafíos.

La finalidad del Derecho Administrativo siempre es la misma; sin embargo, es un problema para las personas y el derecho a la buena administración que se hable únicamente de manera esporádica sobre la teleología porque se va oscureciendo hasta perderse el sentido de esta disciplina. Sin este elemento, cualquier

⁷ Béjar Rivera, Luis José, *Fundamentos de Derecho Administrativo. Objeto, historia, fuentes y principios*, México, Tirant lo Blanch, 2012, p. 36.

⁸ *Idem*.

Sistema de Justicia en Línea de lo contencioso administrativo no tendría razón de ser.

III. LA JUSTICIA EN LÍNEA

En primer lugar, hay que remitirse a los Artículos 6o.⁹ y 17¹⁰ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); el primero regula tanto: a) el Derecho de acceso a las tecnologías de la información y la comunicación como el derecho de acceso al Internet; el segundo, b) el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva. Esto permite que, a grandes rasgos, se entienda a la Justicia en Línea desde dos ópticas, por una parte, que la función jurisdiccional se realice por medios electrónicos interrelacionados gracias a Internet y, por otra, la posibilidad para que las personas tengan la opción de decidir que una parte o todo el proceso se realice a través de los portales digitales de la institución que la imparte. En pocas palabras, realizar las etapas del proceso como un espejo de la realidad física.

Ahora, surgen estas preguntas: ¿si el Internet es lento o no hay, o si el sistema electrónico es inadecuado, es posible impartir justicia por medios digitales? Por otra parte, si en el Artículo 1o. de la CPEUM se menciona que un principio de los derechos fundamentales es que sean *universales*, ¿por qué no todos tienen Internet si el derecho al acceso a éste es universal?

Luego de estos planteamientos es obvio que se puede decir que hay dos problemas serios para la operación de la Justicia en Línea: 1°. La situación actual del derecho al acceso a Internet y; 2°. La escasa educación digital. Combatirlos exitosamente facilitará la implementación de un sistema amigable y el desarrollo de lo relativo a ciberseguridad.

Por lo tanto, el suscrito considera que los retos más relevantes para que este moderno modelo tenga una aceptable y favorable razón de existir es, en primer lugar, dirigir más recursos económicos hacia el diseño y ejecución de una política pública en la que se fije como objetivo principal hacer que las instalaciones

⁹ El Estado garantizará el derecho de acceso a ... los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el de banda ancha e Internet...

¹⁰ 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.

como antenas, cables, postes de luz, banda ancha, órbitas satelitales y el espectro radioeléctrico permitan contar con un Internet rápido en todas las regiones, verbigracia: zonas rurales y lugares recónditos. En fin, en tiempos de aislamiento preventivo obligatorio, si se vulnera el derecho fundamental al acceso a Internet, como consecuencia también se lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de acceso a la justicia.

El segundo desafío es que el órgano jurisdiccional implemente un sistema casi impenetrable a los ciberataques y que, además, sea fácil de utilizar para todas las partes. Con la finalidad de acercar al lector al análisis de este punto, se le invita a que se pregunte: ¿en cuántos actos jurídicos celebrados a través de Internet han participado mis conocidos o yo? ¿Cuántos contratos en línea celebro a la semana?... Es claro que lo hacen porque han ingresado a la dinámica digital, así que ya se han dado cuenta de algunas ventajas de las tecnologías; sin embargo, también muchas personas han sido afectadas de manera negativa por la insuficiente protección cibernética, pues aún es desconocido por gran cantidad de juristas y millones de ciudadanos el derecho de la seguridad de la información¹¹. En pocas palabras, lo más difícil y el reto más serio para los tribunales es blindarse en materia informática con el objetivo de que los usuarios de los mecanismos de Justicia en Línea no sufran vulneraciones a sus datos personales ni a la información de su expediente electrónico durante el proceso, por lo que es indispensable cuidarlos y controlar el acceso al sistema de justicia para que ningún pirata digital o *ciberusuario* interfiera en algún procedimiento.

Con el objetivo de implementar un juicio en línea exitoso, independientemente del órgano jurisdiccional, es necesario partir de ciertas pautas jurídicas e informáticas para que sea lo más completo, eficaz, eficiente y cumpla con la anhelada justicia pronta de forma electrónica, no solo en situaciones de aislamiento preventivo, sino cada que las personas así lo deseen ya sea por disminuir costos, ahorrar el tiempo de traslados, por comodidad o por considerar que es lo más

¹¹ Rama de la ciencia jurídica que “busca brindar seguridad y confidencialidad a la información que sea: sensible, reservada, privada, secreto industrial, secreto bancario, secreto profesional, secreto técnico, secreto comercial, secreto de fabricación, dato personal, entre otros”. Gómez Treviño, Joel, “Derecho de la seguridad de la información”, *Secure*, enero de 2012, <https://joelgomez.abogado.digital/derecho-de-la-seguridad-de-la-informacion/>.

conveniente y transparente. En este sentido, el jurista informático Julio Téllez indica:

1. El desarrollo de Internet y la sociedad digital... también conlleva determinados riesgos que suponen un reto para la seguridad, la privacidad y la confianza en el mundo digital, y que deben ser afrontados a través de medidas que garanticen los derechos y libertades de la ciudadanía¹²;
2. Proteger las libertades de Internet; el acceso a información precisa; posibilitar que la red sea un lugar cada vez más seguro...¹³;
3. Hay que trabajar en la implementación de sistemas de vigilancia que no sean intrusivos, responsabilizar a los gobiernos... por los posibles usos indebidos de la tecnología y lograr una cultura digital en la que se erradiquen las transgresiones a los derechos¹⁴.

Hay que destacar, concomitante con los cambios informáticos y jurídicos que se tengan que realizar, conviene capacitar a los integrantes de los órganos jurisdiccionales en la protección y garantía de derechos fundamentales compatibles con la era digital, pues, de nada servirá tener un novedoso Sistema de Juicio en Línea si, por una parte, estos carecen de las destrezas para su correcta aplicación y, por otra, los usuarios navegan en un sistema sinuoso.

Ahora bien, hablar de transformación digital de la administración de justicia es diferente a la Justicia en Línea. La primera abarca escenarios que ya no son utópicos, como la justicia algorítmica, el uso de tribunales para conflictos generados por Internet, uso de algoritmos para elegir a los operadores de justicia e, incluso, utilizar robots para que apoyen en la función jurisdiccional; por su parte, esta última consiste en realizar lo mismo que en un juicio ordinario o presencial, pero a través de un sistema electrónico.

La transformación digital de la administración de justicia es otra historia que no es contada en este trabajo.

¹² Téllez Valdés, Julio, *Los derechos digitales y la necesidad de su regulación*, México, Comité Editorial, 2020, pp. 19 y 20.

¹³ *Ibidem*, p. 41.

¹⁴ *Idem*.

IV. CRÓNICA DEL JUICIO EN LÍNEA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

1. Sistema de Justicia en Línea 1.0

El TFJA, en aquel entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), es el primer órgano en implementar la Justicia en Línea en México, así, el 12 de junio de 2009 es la fecha en la que surge el juicio en línea del TFJFA, tal y como lo establece el decreto respectivo en el Diario Oficial de la Federación¹⁵. Para su implementación fue necesario que el 24 de marzo de 2009, el Ejecutivo Federal enviara al Congreso la iniciativa correspondiente¹⁶; luego, el 15 de abril de 2009, la Cámara de Diputados aprobó tal dictamen; posteriormente, el 28 de abril la Cámara de Senadores también lo aprobó.

Sumado a las explicaciones presentadas en el apartado anterior, los profesores Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa concluyen que esta modalidad del contencioso administrativo “consiste en un sistema informático establecido por el TFJFA a efecto de registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento contencioso administrativo que se sustancie ante el propio TFJFA”¹⁷. Una vez más, un sistema que trata de realizar lo mismo que en la forma ordinaria, pero a través de una computadora; sin embargo, al no actualizarse, las ventajas se convirtieron en barreras ante la diversidad de requisitos obsoletos, como la operación a través de navegadores o equipos específicos

¿Con qué finalidad nace este sistema de justicia? La respuesta completa se encuentra en la Iniciativa de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹⁸. En aras de la concisión, lo más rescatable son los siguientes puntos:

¹⁵ Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 12 de junio de 2009, https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5094350&fecha=12/06/.

¹⁶ Gaceta Parlamentaria, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/mar/20090326-II-1.pdf>.

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Espinosa Lucero, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Segundo curso*, 5ª. ed., México, Porrúa, 2018, p. 354.

¹⁸ Gaceta Parlamentaria, *op. cit.*

1. Disminuir los rezagos en la impartición de justicia con el objetivo de generar mayor confianza de los ciudadanos frente a TEJFA;
2. Modernizar el sistema de justicia para lograr un marco normativo que garantice justicia pronta y eficaz
3. Provocar que más mexicanos tengan acceso a la justicia, teniendo como objetivo lograr que sea más expedita, eficaz, moderna y confiable para todos.

Para hacer posible su funcionamiento, el Artículo Tercero Transitorio del Decreto que le dio origen le indicó al TEJFA que debería realizar las acciones conducentes para que iniciara su operación a los 18 meses contados a partir del mismo 12 de junio de 2009¹⁹.

En atención a este llamado, se reformaron diversos Artículos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para indicar las medidas administrativas y técnicas que permitieran el adecuado funcionamiento; paralelamente se adicionó un capítulo en el que se implementa la modalidad de juicio en línea dentro de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y se agregaron los Artículos correspondientes que explicaron los conceptos referentes a este Sistema, así como el desarrollo del mismo. En este orden de ideas, se hicieron los cambios conducentes al Reglamento Interno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que en el Acuerdo G/SS/1/2009²⁰ se establece la finalidad de esta modificación que, en pocas palabras, consiste en establecer la normatividad que permitiera llevar a la práctica estas disposiciones de la mejor manera posible.

Para cumplir con estos objetivos fue necesario expedir los Lineamientos Técnicos y Formales para la Sustanciación del Juicio en Línea, en el E/JGA/16/2011²¹, donde se enfatizó sobre los requerimientos informáticos mínimos que permitieran utilizar esta herramienta de manera óptima. Fueron los siguientes: Procesador-1Ghz; memoria RAM-2GB; explorador de Internet- Internet Explorer 7 o Firefox

¹⁹ *Idem*.

²⁰ Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 13 de noviembre de 2009, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5119501&fecha=13/11/2009 (fecha de consulta: 18 de mayo de 2021).

²¹ Decreto Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 4 de mayo de 2011, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5188284&fecha=04/05/2011 (Fecha de consulta: 18 de mayo de 2021).

3.6.10; lector de PDFs-Acrobat Reader 8.0; ancho de banda libre por usuario-512 kb; no era posible acceder desde dispositivos móviles.

2. Sistema de Justicia en Línea 2.0

El 13 de octubre de 2020 es la fecha de nacimiento del Sistema de Justicia en Línea 2.0, tal y como se establece en el Diario Oficial de la Federación. Para su gestación fue necesario que la pandemia de la Covid-19 evidenciara todas las deficiencias técnicas y operativas del Sistema de Justicia en Línea 1.0, pues si en tiempos de normalidad las constantes quejas e insatisfacción en el costo-beneficio de éste eran frecuentes, en la cotidianidad de aislamiento preventivo obligatorio aumentarían exponencialmente. Así que, gracias a que el camino ya se había trazado con una década de anticipación, se facilitó reducir el margen de error con el objetivo de cambiar los reclamos por celebraciones. En pocas palabras, no es lo mismo implementar un sistema de justicia desde cero que uno con diez años de experiencia.

Además, con base en el Plan Estratégico 2010–2020²² del TFJA se emitió el Acuerdo E/JGA/42/2020²³, en cuyo considerando sexto se establece:

Que desde la emisión del Plan Estratégico 2010-2020 de este Órgano Jurisdiccional, se planteó como uno de los Objetivos estratégicos la implementación, puesta en operación y consolidación del Sistema de Justicia en Línea, considerando como ejes estratégicos; la implementación y puesta en operación de la plataforma aplicativa, tecnológica y funcional, así como la importancia de mantener actualizada la plataforma tecnológica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, lo que ha orientado el permanente esfuerzo institucional, que ahora se concretiza con la consolidación del Sistema de Justicia en Línea Versión 2, (SJLV2) como eje de todas las herramientas telemáticas que coadyuven a la impartición de justicia pronta y expedita, permitiendo a este Tribunal incorporarse a nuevas etapas de modernización y eficacia

Por lo tanto, tiene la finalidad de contar con un sistema actualizado en el que, gracias al surgimiento acelerado de nuevas tecnologías, como la diversidad de dispositivos, mayor banda ancha, más y mejores navegadores, aumento de cultura digital, sea factible optimizar los procesos de sustanciación del juicio contencioso

²² http://transparencia.tfja.gob.mx/cesmdfa/01/interna/2010_2020.pdf.

²³ https://www.tfja.gob.mx/pdf/secretaria_general_de_acuerdos/acuerdos_junta_gobierno/2020/E_JGA_42_2020.pdf/.

administrativo. Es decir, aprovechar las bondades de la tecnología para cumplir con el derecho a una justicia pronta.

Con el objetivo de lograrlo, el citado acuerdo determina los lineamientos técnicos para la sustanciación óptima de este Sistema: procesador-1.5 Ghz; memoria RAM-4 GB de RAM, explorador de Internet-Edge 564.51, Chrome 4183.102, Mozilla Firefox 564.51, Ópera 66.0; lector de PDFs - conforme al ISO 32000-1; ancho de banda libre por usuario-20 Mbps; para dispositivos móviles usar la aplicación oficial con Android 9, IOS 12²⁴.

También es menester subrayar las medidas de ciberseguridad que ha implementado el TFJA, compatibles para enfrentar los retos de la era digital, pues reúne el nivel de seguridad previsto en las normas ISO 27001, ISO 27017, ISO 27018²⁵. La primera, se ocupa del aseguramiento, la confidencialidad e integridad de los datos y de la información, así como de los sistemas que la procesan; la segunda, se encarga de los controles de seguridad de la información relacionadas con servicios en la nube y le solicita al proveedor de dicho servicio que proporcione información sobre la arquitectura y tecnología empleadas, así como de las medidas implementadas y; la tercera, se enfoca en la privacidad en los servicios de computación en la nube y en evaluar el riesgo e implementar controles para preservar la privacidad.

Para proteger más aún a la nube, el TFJA cuenta con un catálogo de controles de cumplimiento de *Cloud Computing* (C5), *Cloud Security Alliance* (CSA) y el estándar FIPS 140-2²⁶, los cuales son instrumentos que permiten que se cuiden física, lógica e integralmente tanto los datos como cualquier comunicación, al garantizar que únicamente las personas autorizadas puedan obtener la información, asimismo, se ajusta a lo establecido en el Artículo 63 de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados.

De esta forma, se demuestra que el TFJA en este Sistema no solo imparte justicia, sino que va más allá, al darles a los usuarios las herramientas para que sea más accesible, tengan confianza y utilicen esta vía, la cual, les servirá en su deseo de tener una justicia más transparente, alcanzable y expedita que en un juicio

²⁴ https://www.tfja.gob.mx/pdf/secretaria_general_de_acuerdos/acuerdos_junta_gobierno/2020/E_JGA_41_2020.pdf/.

²⁵ *Idem*.

²⁶ *Idem*.

tradicional. Y esto, al ser un acto pensado en el beneficio de la colectividad puede ser un ejemplo de juicio en línea a la luz de la finalidad del Derecho Administrativo.

V. CONCLUSIÓN

La realidad es que en el país hay una brecha digital que trae como consecuencia sistemas electrónicos obsoletos, analfabetas digitales (funcionarios y ciudadanos) y un utópico derecho al acceso universal a Internet, pero eso no es problema del TFJA. Lo que sí ocupa a este órgano es, primero, enterarse de lo anterior y, segundo, implementar y desarrollar un Sistema de Justicia en Línea que surja de la teleología del Derecho Administrativo para que las personas tengan una alternativa más que sea accesible en la defensa de sus derechos frente a la actuación de los poderes públicos.

La Justicia en Línea en el contencioso administrativo es distinta a la judicial, pues al estudiar la teleología del Derecho Administrativo, se entiende que debe ser un procedimiento completamente noble, con el fin de que sirva como herramienta a las personas para combatir arbitrariedades con mayor facilidad, también, que sea más amistoso, protector y se le complemente o apoye al ciudadano en el proceso cuando exista alguna deficiencia técnica jurídica o informática; por ejemplo: a) En el desahogo y presentación de pruebas digitales cuando no cumplan con el formato preestablecido por el tribunal para cargarlas o descargarlas, b) Problemas en la creación o utilización del código QR, c) Diligencias que por negligencia de los tribunales no sean adecuadas debido a un sistema de Internet defectuoso. En el contencioso administrativo estas cosas se admiten, en vía judicial difícilmente se presenta esta flexibilidad. Por eso en sede administrativa se acentúa que las tecnologías deben estar al servicio de las personas.

Un juicio en línea existe para potencializar el acceso a la justicia, sus componentes son: a) Derecho Administrativo, b) Tecnologías fáciles de usar y que potencialicen el acceso a otros derechos, c) Actividad de integrantes del TFJA tanto informáticos como juristas y, d) Derechos al acceso a la justicia y a la tutela judicial efectiva. En ese contexto, su finalidad debe de ser que estos cuatro elementos estén al servicio de las personas, es decir, un proceso electrónico accesible, sin tecnologías desconocidas por la colectividad, más rápido que el anterior al descargar o subir documentos, revisar expedientes, comunicarse con Magistrados; además, un espacio donde los juristas del TFJA no solo conozcan de Derecho, sino

de generalidades informáticas y trabajen de manera multidisciplinar con el resto de integrantes, se disminuyan los plazos en comparación con las demás modalidades del juicio contencioso administrativo y se sigan las pautas que busquen la impene- trabilidad a la base de datos del tribunal.

El Sistema de Justicia en Línea 2.0 del TFJA es compatible con la teleología del Derecho Administrativo. Ahora, todos estamos obligados a vigilar y exigir que esta combinación sea permanente.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

BÉJAR RIVERA, Luis José, "El concepto de Derecho Administrativo: Una visión teológica", en BÉJAR RIVERA, Luis José (coord.), *Derecho Administrativo. Perspectivas contemporáneas*, México, Porrúa-Universidad Panamericana, 2010.

BÉJAR RIVERA, Luis José, *Fundamentos de Derecho Administrativo. Objeto, historia, fuentes y principios*, México, Tirant lo Blanch, 2012.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Elementos de Derecho Administrativo. Primer curso*, 3ª. ed., México, Limusa, 2016.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, y ESPINOSA LUCERO, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Segundo curso*, 5ª. ed., México, Porrúa, 2018.

GARCÍA MÁRQUEZ, Gabriel, *Cien Años de Soledad*, Buenos Aires, Sudamericana, 1967.

GÓMEZ TREVIÑO, Joel, "Derecho de la seguridad de la información", *Secure*, enero de 2012, <https://joelgomez.abogado.digital/derecho-de-la-seguridad-de-la-informacion>.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 9ª. ed., México, Porrúa-IJ-UNAM, 2004, t. I.

TÉLLEZ VALDÉS, Julio, *Los derechos digitales y la necesidad de su regulación*, México, Comité Editorial, 2020.

2. Formales

Acuerdos de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Diario Oficial de la Federación.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados.

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Plan Estratégico 2010-2020 del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

LOS MEDIOS DE DEFENSA FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y EL T-MEC¹

Eduardo de Jesús CASTELLANOS HERNÁNDEZ²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Antecedentes.* III. *Medios de defensa frente a la administración pública.* IV. *El T-MEC.* V. *El impacto electoral.* VI. *Conclusiones y propuestas.* VII. *Fuentes de información.*

RESUMEN

A partir de los antecedentes y la descripción de los medios de defensa frente a la administración pública, así como de los medios de solución de controversias previstos en el T-MEC, se identifica el impacto en el Derecho Administrativo mexicano de las elecciones en Estados Unidos de América, al tener en cuenta una expresión coloquial –popular en México– para señalar aspectos de la relación bilateral entre ambos países.

ABSTRACT

Based on the background and description of the means of defense against the public administration, as well as the means of dispute settlement provided for in the T-MEC, the impact on Mexican administrative law of elections in the United States of America is identified, by considering a colloquial expression –popular in Mexico– to point out aspects of the bilateral relationship between the two countries.

¹ Una primera versión de este texto –que se mantiene íntegra, pero con adiciones– fue presentada durante el Seminario *Las elecciones en Estados Unidos y su impacto en el Derecho Administrativo Mexicano: ¿Pobre México, tan lejos de Dios y tan cerca de los Estados Unidos?*, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas y la Facultad de Estudios Superiores Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México, los días 6 y 7 de mayo de 2021.

² Profesor e Investigador. Doctorado en Estudios Políticos por la Universidad de París (Francia) y doctorado en Derecho por el Instituto Internacional del Derecho y del Estado (México). Obtuvo la Especialidad en Justicia Electoral por el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación (México). Ha realizado estancias de investigación posdoctoral en la Universidad de Alcalá (España) y en la Universidad de Colorado, Campus Colorado Springs (Estados Unidos de América). Es autor, coautor y/o coordinador de libros sobre Derecho Público, Privado y Social.

PALABRAS CLAVE

Administración pública. Medios de defensa. Tribunal administrativo. Libre comercio. T-MEC. Elecciones. Presidencialismo.

KEY WORDS

Public administration. Means of defense. Administrative court. Free trade. T-MEC. Elections. Presidentialism.

I. INTRODUCCIÓN

Antes de iniciar mi exposición durante los trabajos del seminario organizado por la Universidad Nacional Autónoma de México al que aporté la presente contribución, estimé oportuno destacar que el tema asignado a la Mesa 3, en la que me correspondió participar, era el mismo de todo el seminario que entonces nos reunía: “Las elecciones en Estados Unidos y su impacto en el Derecho Administrativo mexicano: ¿Pobre México, tan lejos de Dios y tan cerca de los Estados Unidos?”

La frase entre signos de interrogación que forma parte de la denominación del seminario es atribuida al general Porfirio Díaz³ –aunque don Nemesio García Naranjo⁴ la adjudicó a su vez a un sacerdote jesuita–, es una frase importante por-

³ Oaxaca, 1830-París, 1915. Héroe militar durante la guerra contra la intervención francesa y la lucha contra el emperador Maximiliano de Habsburgo que murió fusilado. Más tarde, después de dos levantamientos militares –el Plan de La Noria contra el presidente Benito Juárez y el Plan de Tuxtepec contra el presidente Sebastián Lerdo de Tejada–, finalmente llegó a la presidencia de la República donde permaneció durante treinta años, a través de sucesivas elecciones que siempre ganó; hasta que pactó su salida del poder con Francisco I. Madero –quien encabezó la insurgencia armada en su contra–, candidato derrotado en la última elección de Díaz y triunfador de la siguiente –convocada por el vicepresidente que subió a la presidencia para este efecto, conforme al Pacto de Ciudad Juárez–. Todos los historiadores de ese periodo coinciden que, con el gobierno de Porfirio Díaz, se inicia el México moderno, lo que se logra con la atracción de inversión extranjera para promover la construcción de ferrocarriles, la inicial industrialización y comercialización de sus productos –el Código de Comercio vigente fue promulgado por Porfirio Díaz–, y un crecimiento económico con estabilidad cambiaria frente al dólar. Sin embargo, las grandes desigualdades e injusticias sociales heredadas de la época en que México fue una colonia española, pero mantenidas con las nuevas formas de explotación, propiciaron una serie de levantamientos y enfrentamientos militares conocidos en la historia oficial como Revolución Mexicana de 1910. Las reformas jurídicas de este periodo de gobierno son descritas en el libro *Porfirio Díaz y el derecho. Balance crítico*, del que soy uno de los coordinadores y coautores.

⁴ Lampazos, Nuevo León 1883-Ciudad de México, 1962. Abogado, periodista, escritor, historiador, político, catedrático y académico mexicano. Diputado opositor al presidente Francisco I. Madero. Fue ministro de Instrucción Pública del gobierno del general Victoriano Huerta, quien derrocó y ordenó el asesinato del presidente Madero y del vicepresidente José María Pino Suárez. Desterrado en Estados Unidos después del

que enmarca uno de los grandes mitos con que la población en general resume nuestra relación bilateral con los Estados Unidos de América.

Pero, sobre todo, esta frase es más importante aún porque resulta muy útil a las élites gobernantes –independientemente del partido político de que se trate–, para justificar de tajo nuestra dependencia, nuestras terribles desigualdades sociales, en suma, nuestro atraso nacional.

Pues esta frase tiene la enorme ventaja –para las élites nativas– de identificar con claridad a un culpable de todos nuestros males nacionales y, al mismo tiempo, justificar la ineptitud, la corrupción y el autoritarismo con que hemos sido y seguimos siendo gobernados; única o principal razón por la cual México nunca ha podido resolver sus grandes problemas nacionales.

Una vez formulada esta reflexión que estimo de previo y especial pronunciamiento en un foro académico con este tema, entro en materia y me refiero a los medios de defensa frente a la administración pública mexicana que tenemos los administrados, contribuyentes, usuarios de los servicios públicos y, en general, toda persona física o moral que, en algún momento, y por alguna razón *administrativa*⁵, entre en conflicto con la administración pública federal, estatal o municipal.

Aunque la relación *administrativa* entre gobernantes y gobernados ha existido siempre, la solución de las controversias entre ambos resulta más o menos reciente.

En el caso de México, siempre habrá que recordar la *Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo*⁶ de la autoría de don Teodosio Lares⁷ –otro intelectual

derrocamiento de Victoriano Huerta, rechazó la oferta de Huerta para emprender una rebelión armada y reconquistar el gobierno de México. En 1923, tras nueve años de exilio regresó al país. Su segundo destierro transcurrió de 1926 a 1934 en que finalmente regresó al país para dedicarse al periodismo. Los datos anteriores aparecen en la Wikipedia; la anécdota sobre la frase fue reseñada por García Naranjo en un artículo periodístico.

⁵ Pongo énfasis en la naturaleza administrativa de dicha relación porque habitualmente la relación más conocida es la de representante-representado o gobernante-gobernado, como consecuencia de los procesos electorales, no obstante que la más permanente y observable es la de contribuyente obligado a pagar impuestos para recibir servicios públicos.

⁶ Aprobada por el Congreso de la Unión el 25 de mayo de 1853.

⁷ Aguascalientes, 1806-Ciudad de México, 1870. Abogado, filósofo y político fiel a la dictadura de Antonio López de Santa Anna, al Partido Conservador durante la guerra de reforma y al Segundo Imperio mexicano. Con Santa Anna fue Ministro de Justicia, Negocios Eclesiásticos e Instrucción Pública; con los Presidentes Félix María de Zuloaga y

conservador de su época, igualmente anatemizado como García Naranjo, por lo que me atrevo a citarlos también con el ánimo de romper con la intención oficial de dividir a los mexicanos en buenos y malos, en lugar de estudiarlos y comprenderlos en su contexto para sacar conclusiones útiles de su actuación–.

Don Ignacio L. Vallarta, Ministro Presidente de la Corte, declaró la inconstitucionalidad de la Ley Lares por violar el principio de división de poderes.

II. ANTECEDENTES

Pero el modelo francés del Consejo de Estado en el que se inspiró don Teodosio⁸, de alguna manera ha sobrevivido⁹ pues, hasta la fecha, en México, el contencioso administrativo es resuelto en primera instancia por un tribunal administrativo y no judicial, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa¹⁰ *jurisdicción administrativa* expresamente reconocida y regulada en la Constitución General. Al efecto, la Ley Fundamental establece:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXIX-H. Para expedir la ley que instituya el Tribunal 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 perjui-

Miguel Miramón fue Ministro de Justicia. Durante la intervención francesa fue Ministro del Tribunal Supremo de Justicia de la Regencia; durante el Imperio de Maximiliano de Habsburgo fue Presidente de dicho Tribunal y del Consejo de Ministros del Imperio. Al restaurarse la República se exilió durante algún tiempo en La Habana. Datos obtenidos de la Wikipedia.

⁸ Treviño Garza, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, 1997. Que aparece en la bibliografía de este artículo, se reproducen varios pasajes del libro *Lecciones de Derecho Administrativo* de Teodosio Lares, editado en 1852, que así lo demuestran.

⁹ Como una herencia más del Segundo Imperio.

¹⁰ Cuya Ley Orgánica fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 18 de julio de 2016.

cios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

El Tribunal funcionará en Pleno o en Salas Regionales.

La Sala Superior del Tribunal se compondrá de dieciséis Magistrados y actuará en Pleno o en Secciones, de las cuales a una corresponderá la resolución de los procedimientos a que se refiere el párrafo tercero de la presente fracción.

Los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su cargo quince años improrrogables.

Los Magistrados de Sala Regional serán designados por el presidente de la República y ratificados por mayoría de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo diez años pudiendo ser considerados para nuevos nombramientos.

Los Magistrados sólo podrán ser removidos de sus cargos por las causas graves que señale la ley.

Me refiero así al orden normativo federal, pero el mismo esquema se mantiene para el contencioso administrativo en el orden jurídico de las entidades federativas y de los municipios y alcaldías también desde la Constitución General. A este respecto la Carta Magna establece:

Artículo 116.

...

...

V. Las Constituciones y leyes de los Estados deberán instituir Tribunales de Justicia Administrativa dotados de plena autonomía para dictar sus fallos y establecer su organización, funcionamiento, procedimientos y, en su caso, recursos contra sus resoluciones. Los Tribunales tendrán a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública local y municipal y los particulares; imponer, en los términos que disponga la ley, las sanciones a los servidores públicos locales y municipales por responsabilidad administrativa grave, y a los particulares que incurran en actos vinculados con faltas administrativas graves; 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 Estatal o Municipal o al patrimonio de los entes públicos locales o municipales.

Para la investigación, substanciación y sanción de las responsabilidades administrativas de los miembros del Poder Judicial de los Estados, se observará lo previsto en las Constituciones respectivas, sin perjuicio de las atribuciones de las entidades de fiscalización sobre el manejo, la custodia y aplicación de recursos públicos...

La impugnación de las resoluciones de los tribunales administrativos ante el Poder Judicial de la Federación se realiza, según corresponda, mediante el proceso constitucional de amparo, regulado por los Artículos 103 y 107 constitucionales, o, a través del recurso de revisión previsto en el Artículo 104, fracción III, también de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

III. MEDIOS DE DEFENSA FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Puesto que más adelante me voy a referir al T-MEC, me veo obligado a describir, principalmente, el orden federal de la regulación de las materias administrativa y contenciosa administrativa.

Por lo tanto, señalo tres ordenamientos legales básicos en dichas materias: el Código Fiscal de la Federación –que regula el recurso de revocación y recurso de revocación exclusivo de fondo–; la Ley Federal de Procedimiento Administrativo –con el recurso de revisión–; y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo con diferentes modalidades o vías jurisdiccionales: tradicional, en línea, sumaria y juicio de resolución exclusiva de fondo, así como sus propios recursos de reclamación y revisión.

En realidad, los medios de defensa conocidos en general como *recursos administrativos*¹¹ existen también y son regulados en diversos ordenamientos legales cuando se presenta la relación directa entre la administración pública federal y sus administrados, pero que deben ser tramitados conforme a los principios establecidos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo¹².

¹¹ "... el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida. El recurso administrativo da, pues, origen a una controversia entre la administración y el administrado, de cuya resolución pueden conocer los tribunales" ... *El recurso administrativo en México*, p. 18.

¹² Determina y precisa el procedimiento administrativo la forma de actuación de la administración pública, o sea, al conjunto de actos articulados metódicamente con el

Dichos ordenamientos legales, reitero, son tan diversos como la administración pública misma. Por ejemplo, en materia de seguridad social tenemos el recurso de inconformidad regulado por la Ley del Seguro Social; el recurso de inconformidad ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; y el recurso de inconformidad ante el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Pero se tiene también el recurso de revocación en materia de comercio exterior. Sin dejar de tener presentes la queja y la recomendación ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, o bien, el recurso administrativo ante la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente. A continuación, se compila el fundamento legal básico correspondiente.

1. *Código Fiscal de la Federación*

Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación (Artículo 116).

El recurso de revocación previsto en este Capítulo podrá tramitarse y resolverse conforme al procedimiento especializado previsto en esta Sección cuando el recurrente impugne las resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y la cuantía determinada sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada (Sección Cuarta. Del trámite y resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo, Artículo 133-B).

2. *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*

Los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan

propósito específico de propiciar la intervención de quienes pueden participar en la conformación o impugnación de toda declaración de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, destinada a producir efectos jurídicos respecto de casos individuales específicos. Para ello, es preciso apegarse a un programa ordenado de actos concatenados a tal fin. El procedimiento administrativo sistematiza, por tanto, las actividades y formalidades que conducen a la expedición del acto administrativo, al igual que el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial, llevan a la creación de la ley y de la sentencia, Fernández Ruiz, Jorge, "La antesala del contencioso administrativo," *Justicia contenciosa administrativa*, p. 307.

un expediente, podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda (Artículo 83).

3. *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*

Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (*sic*), se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México se parte (Artículo 1o., parte inicial del primer párrafo).

4. *Ley del Seguro Social*

Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definiti o del Instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien proceder en los términos del Artículo siguiente.

Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos (Artículo 294).

5. *Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores*

En los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones, se podrá promover ante el propio Instituto un recurso de inconformidad.

El reglamento correspondiente determinará la forma y términos en que se podrá interponer el recurso de inconformidad a que se refiere este Artículo (numeral 52).

6. *Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas*

Si los interesados interpusieran el recurso de reconsideración, se tramitará éste y la Junta del Instituto dictará resolución definitiva, en que se ratificará, modificar o revocará la anterior, refiriéndose solamente a las cuestiones planteadas en el recurso y valorando las pruebas aportadas en el mismo o las ya existentes que hubieren sido impugnadas por los recurrentes (Artículo 199).

Las controversias que surjan sobre la aplicación de esta Ley, así como aquellas en que el Instituto tuviere el carácter de actor o demandado, serán de la com-

petencia de los tribunales federales, a excepción de aquellos asuntos que atendiendo a su naturaleza sean competencia de los tribunales locales (Artículo 214).

7. Ley de Comercio Exterior

El recurso a que se refiere este capítulo tiene por objeto revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada y los fallos que se dicten contendrán la fijación del acto reclamado, los fundamentos legales en que se apoyen y los puntos de resolución.

El recurso de revocación se tramitará y resolverá conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, siendo necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Las resoluciones que se dicten al resolver el recurso de revocación o aquellas que lo tengan por no interpuesto, podrán ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa mediante juicio que se substanciará conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal.

Las resoluciones no recurridas dentro del ámbito establecido en el Código Fiscal de la Federación se tendrán por consentidas, y no podrán ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (Artículo 95).

8. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

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 orientación, asesoría, consulta, representación y defensa legal, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos

Corresponde a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, entre otras atribuciones, “conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades” (Artículo 5o., fracción III).

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación (Artículo 5o., párrafo final)

9. *Procuraduría Federal de Protección al Ambiente*

La Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA) es un organismo administrativo desconcentrado de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT), con autonomía técnica y operativa. Su misión es procurar la justicia ambiental mediante la aplicación y cumplimiento efectivo, eficiente expedito y transparente de la legislación ambiental federal vigente, a través de la atención a la denuncia popular y mediante acciones de inspección, verificación, vigilancia y uso de instrumentos voluntarios. Garantizar la protección de los recursos naturales y el capital natural privilegiando el enfoque preventivo sobre el correctivo, así como las acciones de participación social.

Las atribuciones de la PROFEPA se encuentran en el Reglamento Interior de la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales¹³.

IV. EL T-MEC

Para incursionar en la otra parte de mi tema, regreso al comercio exterior, particularmente a los dos tratados más importantes que en materia comercial ha suscrito nuestro país: el Tratado de Libre Comercio para América del Norte y el T-MEC. Uno y otro con sus respectivos paneles de solución de controversias, es decir, mecanismos alternativos de solución de conflictos distintos de las vías administrativa, contenciosa administrativa y judicial.

Esta etapa corresponde a la política económica de apertura comercial que reemplazó al modelo de sustitución de importaciones, recomendado en su momento por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), por lo que fue llamado modelo *cepalino*. Se propuso entonces acelerar la industrialización nacional

¹³ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 2012.

mediante el cierre de las fronteras con medidas arancelarias y otras políticas públicas para favorecer a los productores nacionales.

En México, este periodo es conocido como el *desarrollo estabilizador*, que ciertamente favoreció la industrialización y la estabilidad del tipo de cambio frente al dólar. La nueva política, obligada por la globalización rampante de la economía mundial, impulsada por las metrópolis económicas, pero también por graves errores nacionales de gestión económica, se materializó, primero, con el ingreso de México al GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, por sus siglas en inglés) y, más tarde, con la firma del Tratado de Libre Comercio para América del Norte y una sucesión de tratados de libre comercio vigentes o actualizados.

La Ley de Comercio Exterior¹⁴ se distribuye en los nueve títulos siguientes: Disposiciones generales; Facultades del Ejecutivo Federal; Origen de las mercancías; Aranceles y medidas de regulación y restricción no arancelarias del comercio exterior; Prácticas desleales de comercio internacional; Medidas de salvaguarda; Procedimiento en materia de prácticas desleales de comercio internacional; Promoción de exportaciones; e Infracciones, sanciones y recursos.

Se tratan, éstas, de disposiciones legales aplicables sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

Es oportuno recordar que, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la tesis jurisprudencial P. XXVII/99, Novena Época, Registro digital 192867, en la que señala el siguiente criterio: "TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL" Ciertamente, este criterio tuvo que ser modificado en el caso de los tratados en materia de derechos humanos, a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011, con la que aparecen los criterios académicos y jurisprudencial de *bloque de constitucionalidad* y *parámetro de regularidad constitucional* en la doctrina mexicana.

El T-MEC, por su parte, es un nuevo acuerdo regional del siglo XXI, de alto estándar entre los gobiernos de Canadá, México y Estados Unidos de América, para apoyar el comercio mutuamente beneficioso que conduce a mercados más libres y más justos –pretendidamente, al menos–, y al robusto crecimiento económico en la región.

¹⁴ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de julio de 1993.

Los principales mecanismos del T-MEC para la solución de controversias se encuentran en los capítulos 10 –revisión de resoluciones definitivas sobre derechos antidumping y compensatorios; procedimiento de impugnación extraordinaria; salvaguarda del sistema de revisión ante el panel–; capítulo 14 –reclamaciones de inversiones existentes y reclamaciones pendientes–; y 31 –solución de controversias referentes a la interpretación o aplicación del Tratado–. Existen, desde luego, Reglas de Procedimiento, Código de Conducta –al que adelante me referiré– y Formularios de Procedimiento. Un día antes se abordó la cuestión de las controversias en materia de inversión, por lo que no abundé en este tema.

V. EL IMPACTO ELECTORAL

Para no incurrir en omisión, me refiero ahora a las elecciones en Estados Unidos de América y, consecuentemente, no podría ser de otra manera, también al proceso electoral en curso en nuestro país.

El sistema bipartidista norteamericano, en Estados Unidos, entregó el año pasado una nueva alternancia partidista en el ejecutivo federal. Ahora mismo, se dice, ya se vislumbran cambios en la composición de sus órganos legislativos federales hacia otra dirección en la próxima elección. Así es como funcionan las democracias.

Nosotros, en México, antes con un partido hegemónico, prácticamente único, y ahora un multipartidismo moderado con una reciente expansión en el número de partidos, pero también con la posibilidad de regresar al partido hegemónico, apenas vamos en la tercera alternancia partidista en el ejecutivo federal, desde que inició su vigencia la Constitución de 1917, hace poco más de cien años.

Lo que no deja de ser un avance, pues antes, desde que dejamos de ser una colonia, las alternancias de élites gobernantes ocurrían gracias a golpes militares, el asesinato del presidente, revoluciones o intervenciones extranjeras.

Ahora bien, el resultado de las elecciones intermedias del 6 de junio próximo ayudará a despejar las dudas sobre el futuro del nuevo régimen político anunciado como cuarta transformación de la República, cualquier cosa que se pueda entender por esto, que más bien parece el retorno al presidencialismo de antaño, pero reforzado con un discurso populista de derecha disfrazado de izquierdista, Roger Bartra¹⁵ *dixit*.

¹⁵ En el prólogo de *Regreso a la jaula. El fracaso de López Obrador*, Roger Bartra afirma: “En este libro trato de explicar de manera sencilla la compleja situación que vive México bajo la férula de un poder populista. ¿Cómo se pudo llegar a esta situación? ¿Bajo qué

O bien, esos resultados electorales nos dirán si nos encaminamos a regresar a la etapa inmediata anterior de gobierno dividido, es decir, sin mayorías legislativas ya sea calificada, en ambas cámaras, o absoluta, por lo menos en una¹⁶.

Para fortuna de nuestra democracia incipiente, la resolución del Instituto Nacional Electoral¹⁷, confirmada por el Tribunal Electoral¹⁸, evitará mantener la violación constitucional que implica el transfuguismo de los legisladores para armar mayorías legislativas por las que no votaron los electores.

Desde luego que tampoco podemos olvidar que el año siguiente podremos tener la consulta popular sobre revocación, o confirmación, del mandato presidencial; cuyo resultado se empieza a volver incierto para sus propios promotores.

clase de régimen estamos viviendo? ¿Qué sentido tiene la política del presidente? ¿Por qué se ha llegado a una situación desastrosa? ¿De qué manera es posible evitar el autoritarismo? Las preguntas brotan a cada paso y no es fácil encontrar respuestas. Mi punto de partida en estas reflexiones es la idea de que estamos ante un intento de restauración del antiguo régimen autoritario tal como existía en los años sesenta y setenta del siglo pasado. Pero tengo la firme convicción de que se trata de una restauración imposible: no puede ocurrir un verdadero regreso a la jaula. En consecuencia, México vive una coyuntura paradójica, atrapado entre un impulso por retroceder y una situación que lo impide. Ese pasado al que se quiere volver es imaginario, y el escenario político y económico global que rodea a México frena ese intento. La locomotora gubernamental que ha iniciado una temeraria marcha en reversa encontrará que ya no hay vías para el retroceso. Y todo esto ocurre en el trágico contexto de los destrozos brutales que está ocasionando la pandemia a la economía y a la sociedad. La pandemia ocasionada por el Covid-19 ha sido muy mal enfrentada por el gobierno, con gran imprudencia, lo que ha ocasionado que sus efectos malignos se hayan multiplicado”.

¹⁶ La coalición electoral que llevó a la victoria al Presidente de la República, convertida en la coalición parlamentaria que lo apoya, durante la LXIV Legislatura del Congreso de la Unión actualmente en funciones, tiene mayoría absoluta en ambas cámaras y mayoría calificada de dos tercios en la Cámara de Diputados, pero no así en la Cámara de Senadores. En 1997, el entonces partido dominante, *el Partido Revolucionario Institucional* perdió la mayoría absoluta en la Cámara de Diputados y en 2000 la Presidencia del país. El Partido Acción Nacional que ocupó la Presidencia de la República de 2000 a 2012 no obtuvo mayoría absoluta en ninguna de las cámaras federales.

¹⁷ El 19 de marzo de 2021 el INE publicó un acuerdo para evitar la sobrerrepresentación en la Cámara de Diputados después de la elección del 6 de junio de 2021.

¹⁸ El 27 de abril de 2021, por unanimidad de votos, la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación confirmó el acuerdo del Instituto Nacional Electoral por el que estableció el mecanismo para la asignación de las curules de representación proporcional en la Cámara de Diputados, para evitar prácticas que pretendan evadir los límites constitucionales de sobrerrepresentación de los partidos.

Regreso a las elecciones en Estados Unidos, donde es habitual el gobierno dividido y me interrogo, para efecto del tema principal de mi exposición –medios de defensa y T-MEC– ¿qué tanto impacta?

Para todos los constitucionalistas y politólogos que han estudiado el presidencialismo en el mundo, el de los Estados Unidos de América es un presidencialismo puro o equilibrado¹⁹.

Es decir, donde funcionan los frenos y contrapesos propios de las constituciones democráticas –de las que la de Estados Unidos fue y sigue siendo la primera–.

No como en México, donde el Presidente es el primero en inutilizar frenos y contrapesos, secundado desde luego por su mayoría legislativa, mediante violaciones constitucionales expresas y puntuales. Un día anterior en el mismo seminario, la doctora Margarita Palomino fue pródiga en ejemplos de violaciones constitucionales con las leyes en materia de energía.

Añado otro, el reciente Artículo décimo tercero transitorio del decreto relativo a las leyes de la reforma judicial, por cierto, reforma que ni remotamente tiene un objetivo laboral, como alguien sostuvo en la sesión del día anterior.

Pero de cualquier forma hay un control democrático que el Presidente no puede eludir, los resultados de la elección intermedia que se avecina²⁰. Volveré a este punto más adelante antes de concluir.

En su estilo muy personal, durante la etapa de negociaciones del T-MEC, el entonces presidente Donald Trump amenazó o presionó con medidas arancelarias a cambio de concesiones que desde luego le fueron otorgadas y con creces.

¹⁹ Consultar: *El presidencialismo mexicano en la Cuarta Transformación*.

²⁰ A este respecto, Roger Bartra (obra citada) sostiene: “En las elecciones intermedias de este año se votará una nueva Cámara de Diputados y en 15 Estados habrá elecciones para elegir gobernadores, ayuntamientos y legisladores locales. Además, en 30 entidades se elegirán alcaldías, juntas municipales y ayuntamientos. El sistema de partidos se pondrá a prueba. Se comprobará si los partidos de oposición están tan debilitados como se ha pregonado y se verá si la fuerza del partido oficial es tan potente como sus dirigentes han presumido. Se podrán contemplar nuevas tendencias, conflictos y situaciones que reflejarán aspectos de la dinámica política que ahora no son visibles. Lo que se observará en estas elecciones del 6 de junio de 2021 es si el fracaso de la Cuarta Transformación, que dibujo en este libro, se refleja en los resultados”.

Por ejemplo, la Guardia Nacional –recién creada al inicio de esta cuarta transformación– fue convertida en un muro de contención de los migrantes centroamericanos en su ruta hacia los Estados Unidos, pero también de contención de los migrantes mexicanos.

Desde luego que el TLC tenía procedimientos de solución de controversias equivalentes a los que acabo de referir que tiene ahora el T-MEC, pero se optó por no acudir a esa vía.

El nuevo presidente de los Estados Unidos de América está en la etapa de diseño e implementación, entre otras muchas, de su política de comercio exterior.

El Presidente de la República Mexicana, por su parte, formalmente continúa con las políticas públicas del modelo de apertura comercial –recordemos que su mayoría legislativa en el Senado ratificó²¹ el T-MEC que él suscribió²² e incluso viajó a Washington²³ para agradecerle personalmente a Donald Trump haberlo suscrito– aunque sean políticas públicas ahora matizadas con decisiones de política interna que ponen en duda o, por lo menos, retrasan la eficacia de dicha apertura. En la anterior sesión del seminario también abundaron los ejemplos a este respecto.

Habitualmente se dice que la política exterior de los países es un reflejo de su política interior, pero la influencia del extranjero contribuye también a moldear la política interna. En una y otra, no es frecuente encontrar rupturas sino más bien continuidad y ajustes a los nuevos contextos y datos duros. Así es que cuando se avizoran rupturas es natural que suenen las alarmas y se busquen ajustes.

VI. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Ya me he referido a las etapas previa y posterior a las elecciones en Estados Unidos, así como al proceso electoral actual en México, de tal manera que puedo empezar a formular algunas propuestas a modo de conclusiones.

Las negociaciones entre nuestros países para ajustar o actualizar sus respectivas políticas comerciales están en proceso permanente. Del lado de Estados Unidos, es posible observar ahora el cambio de tono, pero exactamente la misma defensa de sus intereses comerciales frente a los nuestros. No creo que fuese posible esperar algo distinto.

²¹ En la sesión del 19 de junio de 2019. Las negociaciones terminaron en noviembre de 2018.

²² Las últimas modificaciones fueron suscritas en la Ciudad de México el 11 de diciembre de 2019.

²³ Los días 8 y 9 de julio de 2020.

En el caso de México, es posible esperar un cambio de tono, o la confirmación de las contradicciones actuales, a la luz de los resultados electorales venideros. Así es como debe funcionar la democracia, la mexicana concretamente.

De tal suerte que en el momento presente de nuestra relación bilateral resulta más importante la confirmación, la ruptura o el ajuste que pueda ocurrir como consecuencia de nuestros resultados electorales.

La ventaja estratégica que significa para México su colindancia geográfica con la potencia económica, hasta ahora, más importante del planeta, convertida en su momento y confirmada recién como nuestro socio comercial, sólo podrá aprovecharse si es que aprendemos –después de veintisiete años con tratados de libre comercio–, que aprovechar ventajas y colindancia depende de nuestras habilidades.

No solo como negociadores comerciales bilaterales o trilaterales, sino como productores, oferentes de bienes y servicios que concurren a los mercados externos, sobre todo al más cercano y al más grande, el de los Estados Unidos de América.

No hay fatalismo histórico en nuestra relación comercial bilateral con los Estados Unidos –como lo sugiere la frase atribuida a don Porfirio–, no puede haberlo; porque tampoco lo hay en otras materias de las relaciones internacionales ni en otras partes.

En Europa, por ejemplo, el siglo pasado, esos países protagonizaron dos guerras mundiales y hoy forman una Unión Europea con un gobierno común.

Reitero y concluyo, nosotros, una economía emergente –por calificarnos con indulgencia–, somos socios comerciales y vecinos colindantes de la mayor potencia comercial del mundo en toda la historia²⁴.

²⁴ En un artículo motivado por una fulminante declaración presidencial en contra del gobierno de los Estados Unidos, publicado, casualmente, al día siguiente de terminado el seminario universitario donde se presentó este trabajo, el columnista Armando Fuentes Aguirre Catón, publicó en su colaboración cotidiana en el periódico “Reforma” (8 de mayo de 2021, página editorial) lo que por su pertinencia y oportunidad ahora transcribo: “Difíciles son las relaciones entre dos vecinos cuando uno de ellos es rico y el otro muy pobre. Tal es el caso de Estados Unidos y nuestro país (aclaración para nacionalistas: Estados Unidos no es el vecino pobre). La nación débil que trata con la poderosa se ve en la situación del hombrecito que duerme junto a un elefante: incluso inadvertidamente el grandulón puede aplastarlo, o al menos quebrantarle los huesos y dejarlo dolido y lacerado. Por eso debemos pisar como sobre huevos –es decir andarnos con cuidado– en nuestro trato con el coloso del norte, si me es permitida esa ex-

En este contexto, nuestra prioridad debería ser aprovechar esta circunstancia para contribuir a resolver nuestros grandes problemas nacionales. Por ejemplo, sacar de la pobreza nada menos que a la mitad de nuestra población –y de ésta, a una buena parte de ellos, también, sacarlos de la pobreza extrema–.

Así es que nos estamos tardando en fortalecer las vías que existen ya, y en imaginar y construir nuevas, para afirmar y ampliar las ventajas de nuestra vecindad y sociedad comercial con los Estados Unidos de América; para aprovechar la sinergia que surja, pues, por lo que hemos visto, los mayores beneficiarios somos nosotros.

Sugiero, por lo pronto, traer a nuestra legislación nacional todos los conceptos del Código de Conducta que, en materia de solución de controversias, tenemos en el T-MEC; pues solamente hemos adoptado una parte para regular los asuntos contenciosos que surgen de nuestras relaciones comerciales internas frente a la administración.

presión inédita. Los países menores suelen desarrollar en su relación con los mayores una especie de hipersensibilidad que los hace ver ofensa o agravio ahí donde sólo hay un desliz sin consecuencias o una falta quizá insignificante al protocolo diplomático. Entonces esgrimen a manera de lábaros o grimpolas palabras de gran sonoridad como ‘soberanía’, ‘independencia’, ‘dignidad’, ‘autodeterminación’ y otras igualmente majestuosas y de muchos decibeles. Obviamente hay que cuidar que nadie nos sobaje o menosprecie en el campo de lo internacional, pero a fin de cuentas todo se reduce a lo económico, y los términos anteriormente mencionados no pertenecen al lenguaje de la economía. Decir eso no es cinismo o desparpajo: es sentido común, instinto de la conservación, realismo puro. Hemos de dar respeto y exigirlo, pero sin alardes que pongan en riesgo nuestra relación con el Tío Sam, señor que por las buenas suele ser afable, bonachón, y aún benevolente, pero que por las malas es bastante cabrón...”

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ÁNGELES GONZÁLEZ, Luis Darío, y RÍOS GARCÍA, Óscar Leonardo, *Formularios de Derecho Administrativo*, México, Tirant lo Blanch, 2021.

ÁVILA ORTIZ, Raúl, CASTELLANOS HERNÁNDEZ, Eduardo de Jesús, y HERNÁNDEZ, María del Pilar, *Porfirio Díaz y el derecho. Balance crítico*, México, UNAM-IIJ-Cámara de Diputados, 2015.

BARTRA, Roger, *Regreso a la jaula. El fracaso de López Obrador*, Debate, México, 2021.

CASTELLANOS HERNÁNDEZ, Eduardo de Jesús, *Análisis político y jurídico de la justicia electoral en México*, México, Tirant lo Blanch, 2021.

_____, *El presidencialismo mexicano en la Cuarta Transformación*, México, Universidad de Xalapa, 2020.

_____, *Técnica legislativa, control parlamentario y gobiernos de coalición*, México, Instituto Internacional del Derecho y del Estado-Editorial Flores, 2018.

FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge (coord.), *Justicia contenciosa administrativa*, México, UNAM-IIJ-Universidad de Guanajuato-Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Guanajuato-Asociación Internacional de Derecho Administrativo-Asociación Mexicana de Derecho Administrativo, 2012.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2000.

_____, *De lo contencioso administrativo. De anulación o de ilegitimidad*, 10ª. ed., México, Porrúa, 2001.

_____, *El recurso administrativo en México*, 6ª. ed, México, Porrúa, 2001.

OVALLE FAVELA, José, *Teoría general del proceso*, México, Oxford University Press, 2008,

TREVIÑO GARZA, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, México, Porrúa, 1997.

VALLS HERNÁNDEZ, Sergio, y MATUTE GONZÁLEZ, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2011.

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Comercio Exterior.

Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
Ley del Seguro Social.
Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
Ley Federal de Responsabilidad Ambiental.
Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.
Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos.
Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Defensa del Contribuyente.
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
Reglamento Interior de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.

3. Sitios de Internet

Cámara de Diputados.
Diario "Reforma".
Diario Oficial de la Federación.
Instituto Nacional Electoral.
Procuraduría Federal de Protección al Ambiente.
Procuraduría Federal de Protección al Contribuyente.
Suprema Corte de Justicia de la Nación.
Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
T-MEC.
Wikipedia.

USO DE MARCA EN EL SISTEMA MEXICANO

Fernando Raúl MURRIETA Y DE LA BRENA DÁVILA¹

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Concepto de marca.* III. *Uso de marca.* IV. *Referentes internacionales.* V. *Finalidades del uso de marca.* VI. *Obligación de comprobación de uso.* VII. *Sanción por no uso o uso incorrecto.* VIII. *Algunos casos de uso no comercial ni industrial.* IX. *Conclusiones.* X. *Fuentes de información.*

RESUMEN

El uso de marca, es un tema de estudio y debate recurrente en el ámbito tanto académico como práctico de la propiedad intelectual, la definición, el alcance de las hipótesis normativas previstas por las legislaciones nacionales de diversos países y su conceptualización derivado de las funciones de un signo distintivo son los cimientos del presente trabajo, encontrando que la valorización interpretativa de la concepción de uso de marca, es congénita a las funciones de los signos distintivos y que su uso, estudio y aplicación no puede disgregarse el uno del otro.

Resulta de sumo intereses el tratamiento y las decisiones judiciales que se abordan

ABSTRACT

The use of the trademark is a recurrent topic of study and debate in both the academic and practical fields of intellectual property, the definition, the scope of the normative hypotheses provided for by the national laws of various countries and their conceptualization derived from the functions of a distinctive sign is the foundation of this work, finding that the interpretive valorization of the conception of brand use is congenital to the functions of distinctive signs and that their use, study and application cannot be separated from one another.

The treatment and judicial decisions that are addressed in this work are of great in-

¹ Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho y Criminología de la Universidad Autónoma de Nuevo León, certificado por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual en diversos cursos, ha publicado múltiples artículos en materia de propiedad intelectual en revistas especializadas en la materia. Actualmente en proceso de titulación de la maestría en Derecho Procesal Constitucional por la Máxima Casa de Estudios del Estado de Nuevo León. Postulante en materia de Propiedad Intelectual y Derecho Administrativo. Contacto: raul.murrieta@legalexpriserfirm.com.

en el presente trabajo, mismos que otorgan una perspectiva comparada a nivel internacional del tema desarrollado, además de las opiniones doctrinales y la consecuente conclusión a la que se invita al lector a abordar desde un plano en que se tengan todos los elementos para conjeturar objetivamente el alcance, finalidad y naturaleza del uso de marca en el sistema jurídico mexicano.

PALABRAS CLAVE

Propiedad intelectual. Uso de marca. Caducidad de marca. Comprobación de uso de marca. Uso de marca en el Derecho Internacional comparado.

terest, which provide a comparative perspective at the international level of the developed topic, in addition to the doctrinal opinions and the consequent conclusion to which the reader is invited to address from a plan containing all the elements to objectively conjecture the scope, purpose and nature of the use of the trademark in the Mexican Legal System.

KEY WORDS

Intellectual property. Use of registered trademark. Expiration of a trademark. Trademark use comprobation. Trademark use in the International Law.

I. INTRODUCCIÓN

El presente artículo toma como punto de partida la funcionalidad de una marca, siendo la principal, la distintividad que ésta debe revestir respecto a las demás que se apliquen a productos o servicios similares, teniendo como premisa que al hablar de marcas y signos distintivos necesariamente debemos tener como vínculo a éstos un aspecto comercial o industrial, puesto que las marcas principal y primigeniamente se crearon para eso; una distinción comercial o industrial.

Ahora bien, el registro o inscripción de una marca ante la autoridad competente, trae un cúmulo de obligaciones, siendo la que interesa al presente artículo, la de comprobar su uso, esto por diversas situaciones, ya sea por el transcurso del tiempo o por una solicitud de un tercero que se sienta con legitimidad para solicitar tal comprobación.

En ese entendido, la comprobación de uso de marca no puede entenderse en forma somera o laxa, sino que la legislación, reglamentación, doctrina y jurisprudencia han trazado la senda de conceptualización de dicha figura jurídica, la cual es abordada y desarrollada en el presente trabajo. Mismo que expone los elementos fundamentales que comprende la figura jurídica de “uso de marca” enfocando su estudio a conceptualizar sus alcances y límites. Ya que, de conformidad con la

legislación aquí estudiada, no todo uso llano de algún signo distintivo puede ser considerado como un uso real y efectivo.

Máxime que existen organismos o personas jurídicas que solicitan registros marcarios sin tener entre sus funciones o sus pilares constitutivos la industrialización o comercialización de productos o servicios, resultando esto en figuras jurídicas que si bien pueden ser registradas no podrán comprobar un uso real y ajustado a las disposiciones legales aplicables.

II. CONCEPTO DE MARCA

Sin ahondar mucho en un tema y concepto que es de explorado derecho, pasaremos solo a recordar que la marca es todo signo perceptible² a través de los sentidos, siempre y cuando su representación permita determinar de forma precisa y objetiva el objeto de su protección. Además, la marca debe tener una función distintiva que la diferencie de productos o servicios de su misma especie o clase en el mercado.

La crítica que se comparte con el tratadista Justo Nava Negrete es respecto a que la ley no incluye en la definición la finalidad de la marca, es decir, que no dispone cuál es el objetivo de su existencia legal, a lo que el mencionado autor apunta: *“Es cualquier signo que permite distinguir los productos y servicios de otros iguales o similares cuya finalidad es ser colector de clientela.”*

En ese tenor, la finalidad de un signo distintivo es, precisamente que, gracias a su naturaleza distintiva, capta clientela respecto a productos o servicios similares, ya sea por su fuerza distintiva, su publicidad o bien, por algún elemento concerniente al producto o servicio que se traduce en un trato diferenciador en favor de su clientela. Pero no existe lugar a dudas que la finalidad de todo signo distintivo recae necesariamente en tener una mayor captación o retención de clientela.

Al respecto, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del Poder Judicial Federal en México estableció en una tesis donde se plasma la finalidad de los signos distintivos son las siguientes: *“... como funciones de una marca, están las de indicar la procedencia empresarial del producto o servicio,*

² Antes de la reforma a la Ley de la Propiedad Industrial de 18 de mayo de 2018, entrada en vigor el día 11 de agosto del mismo año; se entendía como marca todo signo *visible* incluyendo así, la posibilidad de registrar marcas que no solo pudieran ser perceptibles a través del sentido de la vista. *Cfr.* Artículo 88 de la Ley de la Propiedad Industrial, previo y posterior a la reforma.

su calidad y publicitar su eventual reputación e implicar en los consumidores una distintividad inherente o adquirida respecto de significados secundarios que se asocian a la marca”³.

Así entonces, de conformidad con el extracto de la tesis transcrita podemos concluir que las funciones de las marcas son:

- Indicar la procedencia del producto o servicio, la calidad de este;
- Publicitar el prestigio, renombre o alcurnia de la marca;
- Inducir en el público un significado que la marca ha adquirido a lo largo de su uso, el cual ya ha sido asociado con la marca.

Respecto al punto funcional de una marca, Nava Negrete realiza un estudio al respecto el cual concluye en seis funciones las cuales son:

- Procedencia u origen: Función que el autor relaciona con el *signa mercatorum*, la marca del comerciante, la cual servía para anunciar o exponer el origen comercial de los productos que se estaban adquiriendo;
- Garantía de calidad: Siendo esta la derivada de las funciones de distintividad y de procedencia;
- Función colectiva de clientela: Esta función atiende al hecho innegable mediante el cual, un producto penetra en el mercado y se arraiga en los consumidores, siendo así, la identificación por medio de la marca, un medio para la adquisición de clientes que buscan ciertos servicios o productos;
- Protección: Entiéndase como la función de advertir al consumidor de adquirir productos o servicios que no son legítimos, careciendo de la calidad, siendo de diversa procedencia, distinta naturaleza o cualquier factor que haga que el producto a adquirir no corresponda a los productos identificados con la marca legítima
- Publicitaria o económica: Esta función confiere a la marca un potencial de venta independientemente de la calidad o del precio del producto asociado, sino que solo se basa en su infraestructura mer-

³ Tesis I.4o. A.609, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, enero de 2008, p. 2793.

cadológica a efecto de adentrarse en la mente del consumidor y plantar una idea de asociación con la marca;

- Distintiva: Siendo la principal función de una marca, resaltar de entre los competidores de su mismo giro, servicios o productos en el mercado.

Como claramente se concluye; la marca se encuentra intrínsecamente ligada a una actividad comercial, máxime que todas sus finalidades son inherentes a dicho ámbito, al referir *uso de marca* debemos siempre tomar como premisas las funciones que tiene la misma, ya que su uso innegablemente está asociado con ellas.

III. USO DE MARCA EN MÉXICO

Ligado al ya conocido y expuesto concepto de marca, es menester tomar en consideración que la Ley de la Propiedad Industrial, en sus Artículos 128, 130 y 152; así como el relativo 62 del Reglamento de la respectiva Ley, establecen las obligaciones relacionadas al uso que su titular, o algún tercero autorizado, debe darle a ésta.

Así entonces, la obligación de uso de una marca registrada, la podemos encontrar primeramente en el Artículo 128 el cual insta las siguientes obligaciones:

- La marca deberá usarse en territorio nacional;
- Usarse tal como fue registrada o con modificaciones que no alteren su carácter distintivo;
- El titular de una marca deberá declarar ante el Instituto el uso real y efectivo de la marca. Dicha declaración se deberá presentar durante los tres meses posteriores, contados a partir de que se cumpla el tercer año de haberse otorgado el registro;
- Si el titular no declara el uso, el registro caducará de pleno derecho.

Primeramente, es dable analizar la porción "*la marca deberá usarse en territorio nacional*"; esto, *prima facie*, pudiera ser interpretado sin mayores complicaciones, no obstante, la palabra que añade una disyuntiva resulta ser: "uso"; misma que la Ley de la Propiedad Industrial ha dejado sin definición taxativa, dejando a los tribunales competentes su interpretación y aplicación. No obstante, la interpretación a que se llegue no puede realizarse de forma aislada, sino que debe ser siste-

mática y armónica en concordancia a los demás Artículos y normas que integran el sistema de propiedad industrial en México.

En tal razón, el Artículo 128 no puede ser interpretado de forma aislada, sino que debe tomar en cuenta, entre otros, el numeral 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial, mismo que, para lo que atañe al presente trabajo es relevante el siguiente fragmento: "*Para efectos de la Ley, se entenderá que una marca se encuentra en uso, entre otros casos, cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio*".

En tal virtud, no es baladí afirmar que el uso de marca se actualiza cuando, entre otros casos, los productos o servicios que la marca distingue han sido puestos en el comercio, se encuentran disponibles en el mercado del país en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio, o bien, es aplicada a bienes destinados a la exportación.

Esta cuestión del *uso de marca* fue ampliamente deliberada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 354/2011, la cual fue sustentada ante los criterios de los Tribunales Colegiados Cuarto y Séptimo, ambos en materia administrativa del Primer Circuito, misma que derivó en la jurisprudencia 2a./J. 17/2011 (10a.) en la cual, en uno de sus acápites, se asentó lo siguiente:

Por cuanto al uso de una marca, cabe señalar que, en concordancia con el Artículo 130 de la Ley de la Propiedad Industrial, antes transcrito, el reglamento de dicha ley en su Artículo 62, explica que una marca se encuentra en uso, cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentren disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio; y que también se entenderá que la marca se encuentra en uso cuando se aplique a productos destinados a la exportación; todo lo cual significa que cualquier persona que se dedique a la actividad industrial o comercial se encuentra en aptitud de explotar o usar una marca, sin que para ser usuario de un registro marcario necesariamente tenga que ser un industrial, comerciante o prestador de servicios, puesto que la marca también puede ser usada por

personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, a saber, comisionistas, fabricantes, productores, diseñadores, entre otros⁴.

Lo que queda claro con la transcripción del párrafo que integra la jurisprudencia de rubro "PROPIEDAD INDUSTRIAL. EL ARTÍCULO 87 DE LA LEY RELATIVA, NO INSTITUYE COMO REQUISITO PARA EL REGISTRO DE UNA MARCA QUE EL SOLICITANTE ACREDITE LA CALIDAD DE INDUSTRIAL, COMERCIANTE O PRESTADOR DE SERVICIO"; antes descrita, es que al hablar de uso de marca no ha de ignorarse ni interpretarse de forma aislada los Artículos relativos a la Ley de la Propiedad Industrial, sino que deben ser interpretados de forma sistemática con el relativo 62 del Reglamento concerniente a dicha Ley.

Pasando a la interpretación asentada por la Sala Especializada en Materia de Propiedad Intelectual y ratificada por el Pleno, ambos organismos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la cual, entre diversos criterios, nos interesa el contenido en la página 136, segundo párrafo, de la sentencia del expediente: 644/15-EPI-01-12/468/16-PL-09-04, resuelto en fecha 10 de agosto de 2016.

Ahora bien, como se precisó previamente, el Artículo 213, fracción XVIII de la Ley de Propiedad Industrial contiene el supuesto de infracción que se actualiza cuando se usa una marca registrada, sin el consentimiento del titular o sin la licencia respectiva, en productos o servicios iguales o similares a los que ésta aplique, sin que ello implique que deba sancionarse cualquier mención de la marca, sino sólo en aquellos casos en los que, no existiendo autorización, *los productos o servicios han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio*, siendo así que resulta infundado lo argumentado por la actora en cuanto a que dicho supuesto de infracción no admite excepciones, ya que por exclusión todas aquellas actividades que no impliquen un "uso" en los términos que han quedado definidos, tampoco pueden considerarse susceptibles de ser sancionadas con base en la hipótesis normativa que plantea la actora.

Dicha sentencia derivó en la jurisprudencia VIII-P-SS-19 sustentada por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. La cual, aunque no lo menciona, realiza

⁴ <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=23432&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2000266>.

una interpretación sistemática del Artículo 213, fracción XVIII, en correlación con el diverso 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial, ya que la parte subrayada en el fragmento supra citado dispone:

Párrafo de la sentencia 644/15-EPI-01-12/468/16-PL-09- 04	Artículo 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.
... los productos o servicios han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio...	Para efectos de la Ley, se entenderá que una marca se encuentra en uso, entre otros casos, <i>cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio.</i> También se entenderá que la marca se encuentra en uso cuando se aplique a productos destinados a la exportación.

Resultando meridiano que el texto de la sentencia, sin ser explícita, aporta una interpretación sistemática trayendo a colación el contenido normativo del numeral 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.

Por lo hasta aquí expuesto podemos ultimar que, al referir *uso de marca* necesariamente debemos atender a lo dispuesto por el Artículo 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial. Siendo que dicho numeral prevé los siguientes supuestos fácticos para actualizar sus hipótesis normativas:

- Que los productos o servicios que la marca distingue han sido puestos en el comercio;
- Cuando los productos o servicios que la marca distingue se encuentran disponibles en el mercado del país en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio;
- También se entenderá que la marca se encuentra en uso cuando se aplique a productos destinados a la exportación.

Además de las premisas planteadas por el numeral 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial, las características del uso de marca en el sistema jurídico mexicano se pueden resumir en los siguientes principios:

- Usarse en territorio nacional⁵;
- Usarse tal y como se registró o con modificaciones que no afecten su carácter distintivo⁶;
- Declarar un uso real y efectivo⁷;
- Si su uso es realizado por un tercero; debe existir un contrato de licencia que así lo estipule⁸;
- No usar la marca en los términos que estipula la Ley y el Reglamento trae aparejadas consecuencias jurídicas⁹.

IV. REFERENTES INTERNACIONALES

Por lo que respecta al referente internacional de las premisas concernientes a la obligación de uso de marca, tenemos que el Artículo 5o., sección C, apartados 1 y 2 del Convenio de la Unión de París¹⁰, indica lo siguiente:

1) Si en un país fuese obligatoria la utilización de la marca registrada, el registro no podrá ser anulado sino después de un plazo equitativo y si el interesado no justifica las causas de su inacción

2) El empleo de una marca de fábrica o de comercio por el propietario, bajo una forma que difiera por elementos que no alteren el carácter distintivo de la marca en la forma en que ésta ha sido registrada en uno de los países de la Unión, no ocasionará la invalidación del registro, ni disminuirá la protección concedida a la marca.

...

Como se puede visualizar, el Convenio de la Unión de París dispone la facultad para cada Estado parte de establecer la obligación de utilización de una marca, poniendo como único requisito o condicionante que la consecuencia por su "no uso", es decir, la "anulación" del registro solo puede ser declarada después de un plazo equitativo y sin que existan causas justificantes para la inactividad comercial o industrial de la marca.

⁵ Artículo 128 de la Ley de la Propiedad Industrial.

⁶ *Idem.*

⁷ *Ibidem.*

⁸ Artículo 92, fracción II y 130 de la Ley de la Propiedad Industrial.

⁹ Artículo 152 de la Ley de la Propiedad Industrial.

¹⁰ Firmado el día 2 de junio de 1934; aprobado por el Senado el 24 de diciembre de 1954; publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1955; entrada en vigor para México el día 4 de junio de 1955; promulgado el 18 de julio de 1955.

En cuanto al primer párrafo del Artículo 5o., sección C del Convenio citado, presagia la posibilidad, de los Estados Contratantes, de anular los efectos del registro de una marca como consecuencia de su falta de uso, el segundo acápite de dicho numeral, dispone la obligación de usar una marca previamente registrada sin alterar su carácter distintivo.

Por su parte, el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio, conocido por sus siglas en inglés, ADPIC¹¹, en su Artículo 19, sección 2 Marcas de Fábrica o de Comercio, dispone:

Artículo 19. Requisito de uso.

1. Si para mantener el registro se exige el uso, el registro sólo podrá anularse después de un período ininterrumpido de tres años como mínimo de falta de uso, a menos que el titular de la marca de fábrica o de comercio demuestre que hubo para ello razones válidas basadas en la existencia de obstáculos a dicho uso. Se reconocerán como razones válidas de falta de uso las circunstancias que surjan independientemente de la voluntad del titular de la marca y que constituyan un obstáculo al uso de la misma, como las restricciones a la importación u otros requisitos oficiales impuestos a los bienes o servicios protegidos por la marca;

2. Cuando esté controlada por el titular, se considerará que la utilización de una marca de fábrica o de comercio por otra persona constituye uso de la marca a los efectos de mantener el registro.

En ese orden, el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, resultante del Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Económicas Multilaterales, donde se adoptó el Acuerdo por el que se Establece la Organización Mundial del Comercio; determina la misma condición de mínimo tres años para “anular” un registro por su *falta de uso* a menos, claro, que se hayan presentado circunstancias que justifiquen la inactividad comercial de dicha marca. Cabe resaltar que el tratado *supra* citado no dispone obligación referente a usar la marca “tal y como fue registrada”.

¹¹ Firmado el día 8 de marzo de 2018, aprobado por el Senado el día 24 de abril de 2018, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de mayo de 2018, ratificado y vinculante para México desde 28 de junio de 2018, entrada en vigor internacional el 30 de diciembre de 2018, promulgado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de noviembre de 2018.

Respecto al Tratado de Asociación Transpacífico¹², TPP por sus siglas en inglés, no establece consideración alguna respecto al uso de marca como requisito para su registro o conservación de derechos, sino que solo menciona la obligación de los Estados para prohibir un uso de terceros no autorizados:

Artículo 18.20. Uso de Signos Idénticos o Similares.

Cada Parte establecerá que el titular de un registro de marca tiene el derecho exclusivo de impedir que terceros, que no tengan su consentimiento, utilicen en el curso de sus operaciones comerciales, signos idénticos o similares, incluidas las indicaciones geográficas posteriores, 11, 12 para productos o servicios que estén relacionados con aquellos productos o servicios, respecto de los cuales ha registrado la marca el titular, cuando dicho uso dé lugar a probabilidad de confusión.

En el caso del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos, se presumirá probabilidad de confusión.

Por su parte, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, en su Artículo 1708, puntos 3 y 8, establece:

Artículo 1708. Marcas

...

3. Cada una de las Partes podrá supeditar la posibilidad de registro al uso. No obstante, la solicitud de registro no estará sujeta a la condición de uso efectivo de una marca. Ninguna de las Partes denegará una solicitud únicamente con fundamento en que el uso previsto no haya tenido lugar antes de la expiración de un periodo de tres años, a partir de la fecha de solicitud de registro.

...

8. Cada una de las Partes exigirá el uso de una marca para conservar el registro. El registro podrá cancelarse por falta de uso únicamente después de que transcurra, como mínimo, un periodo ininterrumpido de falta de uso de dos años, a menos que el titular de la marca presente razones válidas apoyadas en la existencia de obstáculos para el uso. Cada una de las Partes reconocerá como razones válidas para la falta de uso las circunstancias surgidas independientemente de la voluntad del titular de la marca que constituyan un

¹² Firmado por México el 8 de marzo de 2018, aprobado por el Senado el 24 de abril de 2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de mayo de 2018, vinculante para México desde el día 28 de junio de 2018, entrado en vigor internacional el 30 de diciembre de 2018, promulgado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de noviembre de 2018.

obstáculo para el uso de la misma, tales como restricciones a la importación u otros requisitos gubernamentales aplicables a bienes o servicios identificados por la marca.

En ese tenor, el Tratado citado establece una tajante prohibición al establecer que la solicitud de registro no deberá condicionarse al uso efectivo de la marca. Agrega que ninguna de los Estados contratantes podrá negar una solicitud por el hecho de que la marca no ha sido usada en un período anterior de dos años.

Resulta claro que el sistema normativo internacional en materia de uso de marca sienta las siguientes premisas:

- El Convenio de la Unión de París menciona que: en caso de que fuese obligatorio el uso de marca, el registro no podrá ser anulado sino posterior a un plazo equitativo y solo cuando no justifique la omisión de uso
- El Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual establece: si para el registro se exige un uso, la marca solo podrá anularse después de un período ininterrumpido de tres años como mínimo, salvo que se demuestre que hubo razones que obstaculizaron dicho uso;
- Por lo que concierne al Tratado de Libre Comercio de América del Norte: asienta que una marca no puede estar sujeta a un condicionante de uso, no se podrá negar la solicitud de una marca so pretexto de no haber usado la marca solicitada.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha establecido en la sentencia del asunto C-2/00, de fecha 14 de mayo de 2002, en su apartado 16:

16. Basta señalar, a este respecto, que en una situación como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente, el uso de la marca no menoscaba ninguno de los intereses que pretende proteger dicho Artículo 5o., apartado 1. En efecto, dichos intereses no se ven lesionados en una situación en la que:

- un tercero menciona la marca en el ámbito de una negociación comercial mantenida con un cliente potencial, que es un profesional de la joyería;
- la referencia se efectúa con fines meramente descriptivos, para dar a conocer las características del producto ofrecido para la venta al cliente potencial, que conoce las de los productos que llevan la marca de que se trata;

- el cliente potencial no puede interpretar que la referencia a la marca indique la procedencia del producto.

El párrafo transcrito, hace una interpretación de lo que debe entenderse por uso de marca ya que el reclamo se centraba en las disposiciones del Artículo 5o., apartado 1 de la Directiva 89/104/CEE¹³, mismo que contempla el derecho de exclusividad traducido en que, el titular de una marca registrada y vigente tiene la facultad de prohibir el uso de cualquier signo idéntico o similar a la marca registrada aplicada a los idénticos o similares productos o servicios. Texto en extremo parecido a la fracción IV del diverso 213 de la Ley de la Propiedad Industrial:

Directiva 89/104/CEE	Ley de la Propiedad Industrial
<p>Artículo 5o. Derechos conferidos por la marca. 1. La marca registrada confiere a su titular un derecho exclusivo. El titular estará facultado para prohibir a cualquier tercero el uso, sin su consentimiento, en el tráfico económico: a) de cualquier signo idéntico a la marca para productos o servicios idénticos a aquellos para los que la marca esté registrada; b) de cualquier signo que, por ser idéntico o similar a la marca y por ser idénticos o similares los productos o servicios designados por la marca y el signo, implique por parte del público un riesgo de confusión, que comprende el riesgo de asociación entre el signo y la marca.</p>	<p>Artículo 213. Son infracciones administrativas: IV.- Usar una marca parecida en grado de confusión a otra registrada, para amparar los mismos o similares productos o servicios que los protegidos por la registrada;</p>

¹³ Primera Directiva 89/104/CEE del Consejo de 21 de diciembre de 1988 relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros en materia de marcas. Artículo 5o. Derechos conferidos por la marca.

1. La marca registrada confiere a su titular un derecho exclusivo. El titular estará facultado para prohibir a cualquier tercero el uso, sin su consentimiento, en el tráfico económico
a) de cualquier signo idéntico a la marca para productos o servicios idénticos a aquellos para los que la marca esté registrada;
b) de cualquier signo que, por ser idéntico o similar a la marca y por ser idénticos o similares los productos o servicios designados por la marca y el signo, implique por parte del público un riesgo de confusión, que comprende el riesgo de asociación entre el signo y la marca.

Ciertamente la legislación nacional no especifica que el uso deba ser “en el tráfico económico”, como sí lo hace la legislación de la Comunidad Europea, no obstante, la presente analogía nos servirá para entender la *ratio* del principio de especialidad en cuanto a la prohibición de un uso no autorizado de un signo similar o idéntico aplicado a productos o servicios similares o idénticos a los de la marca amparada. Ya que el espíritu del principio de especialidad no puede desligarse a las funciones de la marca, las cuales ya se han definido en el primer capítulo del presente trabajo; no obstante, se transcriben para una pronta referencia:

- Indicar la procedencia del producto o servicio, la calidad de este;
- Publicitar el prestigio, renombre o alcurnia de la marca;
- Inducir en el público un significado que la marca ha adquirido a lo largo de su uso, el cual ya ha sido asociado con la marca¹⁴.

Por su parte, Otamendi las enlista de la siguiente manera:

- Indicación de origen: Es decir, para identificar al fabricante, productor, comercializador del bien o servicio que se adquiere;
- Distinción de productos y servicios: Teniendo como objeto que el consumidor pueda elegir de forma rápida los productos o servicios que pretende consumir;
- Garantía: Consiste en garantizar una calidad uniforme de los productos o servicios;
- Publicidad: Siendo un nexo de íntima fuerza entre el consumidor y el prestador del servicio, comerciante o industrial que pone a disposición su marca, ésta debe tener una función de generar atracción o identificación con el consumidor de la misma¹⁵.

Así las cosas, la marca en particular tiene funciones inherentes al ámbito comercial, siendo imposible visualizar una fuera de este ámbito en atención a que el objetivo primordial de un signo marcario es precisamente distinguir los productos y servicios que oferta, entre los demás de su misma naturaleza en el mercado.

¹⁴ Tesis I.4o. A.609, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, enero de 2008, p. 2793.

¹⁵ Otamendi, Jorge, *Derecho de Marcas*, 7ª. ed., Buenos Aires, Lexis-Nexis-Abeledo Perrot, 2010. pp. 15 y 16.

Por lo que, carece de lógica imaginar un signo distintivo que pretenda distinguir servicios o productos altruistas, por ejemplo, ya que no engloba productos ni servicios, siendo esta clase de actividades desvinculadas al ámbito comercial, dada su naturaleza, origen y finalidad

Este criterio ha sido sostenido y reiterado por el ya citado Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, al resolver el asunto C-206/01, en fecha 12 de noviembre de 2002, mismo que dicta:

En efecto, el titular no puede prohibir el uso de un signo idéntico a la marca para productos idénticos a aquellos para los cuales se registró la marca si dicho uso no puede menoscabar sus intereses propios como titular de la marca habida cuenta de las funciones de ésta. Así pues, determinados usos con fines meramente descriptivos quedan fuera del ámbito de aplicación del Artículo 5o., apartado 1, de la Directiva, ya que no menoscaban ninguno de los intereses que pretende proteger esta disposición y, por tanto, no se incluyen en el concepto de uso a los efectos de dicha disposición (véase, por lo que se refiere a un uso con fines meramente descriptivos respecto a las características del producto ofrecido, la sentencia de 14 de mayo de 2002, Hölterhoff, C-2/00, Rec. p. I-4187, apartado 16).

El párrafo *supra* transcrito otorga un elemento a considerar al momento de valorar si un uso de marca afectó o no los derechos adquiridos por un titular de dicha marca, el cual consiste en que lesione o menoscabe sus intereses como titular de la marca, tomando en consideración las funciones de ésta.

Es de suma relevancia este aspecto, ya que, como se estableció en capítulos precedentes, el uso de una marca no puede valorizarse, estimarse o considerarse aisladamente a sus funciones, es decir, no podemos reclamar un uso de marca que no obstaculice o impida el desenvolvimiento y disfrute de las funciones de una marca registrada. En ese entendido, un reclamo por un uso no autorizado o una comprobación de uso que no siga las funciones de la marca será un uso o reclamo, según sea el caso, incompatible con el espíritu de la propiedad industrial, ya que la prerrogativa de exclusividad se encuentra intrínsecamente ligada a las funciones del signo marcario.

En ese mismo orden de ideas; la Sala III de la Cámara Civil y Comercial Federal del Poder Judicial de la Nación de Argentina ha asentado que, para reclamar un uso de marca no autorizado debe tener como motivo o consecuencia que

engañe al consumidor o un propósito que actualice una competencia desleal; “En la misma línea recientemente se ha decidido que para que el dueño de una marca pueda oponerse al uso de cualquier otra es preciso que ese uso pueda producir directa o indirectamente confusión, con el resultado de inducir a engaño a los consumidores, o que responda a un propósito de competencia desleal (Sala I, causa 10.624/08 D’Auro”, del 13/08/13).

En el asunto resultante del párrafo de la sentencia transcrita, el actor invocó como fundamento de sus pretensiones el Artículo 4o. de la Ley de Marcas y Designaciones No 22.362, mismo que dicta:

Artículo 4o. La propiedad de una marca y la exclusividad de uso se obtienen con su registro. Para ser titular de una marca o para ejercer el derecho de oposición a su registro o a su uso se requiere un interés legítimo del solicitante o del oponente

Donde el punto neural de debate resultó en la legitimidad que le asiste o no al titular de una marca contra un uso que no repercute en un ámbito comercial o competencial.

Ahora bien, por lo que respecta al Poder Judicial Peruano; la Corte Superior de Justicia de Lima, a través de su Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas de Mercado, ha establecido lo siguiente:

6. La parte demandante fundamenta su escrito de demanda en lo sostenido por el Dr. Carlos Fernández Novoa en su libro Fundamentos de Derecho de Marcas sobre el derecho al uso exclusivo que el titular tiene sobre su marca. No obstante, de la norma y la doctrina precitada, se infiere que la marca está en uso cuando ésta es aplicada por su titular o terceros autorizados sobre sus productos para distinguirlos en el mercado. Como señala Jorge Otamendi, la marca ya no indica necesariamente al fabricante, sino que su función esencial es la de distinguir los productos o servicios de que se trate en el mercado; lo cual se condice con el Artículo 166 al señalar que la marca está en uso cuando los productos que se pretende distinguir han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles bajo dicha marca. Más aún, en la doctrina citada por la demandante no se señala ni se desprende de ella que para que una marca esté en uso, su titular habría tenido que fabricar o mandar a fabricar los productos a los cuales ésta se aplica; por lo que se desvirtúa el argumento en comen-

tario. Además, la titular de la marca no es ya en muchos de los casos, quien fabrica los productos¹⁶.

En este caso, la Corte Superior de Lima no solo reconoce que la marca tiene como función esencial la de distinguir productos o servicios, sino que incluso excluye la obligación de comprobar la fabricación de los productos a los cuales se aplica la marca, reiterando que lo que protege la marca es el uso en el mercado.

En un mismo sentido, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en el Proceso 111-IP-2005, caso marca TWIST, precisó:

... no es suficiente el mero uso de la marca, sino que ha de mirarse la relación de éste con el propietario de la misma y con los productos (bienes y servicios) que él ofrezca, directamente o por quien tenga la capacidad de hacerlo. El uso de la marca deberá ser real y efectivo, de manera que no basta con la mera intención de usarla o con la publicidad de la misma, sino que el uso debe manifestarse externa y públicamente, para que sea real y no simplemente formal o simbólico. Si bien en algunos sistemas, actos como el de la sola publicidad del producto tienen la virtualidad de considerarse como manifestaciones del uso de la marca, en el régimen andino se considera que dada la finalidad identificadora de la marca con respecto a productos que se lanzan al mercado, el uso de la marca deberá materializarse mediante la prueba de la venta o de disposición de los bienes o servicios a título oneroso, como verdaderos actos de comercio.

Como se aprecia; el uso de una marca, en el sistema andino, atiende a la finalidad identificadora de ésta, identificación que radica en la venta o comercialización comercial de los productos o servicios a los que se aplica la marca, resultando esto en actos comerciales y no solo publicitarios o menciones llanas y aisladas de una marca. Esto es relevante atento a que las marcas suponen un intercambio oneroso de bienes o servicios.

Enmarcando aún más estas cuestiones, en el proceso 244-IP-2015, de fecha 21 de abril de 2017 se interpretó el uso de marca en los siguientes términos:

¹⁶ Distrito Judicial de Procedencia, Lima. Distrito, Lima. Instancia: Sala Superior. Órgano Jurisdiccional de procedencia, 26° JUZGADO CONT. ADM. SUB ESPEC. TEMAS DE MERCADO. Expediente de Procedencia: 8211-2013-0. Tipo de Resolución: Sentencia. Fecha de Resolución de Procedencia: 09/11/2015. Fallo: Carece de Objeto.

2.2. ¿Cómo debe interpretarse el Artículo 167 de la Decisión 486?, referido a: ¿Puede considerarse que existe un uso real y efectivo de un producto en el mercado cuando la venta de este ha sido realizada a un distribuidor o intermediario y no al consumidor final

De acuerdo a lo respondido en la pregunta anterior, para probar el uso de una marca, o se prueba la comercialización del producto (puesto en el comercio) distinguido por ella, o se prueba que dicho producto se encuentra disponible en el mercado (la oferta del producto en el mercado).

Como es claro; el uso de la marca, para el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina debe atender indudablemente a los siguientes aspectos:

- Debe existir prueba de comercialización, es decir, que el producto o servicio se encuentre a disposición en el comercio; y,
- Se compruebe la disposición en el mercado, es decir que exista una oferta comercial real, mediante la cual los consumidores puedan adquirir los productos o servicios a los que se aplica la marca.

Lo expuesto refuerza la línea con la que se ha venido desarrollando el presente trabajo; el uso de marca debe ligarse incuestionable a un uso que afecte a los consumidores o implique prácticas competenciales desleales.

V. FINALIDADES DEL USO DE MARCA

Conceptualizando la normativa en México, encontramos que existen diversas menciones o cuestiones que implican un *uso* de marca.

El Artículo 87 de la Ley de la Propiedad Industrial dispone que: "*Cualquier persona, física o moral, podrá hacer uso de marcas en la industria, en el comercio o en los servicios que presten. Sin embargo, el derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro en el Instituto*".

En dicha norma se prevé un uso de marca libre por cualquier persona, sea industrial, comercial o prestador de servicios. Condicionando su exclusividad al registro del signo ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Otro numeral que referencia el uso de un signo distintivo es la fracción XIX del numeral 90 de la Ley en la materia:

Artículo 90. No serán registrables como marca:

XIX. Los signos que sean idénticos o semejantes en grado de confusión, a un nombre comercial aplicado a una empresa o a un establecimiento industrial,

comercial o de servicios, cuyo giro preponderante sea la elaboración o venta de los productos o la prestación de los servicios que se pretendan amparar con la marca, y siempre que el nombre comercial haya sido usado con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de registro de la marca o la de uso declarado de la misma. Lo anterior no será aplicable, cuando la solicitud de marca la presente el titular del nombre comercial, si no existe otro nombre comercial idéntico que haya sido publicado.

Cabe resaltar de lo transcrito lo relativo a un uso del nombre comercial a efecto de constituir un obstáculo al registro de una marca que pretende ser registrada.

Ahora bien, el antepenúltimo párrafo del Artículo 90 dispone: “No será aplicable lo dispuesto por las fracciones I, II, III, IV, V y VI del presente Artículo, cuando la marca haya adquirido, para los productos o servicios para los cuales se solicita, un carácter distintivo derivado del uso que se hubiere hecho en el comercio”

En esta norma, cabe destacar que el legislador fue muy específico respecto al uso que debe realizar un signo a efecto de ser excepcionado de las fracciones I, II, III, IV, V y VI del Artículo citado, ya que precisa “... *derivado del uso que se hubiere hecho en el comercio*” no contempla el uso industrial o de servicios, circunstancia que, si bien no es el objeto a abordar en el presente trabajo, es conveniente mencionar que bajo una interpretación armónica con diversos Artículos de la misma Ley y su correspondiente Reglamento, puede vislumbrarse y tener una interpretación más incluyente respecto al *uso* de marca.

Tal y como se desprende de la lectura de la Ley de la Propiedad Industrial, el uso de la marca tiene múltiples facetas y objetivos que actualizan o excepcionan diversas hipótesis contempladas en la Ley en cita:

Uso declarativo.	Este uso es aquel que un usuario manifiesta en alguna solicitud de registro de un signo distintivo, podemos encontrarlo contemplado: fracción III del Artículo 113 ¹⁷ ; numeral 128 ¹⁸ y el Artículo 152, fracción III ¹⁹ .
Uso para adquisición de derechos	Este concepto se encuentra ligado a las fuentes de obtención de derechos respecto de un signo distintivo; ya que una de ellas es el uso previo del mismo. La misma Ley de la Propiedad Industrial prevé causas de anulación cuando se actualiza la hipótesis de uso previo; Artículo 151, fracción II ²⁰ . Así entonces, la Ley nacional prevé como fuente de derecho sobre un signo distintivo el uso de esta, sin resultar baladí recordar que el derecho de exclusividad solo se obtiene con el registro ²¹ . También existe una doctrina y figura en materia de Propiedad Industrial ²² aplicable a signos distintivos la

¹⁷ Artículo 113. Para obtener el registro de una marca deberá presentarse solicitud por escrito ante el Instituto con los siguientes datos: ... III. La fecha de primer uso de la marca en México o, en su caso, la mención de que no se ha usado. A falta de indicación se entenderá que no se ha usado la marca;

¹⁸ Artículo 128. La marca deberá usarse en territorio nacional, tal como fue registrada o con modificaciones que no alteren su carácter distintivo. El titular de una marca deberá declarar ante el Instituto, acompañando el pago de la tarifa correspondiente el uso real y efectivo de la marca. Dicha declaración se deberá presentar durante los tres meses posteriores, contados a partir de que se cumpla el tercer año de haberse otorgado el registro. Si el titular no declara el uso, el registro caducará de pleno derecho.

¹⁹ Artículo 152. El registro caducará en los siguientes casos: ... III. Cuando no se realice la declaratoria de uso real y efectivo en términos del Artículo 128 de esta Ley.

²⁰ Artículo 151. El registro de una marca será nulo cuando: ... II. La marca sea idéntica o semejante en grado de confusión, a otra que haya sido usada en el país o en el extranjero con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de la marca registrada y se aplique a los mismos o similares productos o servicios, siempre que, quien haga valer el mejor derecho por uso anterior, compruebe haber usado una marca ininterrumpidamente en el país o en el extranjero, antes de la fecha de presentación o, en su caso, de la fecha de primer uso declarado por el que la registró;

²¹ Rangel Medina, David, *Panorama del Derecho Mexicano. Derecho intelectual*, México, McGraw-Hill, 1998, p. 63.

²² Artículo 90...

No será aplicable lo dispuesto por las fracciones I, II, III, IV, V y VI del presente Artículo, cuando la marca haya adquirido, para los productos o servicios para los cuales se solicita, un carácter distintivo derivado del uso que se hubiere hecho en el comercio.

	cual, ha sido denominada distintividad sobrevenida o <i>secondary meaning</i> , misma que versa sobre el uso vehemente aplicado a un signo marcario de poca o nula fuerza distintiva, tendiente a describir el producto o servicio que presta, teniendo como resultado de ese uso una inminente distintividad reconocida por el público consumidor de la marca ²³ .
Uso para la conservación de derechos	La Ley de la Propiedad Industrial dispone hipótesis que tutelan uno de los objetivos del sistema de la propiedad industrial, el cual radica en que la comprobación del uso se sustenta en la premisa en que no puede otorgarse un registro que emule una estrategia monopólica implementada por un titular inactivo ²⁴ . Este equilibrio al derecho de exclusividad lo encontramos en los siguientes Artículos: 128 ²⁵ , 130 ²⁶ , 133 ²⁷ y 152, fracción III.

No será aplicable lo dispuesto por la fracción II, cuando la forma tridimensional haya adquirido un carácter distintivo del uso que se hubiere hecho en el comercio, entendiendo que no es admisible que la forma inherente a su naturaleza o funcionalidad adquiera distintividad.

²³ Otamendi, Jorge, *op. cit.*, p. 275.

²⁴ SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA (Sala Primera) de 16 de junio de 2015; asunto T-660/11, Polytetra GmbH, parte demandante, contra Oficina de Armonización del Mercado Interior (Marcas, Dibujos y Modelos) (OAMI), parte demandada, párrafo 66.

²⁵ Artículo 128. La marca deberá usarse en territorio nacional, tal como fue registrada o con modificaciones que no alteren su carácter distintivo. El titular de una marca deberá declarar ante el Instituto, acompañando el pago de la tarifa correspondiente el uso real y efectivo de la marca.

Dicha declaración se deberá presentar durante los tres meses posteriores, contados a partir de que se cumpla el tercer año de haberse otorgado el registro.

Si el titular no declara el uso, el registro caducará de pleno derecho.

²⁶ Artículo 130. Si una marca no es usada durante tres años consecutivos en los productos o servicios para los que fue registrada, procederá la caducidad de su registro, salvo que su titular o el usuario que tenga concedida licencia inscrita la hubiese usado durante los tres años consecutivos inmediatos anteriores a la presentación de la solicitud de declaración administrativa de caducidad, o que existan circunstancias surgidas independientemente de la voluntad del titular de la marca que constituyan un obstáculo para el uso de la misma, tales como restricciones a la importación u otros requisitos gubernamentales aplicables a los bienes o servicios a los que se aplique la marca.

²⁷ Artículo 133. La renovación del registro de una marca deberá solicitarse por el titular acompañando el pago de la tarifa correspondiente, declarando el uso real y efectivo de la marca.

Uso como excepción	Existen hipótesis en la Ley de la Propiedad Industrial que excepcionan el uso de una marca contra acciones legales en ejercicio al derecho de exclusividad que confieren los registros de signos distintivos, esto siempre y cuando su uso sea legítimo. Artículos 91, último párrafo ²⁸ ; 92, fracciones I, II y III ²⁹ .
--------------------	--

La solicitud se presentará dentro de los seis meses anteriores al vencimiento de su vigencia. Sin embargo, el Instituto dará trámite a aquellas solicitudes que se presenten dentro de un plazo de seis meses posteriores a la terminación de la vigencia.

Vencido este plazo sin que se presente la solicitud de renovación, el registro caducará de pleno derecho.

Los registros que se encuentren en el plazo de seis meses posteriores a la terminación de su vigencia, se considerarán como impedimento para el registro de un signo en términos de lo establecido por el Artículo 90, fracciones XVIII y XIX de esta Ley.

²⁸ Artículo 91. No podrá usarse ni formar parte del nombre comercial, denominación o razón social de ningún establecimiento o persona moral, una marca registrada o una semejante en grado de confusión a otra marca previamente registrada, cuando: ... Lo dispuesto en este precepto no será aplicable cuando el nombre comercial, denominación o razón social hubiesen incluido la marca con anterioridad a la fecha de presentación o de primer uso declarado de la marca registrada.

²⁹ Artículo 92. El registro de una marca no producirá efecto alguno contra:

I. Un tercero que de buena fe explotaba en territorio nacional la misma marca u otra semejante en grado de confusión, para los mismos o similares productos o servicios, siempre y cuando el tercero hubiese empezado a usar la marca, de manera ininterrumpida, antes de la fecha de presentación de la solicitud de registro o del primer uso declarado en ésta. El tercero tendrá derecho a solicitar el registro de la marca, dentro de los tres años siguientes al día en que fue publicado el registro, en cuyo caso deberá tramitar y obtener previamente la declaración de nulidad de éste, y

II. Cualquier persona que comercialice, distribuya, adquiera o use el producto al que se aplica la marca registrada, luego que dicho producto hubiera sido introducido lícitamente en el comercio por el titular de la marca registrada o por la persona a quien le haya concedido licencia. Queda comprendida en este supuesto la importación de los productos legítimos a los que se aplica la marca, que realice cualquier persona para su uso, distribución o comercialización en México, en los términos y condiciones que señale el reglamento de esta ley, y

III. Una persona física o moral que aplique su nombre, denominación o razón social a los productos que elabore o distribuya, a los servicios que presente, o a sus establecimientos, o lo use como parte de su nombre comercial, siempre que lo aplique en la forma en que esté acostumbrado a usarlo y que tenga caracteres que lo distingan claramente de un homónimo ya registrado como marca o publicado como nombre comercial.

<p>Uso de marca como ejercicio de derechos</p>	<p>El uso como ejercicio de derechos es aquel uso que se encuentra autorizado por la Ley de la Propiedad Industrial, ya sea ejerciendo un derecho de libertad comercial al utilizar una denominación de la cual no exista un derecho de exclusividad en favor de un tercero, como lo dispone el Artículo 87³⁰ de la Ley de la Propiedad Industrial.</p> <p>Igualmente, dentro de este marco de libertad, la Ley de la Propiedad Industrial, contempla como posibilidad fáctica que el solicitante de la protección de un signo distintivo o el titular de un certificado de registro pueda autorizar el uso por medio de licencias de uso de marca, circunstancia prevista por el arábigo 136³¹ de la Ley de la Propiedad Industrial.</p> <p>Uso que, en términos del diverso 141³², se considera efectuado por el titular del registro licenciado o en por el solicitante de una solicitud en trámite.</p>
<p>Infracción por uso no autorizado</p>	<p>De igual forma, se prevén hipótesis normativas que disponen lo siguiente: al usar una marca bajo ciertos factores, actualizan normas de sanción, las cuales se encuentran estipuladas en el diverso 213³³ de la multicitada ley.</p>

³⁰ Artículo 87. Cualquier persona, física o moral, podrá hacer uso de marcas en la industria, en el comercio o en los servicios que presten. Sin embargo, el derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro en el Instituto.

³¹ Artículo 136. El titular de una marca registrada o en trámite podrá conceder, mediante convenio, licencia de uso a una o más personas, con relación a todos o algunos de los productos o servicios a los que se aplique dicha marca. La licencia deberá ser inscrita en el Instituto para que pueda producir efectos en perjuicio de terceros.

³² Artículo 141. El uso de la marca por el usuario que tenga concedida licencia inscrita en el Instituto, se considerará como realizado por el titular de la marca.

³³ Artículo 213. Son infracciones administrativas: ... XIX. Ofrecer en venta o poner en circulación productos iguales o similares a los que se aplica una marca registrada, a sabiendas de que se usó ésta en los mismos sin consentimiento de su titular; XXI. Ofrecer en venta o poner en circulación productos a los que se aplica una marca registrada, después de haber alterado, sustituido o suprimido parcial o totalmente ésta; XXVI. Usar la combinación de signos distintivos, elementos operativos y de imagen, que permitan identificar productos o servicios iguales o similares en grado de confusión a otros protegidos por esta Ley y que por su uso causen o induzcan al público a confusión, error o engaño, por hacer creer o suponer la existencia de una relación entre el titular de los derechos protegidos y el usuario no autorizado. El uso de tales elementos operativos y de imagen en la forma indicada constituye competencia desleal en los términos de la fracción I de este mismo Artículo.

Uso obligatorio	La Ley de la Propiedad Industrial faculta al Instituto especializado en la materia a declarar el registro, el uso obligatorio, prohibir o regular el uso de marcas registradas o no para cualquier servicio o mercancía a petición de los organismos representativos o de forma <i>ex officio</i> cuando: i) el uso sea un elemento asociado a prácticas monopólicas, oligopólicas o de competencia desleal causando graves alteraciones en la producción, distribución o comercialización; ii) cuando el uso de la marca impida la distribución, comercialización o producción de determinados bienes o servicios y; iii) en los casos en los que un registro de marca empantane las actividades resultantes de una emergencia nacional ³⁴ .
Uso diluyente	La Ley de la materia, en su Artículo 153 ³⁵ , prevé la cancelación de un registro de marca cuando su titular ha consentido que se disuelva la distintividad de dicha marca, entiéndase esto como que el signo que conforma la marca ha sido usado de forma generalizada e indiscriminada por el público y por competidores, resultando una pérdida evocativa del origen de la marca. A esto la doctrina le conoce como dilución marcaria ³⁶ .

³⁴ Artículo 129. El Instituto podrá declarar el registro y uso obligatorio de marcas en cualquier producto o servicio o prohibir o regular el uso de marcas, registradas o no, de oficio o a petición de los organismos representativos, cuando:

I. El uso de la marca sea un elemento asociado a prácticas monopólicas, oligopólicas o de competencia desleal, que causen distorsiones graves en la producción, distribución o comercialización de determinados productos o servicios;

II. El uso de la marca impida la distribución, producción o comercialización eficaces de bienes y servicios, y

III. El uso de marcas impida, entorpezca o encarezca en casos de emergencia nacional y mientras dure ésta, la producción, prestación o distribución de bienes o servicios básicos para la población. La declaratoria correspondiente se publicará en el Diario Oficial

³⁵ Artículo 153. Procederá la cancelación del registro de una marca, si su titular ha provocado o tolerado que se transforme en una denominación genérica que corresponda a uno o varios de los productos o servicios para los cuales se registró, de tal modo que, en los medios comerciales y en el uso generalizado por el público, la marca haya perdido su carácter distintivo, como medio de distinguir el producto o servicio a que se aplique.

³⁶ Otamendi, Jorge, *op. cit.*, p. 229.

VI. OBLIGACIÓN DE COMPROBACIÓN DE USO

El uso de la marca tiene como obligación la comprobación de que dichos productos o servicios han sido puestos en el comercio del país o del extranjero, o bien, que la marca misma ha sido o es ostentada públicamente de manera continua o continuada; sin que eso suponga que tal uso tenga que probarse, literalmente, de día en día, pues eso sería una carga probatoria excesiva e innecesaria, siendo lo relevante, más bien, que se pruebe su uso de momento a momento, dentro de un determinado período, a partir del cual pueda advertirse una continuidad³⁷.

Ya que el uso de la marca no debe entenderse de forma llano o simple, sino que, el uso exige una actividad industrial o de comercio, por lo que el sistema de uso de marca no tutela la sola mención de la marca, sino que la inserción o uso de marca debe entenderse desde la perspectiva comercial o industrial, debiendo cumplir con la premisa supra descrita, tiene que ser un uso conforme a los modos y cantidad correspondientes a los usos y costumbres del comercio.

Usar una marca registrada implica que su propietario ponga a disposición del consumidor en territorio nacional el bien que fabrica o el servicio que provee, identificándolo con el signo que registró, a efecto de que éste lo distinga respecto de los demás bienes que se ofertan en el mercado. Ahora bien, generalmente, la manera en que se comercializa un producto o servicio en particular es definida, entre otros aspectos, por su naturaleza³⁸. Al respecto, el autor Jorge Otamendi³⁹, señala:

³⁷ Tesis I.18o.A.45 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 54, t. III, mayo de 2018, p. 2851, de rubro: USO ININTERRUMPIDO DE UNA MARCA. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL NO ES VIOLATORIO DE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA POR NO DEFINIR EL TÉRMINO "USO ININTERRUMPIDO", CUYO OBJETO Y ALCANCES, COMO CARGA PROBATORIA DE QUIEN PIDE LA NULIDAD DE UN REGISTRO MARCARIO, PUEDEN DESPRENDERSE DE UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA Y TELEOLÓGICA DE LA LEY.

³⁸ Tesis I.1o.A.117 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 22, t. III, septiembre de 2015, p. 2193. Al rubro dice: PROGRAMAS DE CÓMPUTO Y SOFTWARE. EL USO DE LA MARCA CON QUE SE IDENTIFICAN EN EL MERCADO ES SUSCEPTIBLE DE ACREDITARSE MEDIANTE LOS DOCUMENTOS QUE EVIDENCIEN LA COMERCIALIZACIÓN DE LA LICENCIA DE USO RESPECTIVA.

³⁹ Otamendi, Jorge, *Derecho de Marcas*, Buenos Aires, Lexis-Nexis-Abeledo Perrot, 2003.

La marca que debe ser usada es la que ha sido registrada, y tal cual ha sido registrada. Así, se ha decidido que el tribunal “debe confrontar las marcas como fueron pedidas y no en función del caprichoso uso que cada parte haga de marcas que no están registradas conforme a la ley”.

Sin embargo, no siempre la marca que se utiliza es idéntica a la que está registrada. Es habitual que se registre una marca puramente denominativa y luego se use con un tipo de letra especial. No hay duda de que esa leve diferencia en nada influye a los efectos del uso y de que se trata de la misma marca. Una interpretación contraria obligaría a registrar una misma marca en múltiples variantes. Esto no parece necesario si la diferencia es mínima. Desde luego que el titular tiene todo el derecho, y por lo general conviene, para una mejor eventual defensa de la marca, registrarla tal cual se usa.

...

Esto mismo han reconocido nuestros tribunales al sostener que el uso que exige la ley marcaria no presupone inexorablemente que la marca no pueda ser usada válidamente con otros agregados, ya sea gráficos o alfanuméricos, que la complementen y que contribuyan a distinguir modelos o variantes del producto identificado con ella, pero que no alteran el carácter distintivo de la marca.

VII. SANCIÓN POR NO USO O USO INCORRECTO

En ese orden, la sanción por no uso o uso incorrecto es una imposición contenida en la Ley de la Propiedad Industrial, aplicada en contra del propio titular del registro, pena que se traduce en la pérdida de todos los efectos legales del certificado de registro de marca. Esto se encuentra contemplado en la Ley en cita.

Esta penalización se justifica y es consecuencia propia del derecho exclusivo que la Ley le confiere al titular, pues la razón que sustenta tal prerrogativa deriva de la función de identificación que la marca cumple en el mercado a efecto de salvaguardar el crédito comercial que genera la preferencia del público. Por tanto, la vigencia de su inscripción en el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial sólo cobrará lógica en la medida en que realmente se emplee el signo distintivo, esto es, que su propietario ponga a disposición del consumidor en territorio nacional el bien que fabrica o el servicio que provee distinguiéndolo con el signo que registró⁴⁰.

⁴⁰ Tesis I.1o.A.137 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. IV, octubre de 2016, p. 3141. Al rubro dice: USO DE MARCA. LA PUESTA A DISPOSICIÓN DEL PRODUCTO O SERVICIO AL QUE SE APLICA A TRAVÉS DE UN

Punto 8 del 1708 del TLCAN:

Cada una de las Partes exigirá el uso de una marca para conservar el registro. El registro podrá cancelarse por falta de uso únicamente después de que transcurra, como mínimo, un periodo ininterrumpido de falta de uso de dos años, a menos que el titular de la marca presente razones válidas apoyadas en la existencia de obstáculos para el uso. Cada una de las Partes reconocerá como razones válidas para la falta de uso las circunstancias surgidas independientemente de la voluntad del titular de la marca que constituyan un obstáculo para el uso de la misma, tales como restricciones a la importación u otros requisitos gubernamentales aplicables a bienes o servicios identificados por la marca.

VIII. ALGUNOS CASOS DE USO NO COMERCIAL NI INDUSTRIAL

Ahora bien, existen signos distintivos registrados por personas con naturaleza diversa a la necesaria para acreditar un uso debido de marca, por mencionar algunos podemos indicar; las organizaciones sindicales, los partidos políticos, así como los gobiernos en sus distintos niveles de gobierno.

Tales son los casos de las denominaciones de los Municipios, Estados o regiones icónicas del territorio mexicano:

Número de expediente	1618269⁴¹
Número de registro	1568435
Fecha de presentación	25/05/2015 10:16:00 AM
Fecha de inicio de uso	20/06/2008
Fecha de concesión	02/09/2015
Fecha de vigencia	25/05/2025
Denominación	AH CHIHUAHUA
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 41	Educación; formación; servicios de entretenimiento; actividades deportivas y culturales.

SITIO WEB ES UNA FORMA IDÓNEA PARA EVITAR LA CADUCIDAD DEL REGISTRO RESPECTIVO, SIEMPRE Y CUANDO TALES INSUMOS PUEDAN SER ADQUIRIDOS POR CONSUMIDORES QUE SE LOCALICEN EN TERRITORIO NACIONAL.

⁴¹ <https://marcanet.impi.gob.mx:8181/marcanet/vistas/common/busquedas/detalleExpedienteParcial.pg>.

DATOS DEL TITULAR	
Nombre	Gobierno del Estado de Chihuahua
Dirección	Venustiano Carranza # 601, COL. OBRERA
Población	Chihuahua, Chih.
Código postal	31350
País	México
Nacionalidad	México

En el caso ilustrado, ¿será posible que una entidad federativa, se encuentra en capacidad legal para ofertar en el mercado o industria? Es decir, de conformidad con el numeral 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial, el cual habrá que contrastar con el Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como menciona Martínez Morales, el municipio es el núcleo de la administración pública y política del Estado, su génesis atiende a la necesidad adyacente de las comunidades a ver satisfechos los servicios elementales consecuenciales de la urbanización y crecimiento metropolitano. “El municipio está considerado como la célula política y administrativa del estado, ya se trate de una formación natural o porque el orden jurídico lo reconozca y regule, y en algunos casos sean creados por éste. Surge como un fenómeno urbano, dada la necesidad de las ciudades de contar con un gobierno local que atienda los requerimientos de servicios comunes inmediatos”⁴².

Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Artículo 62. <i>Para efectos de la Ley, se entenderá que una marca se encuentra en uso, entre otros casos, cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado en el país bajo esa marca en la cantidad y del modo que corresponde a los usos y costumbres en el comercio. También se entenderá que la marca se encuentra en uso cuando se aplique a productos destinados a la exportación.</i>	Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes: ...

⁴² Martínez Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo, Primer curso*, 6ª. ed., México, Oxford, 2011, p. 170.

En ese tenor, es procedente resaltar que los servicios que presta el Municipio son inherentemente públicos y no son servicios comerciales o industriales, por tal naturaleza, resulta incoherente intentar justificar que los servicios públicos encomendados constitucionalmente al Municipio pueden ser objeto de un uso de marca comercial, servicios que constan en:

Artículo 115 ...

...

Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.
- f) Rastro.
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del Artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera

Como resulta concluyente; el Municipio no tiene una función comercial o industrial, ni como consecuencia directa o indirecta. Su actuar se encuentra taxativamente delimitado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, actuar que no se ajusta en lo mínimo al texto del Artículo 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial.

En la especie del caso ilustrado, el registro de la marca 1568435, con denominación AH CHIHUAHUA, cuya titularidad asiste al Gobierno del Estado de Chihuahua; signo que aplica su protección a los servicios encuadrados en la clase 41 del Clasificador Internacional de Niza: "educación; formación; servicios de entretenimiento; actividades deportivas y culturales".

Ahora bien, la reflexión a la que se invita es la siguiente; si bien es cierto que el Municipio, como resultado de incentivar actividades de esparcimiento cultural, pudiera ejercer actos que materialmente redunden en los servicios contemplados

por la clase 41 de Niza, esto no colma los requisitos que estrictamente impone el Artículo 62 del Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial. Ya que sobra decir que los servicios que presta el Municipio, sea cual sea su naturaleza o clasificación de conformidad con el Arreglo de Niza, no son ofertados al público consumidor, no son puestos en el comercio, no compiten en un plano industrial o comercial, por lo que pretender comprobar el uso de la marca en cita, mediante pruebas de eventos o actividades que efectivamente sean las encasilladas en la clase 41, esto no se ajusta a las hipótesis normativas previstas por el diverso 62 del Reglamento multicitado. Máxime que la retribución económica pretendida por el Municipio constituye una cuota de recuperación, contribución de mejora, impuesto o pago por servicios y aprovechamientos, todos y cada uno no lucrativos, ingresos constitucionalmente previstos por la Ley Fundamental en el Artículo 31, fracción IV⁴³.

Casos análogos al ya analizado son los siguientes:

Número de expediente	492014
Número de registro	719233
Fecha de presentación	12/06/2001 11:01:00 AM
Fecha de concesión	25/10/2001
Fecha de vigencia	12/06/2011
Denominación	Calidad Nuevo León
Tipo de solicitud	Registro de Marca
Clase: 35	Publicidad, promoción, gestión de negocios comerciales, administración comercial; trabajos de oficina.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	Gobierno del Estado de Nuevo León
Dirección	Calle 5 de Mayo # 525 Ote., Piso 8, Edificio Elizondo Paez, Col. Centro
Población	Monterrey, N.L.
Código postal	64000
País	México
Nacionalidad	México

⁴³ Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, otra clase de persona jurídica que encontramos en el universo de signos distintivos registrados son los partidos políticos; primeramente, debemos apuntar lo que se entiende por partido político, para lo cual, la autoridad nacional electoral en México, el Instituto Nacional Electoral lo precisa de la siguiente forma:

Los partidos políticos son entidades de interés público que tienen como fin promover la participación de los ciudadanos en la vida democrática, contribuir a la integración de la representación nacional y como organizaciones de ciudadanos, hacer posible el acceso de éstos al ejercicio del poder público, de acuerdo con los programas, principios e ideas que postulan y mediante el sufragio universal, libre, secreto y directo.

Solo los ciudadanos podrán formar partidos políticos y afiliarse libre e individualmente a ellos; por tanto, quedan prohibidas la intervención de organizaciones gremiales o con objeto social diferente en la creación de partidos y cualquier forma de afiliación corporativa. Los partidos políticos nacionales tendrán derecho a participar en las elecciones estatales, municipales y del Distrito Federal.

Definición de la que resulta dable resaltar los siguientes puntos:

- Son entidades de interés público;
- Su finalidad es promover la participación ciudadana en la vida democrática del país;
- Contribuir a la representación nacional; y,
- Hacer posible el acceso de sus integrantes al poder público.

Estas características se encuentran plasmadas en el Artículo 3o. de la Ley General de Partidos Políticos, el cual dispone:

Los partidos políticos son entidades de interés público con personalidad jurídica y patrimonio propios, con registro legal ante el Instituto Nacional Electoral o ante los Organismos Públicos Locales, y tienen como fin promover la participación del pueblo en la vida democrática, contribuir a la integración de los órganos de representación política y, como organizaciones de ciudadanos, hacer posible el acceso de éstos al ejercicio del poder público.

...

En ese tenor, los partidos políticos, como entes de interés público, con la finalidad de promover la participación de los ciudadanos en la vida democrática, haciendo posible para sus miembros formar parte del poder público. Sin existir

elementos de derecho que permitan sostener que los partidos políticos puedan poner a disposición del público consumidor alguna diversidad de productos o servicios. Resultando ilustrativo los siguientes registros de marca:

Número de expediente	1595767
Número de registro	1538633
Fecha de presentación	01/04/2015 01:32:49 PM
Fecha de concesión	18/05/2015
Fecha de vigencia	01/04/2025
Denominación	PRI
Tipo de solicitud	Registro de Marca
Clase: 41	Educación, Formación, Servicios de Entretenimiento, Actividades Deportivas y Culturales.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	PARTIDO REVOLUCIONARIO INSTITUCIONAL
Dirección	Insurgentes NTE. # 59, Buenavista
Población	México, D.F.
Código postal	06359
País	México
Nacionalidad	México

Número de expediente	1742156
Número de registro	1680404
Fecha de presentación	29/04/2016 04:00:01 PM
Fecha de concesión	30/09/2016
Fecha de vigencia	29/04/2026
Denominación	PAN
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 35	PUBLICIDAD.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	PARTIDO ACCION NACIONAL
Dirección	Av. Coyoacán Núm. Ext. 1546, Del Valle
Población	Benito Juárez, Ciudad de México
Código postal	03100
País	México
Nacionalidad	México
RFC	PAN400301JR5

Número de expediente	1451500
Número de registro	1450105
Fecha de presentación	28/01/2014 12:55:04 PM
Fecha de inicio de uso	01/08/2011
Fecha de concesión	28/04/2014
Fecha de vigencia	28/01/2024
Denominación	MOVIMIENTO CIUDADANO
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 35	Publicidad; Gestión de Negocios Comerciales; Administración Comercial; Trabajos de Oficina.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	MOVIMIENTO CIUDADANO PARTIDO POLÍTICO NACIONAL
Dirección	Louisiana # 113, Esq. con Nueva York, Col. Nápoles
Población	México, D.F.
Código postal	03810
País	México
Nacionalidad	México

Número de expediente	1679459
Número de registro	1613043
Fecha de presentación	12/11/2015 01:27:54 PM
Fecha de inicio de uso	09/07/2014
Fecha de concesión	11/02/2016
Fecha de vigencia	12/11/2025
Denominación	MORENA MOVIMIENTO DE REGENERACIÓN NACIONAL
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 45	Servicios Jurídicos; Servicios de Seguridad para la Protección de Bienes y Personas; Servicios Personales y Sociales Prestados por Terceros para satisfacer Necesidades Individuales.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	MORENA
Dirección	Santa Anita 50, Viaducto Piedad
Población	Iztacalco, Distrito Federal
Código postal	08200
País	México
Nacionalidad	México

Bajo tales perspectivas, resulta preciso recordar las premisas de uso de signos distintivos a las que acota la Ley de la Propiedad Industrial y su respectivo Reglamento, mismos que pueden apuntarse de la siguiente manera:

- Poner a disposición del consumidor los productos o servicios que el signo ampare;
- Usarse en territorio nacional;
- Usarse sin afectar su esencia distintiva;
- Todo lo anterior sin interrupción injustificada alguna

En tal virtud, ¿los partidos políticos, tomando en cuenta su naturaleza jurídica y mandatos de orden público, se encontrarán en posibilidades de demostrar que sus signos distintivos registrados son utilizados de conformidad con las disposiciones aplicables?

En comparativa, el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI), organismo nacional de la República del Perú, recibió una solicitud de registro de marca de un partido político CONTIGO, dejando a salvo los diversos impedimentos legales por similitudes en grado de confusión, lo opinión que interesa al presente trabajo es la aportada por la Abogada Marta Fernández Pepper⁴⁴: “Toda la lógica del tema de marcas está básicamente referido a un esquema o a un movimiento comercial, de tráfico mercantil, de venta de bienes o prestación de servicios por parte de un proveedor que quiere ser reconocido para que los consumidores diferencien sus productos o servicios de la competencia”.

Resaltando que lo hasta ahora expuesto, no quiere decir que los partidos políticos no puedan ser *solicitantes* de registros de signos distintivos, sino que, a raíz de dicha solicitud, en caso de ser procedente la inscripción; esto traería obligaciones diversas, entre ellas, una eventual solicitud de comprobación de uso de marca. Comprobación que deberá reunir los requisitos indicados en la Ley de la Propiedad Industrial y en su respectivo Reglamento.

Ahora bien, en México existen diversas marcas solicitadas por organizaciones sindicales que solicitan el registro de la marca, por ejemplo:

⁴⁴ Socia senior del Estudio Muñiz, Olaya, Meléndes, Castro, Ono & Herrera y experta en temas de propiedad intelectual.

Número de expediente	503546
Número de registro	813444
Fecha de presentación	24/08/2001 10:41:00 AM
Fecha de inicio de uso	01/01/1935
Fecha de concesión	24/11/2003
Fecha de vigencia	24/08/2021
Denominación	CTM POR LA EMANCIPACIÓN DE MÉXICO, MÉXICO
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 45	Representación sindical, laboral y asesoría jurídica.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	Confederación de Trabajadores de México - C.T.M.
Dirección	Vallarta # 8, Col. Tabacalera
Población	México, D.F.
Código postal	06030
País	México
Nacionalidad	México

Número de expediente	1007494
Número de registro	1325742
Fecha de presentación	21/05/2009 11:55:49 AM
Fecha de inicio de uso	
Fecha de concesión	31/10/2012
Fecha de vigencia	21/05/2019
Denominación	CROC
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 45	Servicios Legales; Servicios de Seguridad para la Protección de Bienes e Individuos; Servicios Personales y Sociales prestados por Terceros Destinados a satisfacer las Necesidades de los Individuos.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	Confederación Revolucionaria de Obreros y Campesinos
Dirección	Hamburgo # 250, Col. Juárez
Población	México, D.F.
Código postal	06600
País	México
Nacionalidad	México

Número de expediente	2050594
Número de registro	1916127
Fecha de presentación	18/05/2018 06:49:45 PM
Fecha de inicio de uso	01/01/1990
Fecha de concesión	24/08/2018
Fecha de vigencia	18/05/2028
Denominación	SME SINDICATO MEXICANO DE ELECTRICISTAS
Tipo de solicitud	REGISTRO DE MARCA
Clase: 45	Servicios Jurídicos; Servicios de Seguridad para la Protección Física de Bienes Materiales y Personas; Servicios Personales y Sociales prestados por Terceros para satisfacer Necesidades Individuales.
DATOS DEL TITULAR	
Nombre	SINDICATO MEXICANO DE ELECTRICISTAS
Dirección	Román Álvarez Núm. Ext. 105, San Juan Tlihuaca
Población	Azcapotzalco, Ciudad De México
Código postal	02400
País	México
Nacionalidad	México

Como vemos, los servicios protegidos son: la representación sindical, laboral y asesoría jurídica. Ahora bien, tenemos que, si bien las organizaciones sindicales representan los intereses laborales y efectivamente pudieran realizar las actividades descritas, dichos servicios no son prestados en un plano comercial, esto en atención a la naturaleza de los sindicatos. Según lo indican los Artículos 356 y 357 de la Ley Federal del Trabajo:

Artículo 356. Sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.

Artículo 357. Los trabajadores y los patrones, sin ninguna distinción y sin autorización previa, tienen el derecho de constituir las organizaciones que estimen convenientes, así como el de afiliarse a éstas, con la sola condición de observar los estatutos de las mismas.

Las organizaciones de trabajadores y de patrones deberán gozar de adecuada protección contra todo acto de injerencia de unas respecto de las otras, ya se realice directamente o por medio de sus representantes en su constitución, funcionamiento o administración.

Se consideran actos de injerencia las acciones o medidas tendientes a fomentar la constitución de organizaciones de trabajadores dominadas por un patrón

o una organización de patrones, o a apoyar de cualquier forma a organizaciones de trabajadores con objeto de colocarlas bajo su control. Las prestaciones pactadas en la contratación colectiva no serán consideradas como actos de injerencia.

Cualquier injerencia indebida será sancionada en los términos que disponga la Ley.

En tal virtud, los sindicatos son personas morales conformadas por la colectividad de trabajadores o patrones, con capacidad para adquirir bienes destinados a su objeto institucional, de igual forma tienen como objetivo defender los derechos de sus agremiados frente a todas las autoridades, así sea ejerciendo acciones o exigiendo sus derechos colectiva o individualmente⁴⁵.

Reiterando que el objeto del presente trabajo no es cuestionar la potestad de obtener el registro de algún signo distintivo por parte de Sindicatos, Municipios,

Entidades Federativas o similares, sino que lo que se pone a consideración es la capacidad que tienen estas personas para comprobar el uso de algún signo marcario desde la perspectiva de la legislación aplicable aquí estudiada.

Por consiguiente, resulta óbice que los organismos y órganos aquí ejemplificados, si presten los servicios de las clases del Arreglo de Niza aplicadas a sus respectivas marcas, no obstante, la prestación de dichos servicios pudiera cuestionarse si se realiza bajo una especulación comercial, es decir si es una oferta mercadológica en la cual la marca funja como un agente identificador o bien que la marca realice sus funciones para las cuales fue creada jurídicamente.

IX. CONCLUSIONES

La figura jurídica de *marca* tiene como funciones principales establecer la procedencia u origen del producto o servicio; establecer una garantía de calidad, la cual deriva de las funciones de distintividad y procedencia. La de coleccionar clientela, buscando que el producto o servicio identificado con la marca se arraigue en los consumidores y que éstos comprendan mediante la identificación marcaria; protección entendiéndose por esto la facilidad de distinguir entre productos apócrifos y originales. La

⁴⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas-Universidad Nacional Autónoma de México, *Los Sindicatos en México*, IJ-UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3345/4.pdf>.

función publicitaria orientada a llamar la atención del consumidor, plantando una idea o concepto que él asocie con la marca; y la función distintiva, per se la principal de todo signo marcario, por resaltar de entre los competidores de su mismo ámbito comercial.

Por lo que resultaría contrario a la lógica establecer que el uso de marca tuviese una perspectiva desprendida de sus funciones congénitas, ya que se estaría tergiversando la naturaleza jurídica de los registros de marca.

Lo planteado en el presente trabajo, deja en claro que el uso de los signos distintivos en diversos sistemas nacionales de propiedad industrial, conllevan necesariamente una actividad comercial, es decir, un ofrecimiento a los consumidores sobre los productos o servicios a los que se aplique la marca.

En esa tesitura, el titular o algún tercero autorizado debe utilizar la marca bajo los cánones ya expuestos de no hacerlo actualiza una causal de caducidad. Esta conclusión cobra relevancia cuando, por ejemplo, se pone de manifiesto la naturaleza constitutiva, orgánica y los fines para los cuales fueron constituidos organismos como partidos políticos, sindicatos, entre otros.

Lo anterior, porque si bien las instituciones y personas morales tales como sindicatos, partidos políticos, municipios y entidades federativas, pueden conseguir el registro de marca y prestar servicios encasillados en la clase de Niza correspondiente, tales como servicios de representación sindical, asesoría jurídica, educación, entre otros. Esto no comulga con las premisas de uso de marca que desde la legislación internacional se han establecido, ya que las marcas no están siendo usadas en el marco del comercio, es decir no existe una oferta de servicios en la cual compiten las personas descritas, sino que prestan un servicio público o bien sus actividades van encaminadas al bienestar social o de una específica colectividad.

Resaltando que el presente trabajo distingue que lo expuesto no trastoca el hecho consistente en que algún organismo de gobierno, institución pública o persona moral con actividades no comerciales pueda solicitar y obtener un registro de marca, sino que, el punto neural de este escrito resulta allegar al lector a las bases normativas, doctrinales y judiciales respecto al concepto de uso de marca y que él mismo arribe a las conclusiones lógicas aquí propuestas.

X. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS-UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, *Los Sindicatos en México*, IJ-UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3345/4.pdf>.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo, Primer curso*, 6ª. ed., México, Oxford, 2011.

OTAMENDI, Jorge, *Derecho de Marcas*, 7ª. ed., Buenos Aires, Lexis-Nexis-Abeledo Perrot, 2010

RANGEL MEDINA, David, *Panorama del Derecho Mexicano. Derecho intelectual*, México, McGraw-Hill, 1998.

2. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Propiedad Industrial.

3. Instrumentos internacionales

Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio.

Convenio de la Unión de París.

Directiva 89/104/CEE.

Tratado de Asociación Transpacífico.

Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

4. Otros

Corte Superior de Justicia de Lima, Quinta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas de Mercado.

Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

Sala III de la Cámara Civil y Comercial Federal del Poder Judicial de la Nación de Argentina.

Semanario Judicial de la Federación.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

DISCRECIONALIDAD, PONDERACIÓN, PROPORCIONALIDAD: POSIBLE ROL DE LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL

Domingo J. SESIN¹

SUMARIO

I. La función del poder político y la del Juez dentro del ordenamiento jurídico. II. Por qué no existe la discrecionalidad judicial. III. Rispideces entre lo jurídico y lo político. IV. Discrecionalidad del Legislador y del Administrador. V. La ponderación como técnica para resolver una decisión conflictiva. VI. El principio de proporcionalidad como técnica de control de una decisión conflictiva. VII. La proporcionalidad ante la jurisdicción de las Cortes Constitucionales. VIII. Inaplicabilidad de la fórmula del peso cuando interfiere con la discrecionalidad estatal. IX. Conclusión.

RESUMEN

En cualquier ordenamiento jurídico, deben existir previamente limitaciones diáfanas entre los poderes del Estado, lo anterior para evitar la inmersión de actividades entre éstos; de ahí que, en la línea del ordenamiento normativo, la primera actividad sea atribuida directa y únicamente al Legislador, toda vez que es quien revestirá a los preceptos de actualización,

ABSTRACT

In any legal system, there must be previously clear limitations between the powers of the State, the above to avoid the immersion of activities between them; Hence, in the line of normative ordering, the first activity is attributed directly and solely to the legislator, since it is he who will cover the updating precepts, giving them life, that is, he will make the social

¹ Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba. Abogado, Notario y Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Profesor Titular por Concurso de Derecho Procesal Administrativo y Profesor Titular de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba. Asesor General de la Junta Federal de Cortes y Tribunales Superiores de Justicia de las Provincias Argentinas y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (JU.FE.JUS.). Miembro de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. Miembro del Comité Académico de la Internacional Judicial Academy. Miembro de la Asociación Argentina de Derecho Comparado y Miembro honorario en la Confederación Internacional de Derecho Disciplinario. Presidente de la Asociación Argentina de Derecho Administrativo.

es decir, hará factible el concepto social para la posible conformación de una norma utilizando para ello una especie de discrecionalidad creativa.

Posteriormente le secundará el Juzgador, quien se encargará de la observación y aplicación de todos los conceptos para que éstos sean encuadrados en la jurisdicción sin la posibilidad de la creación del derecho, atribuyéndoles únicamente su aplicación a través de la mecánica interpretativa.

Lo anterior es importante en un marco de división de poderes para evitar la politización de la justicia.

PALABRAS CLAVE

Discrecionalidad Judicial. Discrecionalidad estatal. Proporcionalidad. Justicia constitucional. Inaplicabilidad.

concept feasible for the possible conformation of a rule using a kind of creative discretion.

Subsequently, the judge will second it, who will be in charge of the observation and application of all the concepts so that they are framed in the law without the possibility of the creation of the right, attributing only their application through the interpretative mechanics.

The foregoing is important in a framework of division of powers to avoid the politicization of justice.

KEY WORDS

Judicial discretion. State discretion. Proportionality. Constitutional justice. Inapplicability.

I. LA FUNCIÓN DEL PODER POLÍTICO Y LA DEL JUEZ DENTRO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO

El orden jurídico utiliza conceptos que Dworkin denomina abiertos; éstos hacen referencia a estándares valorativos abstractos. Corresponde a sus destinatarios integrarlos en el momento de su derivación al caso concreto.

La revisión crítica del positivismo jurídico de Kelsen, realizada por Bobbio con la metodología empirista, pone énfasis, entre otros aspectos, en la globalidad del ordenamiento jurídico por encima de la simple relación norma-sanción. El poder jurídico, conferido a los diversos intérpretes y operadores del sistema, se convierte en un instrumento esencial de comunicación entre sus diversos grados. De allí surge la importancia de las directivas dirigidas a los órganos competentes para concretar la juridicidad abstracta.

En otras palabras, la plenitud hermética del ordenamiento jurídico consiente relaciones de delegación entre las normas generales, las menos generales, las

particulares y las plenamente individuales. Ellas implican interrelaciones recíprocas dentro del sistema normativo. En ocasiones se determina en forma expresa la pauta que debe respetar quien elabora la norma individual, mientras que en otros supuestos se conceden márgenes de mayor o menor libertad. La clave reside en interpretar a “quién” se delega, y “cómo” se integra el contenido de lo delegado.

El agregado que inserta cada poder no es siempre el mismo: el Administrador y el Legislador incorporan calificaciones que explicitan la juridicidad mediante un juicio objetivo y también valoraciones subjetivas originales relacionadas con la oportunidad o conveniencia. El Juez, en cambio, sólo puede desarrollar elementos que ya forman parte del derecho, buscando la concreción de lo justo en el caso particular; no le preocupa el accionar práctico y continuo de la organización, como sucede en la actividad estatal sino, como dice Sánchez Agesta, la aplicación y el mantenimiento del derecho.

No es lo mismo decidir que controlar lo previamente decidido por otro. Dice Bacigalupo que, “si no existe en el ordenamiento jurídico parámetro alguno para la emisión de un acto administrativo, no es posible controlarlo jurídicamente, pues no hay control sin parámetro, sin normas de conducta”.

Ratificando la doctrina alemana, el autor citado nos recuerda que la tutela judicial no implica que continúa el procedimiento administrativo mediante un simple cambio de roles, ratificando o no, lo decidido por la Administración con sus mismos poderes de valoración, sino que la jurisdicción implica sólo control secundario cuyo único parámetro son la ley y el derecho.

Como bien dice Fernández, la tarea de los jueces no implica repetir el mismo ejercicio que la Administración, para llegar al mismo o diferente resultado (lo que les convertiría en Administradores), sino “en verificar si en el ejercicio de su libertad decisoria la Administración ha observado o no los límites con los que el derecho acota esa libertad y si, finalmente, la decisión adoptada puede considerarse, en consecuencia, como una decisión racionalmente justificada .

En sentido estricto, el Juez no crea el derecho libremente *ex novo*, porque la solución del caso siempre la encontrará en el amplio universo del orden jurídico. Por ello, aun cuando la determinación de la norma individual, por medio de la sentencia, agregue un elemento diferente, ésta no deja de pertenecer al universo del Derecho.

Lo que hace el Juez es explicitar en el caso concreto el sistema jurídico; por eso “dice el Derecho”, utilizando para ello la mecánica interpretativa, que será amplia o reducida según el caso. La Administración “actúa”, pero para tal accionar usa tanto la técnica de la interpretación (aunque no tenga la autoridad de verdad legal) como la de la discrecionalidad creativa, en función del interés público en juego. Lo mismo hace el Legislador.

Se asigna al Juzgador la función de interpretar el ordenamiento, resolviendo una controversia entre partes con el dictado de una norma individual basada en la Constitución, la ley o los principios del Derecho. Su razonamiento es absolutamente jurídico, estando vedado efectuar valoraciones de oportunidad y conveniencia, o fundar en éstas sus votos, porque tal cometido compete exclusivamente al Administrador o al Legislador, en virtud del principio de separación de poderes.

Sin embargo, excepcionalmente, el ordenamiento delega en los órganos judiciales la facultad de inferir el criterio necesario para resolver el conflicto. La graduación de la pena, la determinación del monto justo de una indemnización expropiatoria, la fijación de un plazo inexistente para el cumplimiento de una obligación, son ejemplos fieles. Su contenido será rellenado con los principios inmanentes del orden jurídico, las convicciones sociales, y las valoraciones de lo que es “justo”, todo esto dentro del estilo del sistema jurídico vigente.

El Juez no administra ni legisla, interpreta el orden jurídico existente y sólo excepcionalmente tiene amplias facultades para explicitar el derecho en el caso concreto.

Si el margen de libertad atribuido por el ordenamiento se dirige a la Administración, habrá discrecionalidad (relacionada con cuestiones técnicas, políticas, administrativas, etc.); en cambio, si su destinatario es el Juez, habrá interpretación en sentido amplio.

Cuando el sistema jurídico encarga a la Administración la emisión del acto particular, regulando su conducta en forma expresa o implícita, hay interpretación en su concreción. En cambio, cuando le atribuye una facultad de opción, la “zona de reserva” debe integrarse creativamente con valoraciones de oportunidad y conveniencia.

En síntesis, el contenido administrativo se integra: a) con pautas objetivables cuando sea posible; b) con criterios razonables en casos difíciles o complejos; c) con modalidades discrecionales ante varias soluciones igualmente válidas.

Cuando en una situación determinada el Juez debe precisar lo que es inmoral, pueden existir márgenes de duda que debe superar conforme a su ideal de justicia e interpretando las directrices axiológicas del orden jurídico: adoptará aquel principio que tenga mayor fuerza de convicción. En cambio, si los mismos conceptos deben ser determinados por la Administración, el margen de duda es resuelto a partir de la discrecionalidad, pero en función de lo mejor para el interés público.

Esto quiere decir que tanto la Justicia como la Administración se someten a la juridicidad, pero la diferencia esencial es que, para la primera, el Derecho es un fin en sí mismo, mientras que para la segunda únicamente es un límite del obrar permitido.

II. POR QUÉ NO EXISTE LA DISCRECIONALIDAD JUDICIAL

El margen de libertad que el ordenamiento excepcionalmente otorga al Juez, puede estar presente en diferentes etapas del proceso.

Así, por ejemplo, se exterioriza en la apreciación de la prueba cuando carezca de pautas objetivas provenientes de la sana crítica. En este caso, la libre convicción puede servir para apreciar la culpa, la negligencia, la buena fe, etc.

Ahora bien, una vez encuadrado el hecho concreto en el supuesto previsto abstractamente por la norma, la consecuencia jurídica posterior es a veces dejada al arbitrio judicial para que establezca la calidad, cantidad o la alternativa conveniente para el caso. Éste es el supuesto más parecido a la discrecionalidad administrativa porque, en esencia, responde más a un acto de voluntad que de inteligencia. Por ejemplo, la fijación de la cuota alimentaria en los conflictos de familia, las visitas a los hijos, etc.

En esta hipótesis, el Juez no cumple su obligación declarando la certeza en la resolución de la controversia, sino que debe explicitar lo que es justo en el caso particular, disponiendo las providencias necesarias para regular situaciones futuras. La característica relevante es que el propio Legislador le encarga al Juez la realización de esta tarea. Aun cuando parezca ser volitiva, es interpretativa y entraña un ideal de justicia. En la discrecionalidad administrativa, en cambio, el orden jurídico quiere que sean los órganos estatales quienes estimen lo más conveniente, pero en pos de un ideal de eficacia, eficiencia, utilidad o economía, en beneficio del interés general.

La “libertad concedida al Juez” no implica la sustitución de una actividad ejercida por otro poder el Estado. Esto no ocurre en la especie porque no hay un acto administrativo previo; es quien juzga el destinatario directo e inmediato de la regla de conducta. La indeterminación normativa dejada *ex profeso* por el Legislador remite para su integración a la interpretación judicial.

Por todo esto, en rigor formal no hay “discrecionalidad judicial”: a) La facultad discrecional implica una *“posibilidad de elección entre alternativas igualmente válidas para el derecho,”* que el Juez institucionalmente no puede consentir, ya que si bien en su fuero interno admite este espectro de posibilidades, formalmente está obligado a considerar la que es “justa”; b) La discrecionalidad administrativa, política y legislativa, se inspira en valoraciones de mérito; en cambio, la “libertad” judicial, sólo en un ideal de justicia.

Desde una perspectiva práctica, la comunidad no acepta un tribunal que decida los complejos problemas administrativos con valoraciones subjetivas sobre lo que estime más conveniente. El método jurídico es, fundamentalmente, garantía de objetividad, persuasión, explicación y justificación razonada: sólo así las sentencias podrán ser aceptadas y obedecidas.

No le es dable al Juez sustituir al responsable de la decisión política, sino que tiene dos objetivos prioritarios: controlar si la decisión administrativa ha respetado el principio constitucional de sumisión de la Administración a la ley y el Derecho, y garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses de los administrados.

III. RISPIDECES ENTRE LO JURÍDICO Y LO POLÍTICO

Es indudable la importancia de los órganos constitucionales o con competencia constitucional para tutelar los derechos humanos, pero también los otros derechos importantes para la vida en sociedad.

El creciente avance del control de las Cortes o Tribunales Superiores, efectuando el control de constitucionalidad y convencionalidad, muchas veces opera en el límite de la juridicidad y en las puertas de las atribuciones del poder político para apreciar las razones de mérito, oportunidad o conveniencia.

De allí que, ocasionalmente, se producen rispideces en cuanto a la real o aparente extralimitación del Tribunal con competencia constitucional en el ámbito político.

Por ello, resulta interesante ensayar algunas breves reflexiones en torno a cuál es el verdadero rol de un Juez Constitucional haciendo un control intenso, tutelando las libertades y derechos de los ciudadanos, pero al mismo tiempo respetando las atribuciones que corresponden a los otros poderes del Estado.

IV. DISCRECIONALIDAD DEL LEGISLADOR Y DEL ADMINISTRADOR

En anteriores oportunidades he definido la discrecionalidad como una modalidad de ejercicio que el orden jurídico expresa o implícitamente confiere a quien desempeña la función administrativa o política para que, mediante una apreciación subjetiva del interés público comprometido, complete creativamente el ordenamiento en su concreción práctica, seleccionando una alternativa entre otras igualmente válidas para el Derecho.

Recuerda Gordillo que, "la actividad administrativa es discrecional cuando la oportunidad de la medida a tomarse esta librada a la apreciación del Administrador, es reglada cuando hay una norma jurídica que se sustituye al criterio del órgano administrativo y predetermina ella misma que es lo conveniente al interés público"².

Si actualmente, lo discrecional administrativo y político forman parte del orden jurídico, el control judicial debe revisar si efectivamente tal actividad ha sido correctamente ejercida dentro de ese universo jurídico. Esto no implica examinar su esencia (selección de una alternativa entre otras igualmente válidas) sino solo su contorno externo e inserción en el sistema ordinamental. El control de los jueces termina, al comprobar con el fondo de la cuestión, que se ha elegido una solución correcta entre otras de igual condición dentro del mundo jurídico. Por ello, en lugar de hablar de técnicas de control de la discrecionalidad se debería hablar de técnicas de control de su ejercicio.

Es indudable que esta actividad discrecional corresponde que sea ejercitada por la Administración o por el Legislador en su caso. Su objetivo es satisfacer lo mejor posible el interés público en juego, ponderando las diversas alternativas posibles dentro del universo jurídico.

Dice Bindi, que "... las características de los principios constitucionales como normas de contenido amplio o indeterminado a veces unidas a previsiones limita-

² Véase Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, 10ª. ed., Bs. As., Fundación de Derecho Administrativo, 2011, t. 3, pp. VI, 17.

tivas del Derecho como buenas costumbres, seguridad, de contenido igualmente vago, requieren ante todo una intervención para su implementación por parte del Legislador”, que es quien esencialmente opera los derechos, determinando los llamados límites implícitos y su armonización con el resto.

Consecuentemente, si es este último poder del Estado quien tiene que concretar a través de la legislación los preceptos constitucionales efectuando valoraciones políticas, es indudable el uso de la discrecionalidad dentro de los límites del marco constitucional aplicable.

El Tribunal Constitucional español (Sent. 96-2002) ha manifestado que el Legislador tiene “... una amplia libertad de configuración normativa para traducir en regla de derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria”.

Al Legislador le toca muchas veces la gran responsabilidad de equilibrar los diversos derechos. Cuando existe una colisión entre los del mismo nivel, uno de ellos puede ceder respecto del otro en la medida que en la función de armonización se den fundamentos razonables y proporcionados.

Empero, la limitación de un derecho por otro prevalente no puede menoscabar su “núcleo duro” intangible o la esencialidad de ese derecho.

La Unión Europea, a través de su Máximo Tribunal de Justicia, reconoce en favor de los Estados un “margen de apreciación” para regular los derechos fundamentales. Ello también se aplica, a menudo, cuando los Tribunales Constitucionales en casos opinables aplican la deferencia hacia lo resuelto por el Legislador.

Es lo que Alexy denomina el margen de acción que permite al Legislador modular los derechos fundamentales, tratando de optimizar los principios y sin suprimir cierta porción de apreciación política para establecer los fines y la elección de los medios.

Lo mismo sucede en el orden constitucional argentino, respecto de las potestades provinciales o municipales, que pueden tener cierto margen de apreciación o acción para regular las instituciones y establecer ordenamientos jurídicos, respetando los lineamientos del orden jerárquico superior.

No hay duda entonces que ese “margen de apreciación” comporta el ejercicio de una facultad discrecional que, dentro de ciertos límites, corresponde a la valoración y decisión de los órganos legislativos y ejecutivos de los Estados miembros.

Con relación a la *praxis* administrativa y su control judicial, el entonces Juez de Cámara, Pedro Coviello, expresó con gran acierto en el caso *Mattera M c. Consejo de la Magistratura Nacional* lo siguiente:

No cabe dudas que se seleccionó a quienes, dentro de un margen de apreciación se consideraron más idóneos, criterio este que, lógicamente no puede ser sustituido por el Juez, toda vez que es el Consejo de la Magistratura el órgano competente a quien se encomienda constitucionalmente la misión de seleccionar a los postulantes de los distintos cargos. En definitiva, los juicios emitidos por el Consejo de la Magistratura, al implicar tal "margen de apreciación discrecional"; pueden rotularse como tolerables o admisibles, es decir, una aserción justificada³, cuando a ellos se arriba en el marco del debate propio de un órgano colegiado y representativo, y dentro de las opciones posibles y válidas admitidas por el ordenamiento. Mas ello no quita que, dada la naturaleza republicana de dicho alto órgano, se den razones o motivos que justifiquen sus decisiones.

V. LA PONDERACIÓN COMO TÉCNICA PARA RESOLVER UNA DECISIÓN CONFLICTIVA

En una acepción amplia, ponderar comporta una actividad compleja que aprecia los diversos factores que, en favor o en contra, inciden en una problemática determinada poniendo en la balanza el peso de las razones enfrentadas.

La valoración de todos los intereses implicados, requiere a veces en mi criterio, el uso razonable de la discrecionalidad estratégica para componer equilibradamente los factores en conflicto

Esta es la herramienta que esencialmente utiliza el Legislador y muchas veces la Administración para resolver gran parte de las posiciones e intereses enfrentados que se debaten en la actividad del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo.

Es decir, que la ponderación es un procedimiento que precede a la emisión de la norma general o la decisión concreta. En definitiva, ayuda a adoptar la voluntad administrativa o legislativa pertinente.

En su acepción restringida, comporta una técnica que pretende resolver las colisiones entre principios contrapuestos. Siguiendo las enseñanzas de Alexy la

³ *Cfr. Sesin, Domingo, Administración Pública. Actividad reglada, discrecional y técnica. Nuevos mecanismos de control judicial, Bs. As., 1994, p. 247.*

clave es identificar los factores que inciden para que un principio prevalezca sobre otro, explicitando los argumentos que lo sustentan. El establecimiento de esta relación de preferencia implica la creación de una norma que resuelve el conflicto

Debe tenerse presente, que la ponderación es una herramienta para resolver o decidir, en cambio, la proporcionalidad es un método de control.

En definitiva, ponderar implica una técnica que debe ser *a priori* ejercida por quien toma la decisión legislativa o administrativa aplicando el Derecho y, por ende, los ingredientes de juridicidad, pero también la discrecionalidad para alcanzar los fines postulados por la Constitución, sus principios y valores.

No obstante, excepcionalmente, este método puede ser utilizado por el Juez constitucional, cuando necesariamente llega a la conclusión de que la norma es inconstitucional y debe componer la solución jurídica correcta buscando la armonización o la aplicación de un principio preferente a otro. En tal supuesto debe moverse con mucho cuidado para no ingresar en el terreno puramente político, valorado por el Legislador en ejercicio de su potestad discrecional, salvo desproporcionalidad, arbitrariedad, irrazonabilidad, error manifiesto de apreciación u otro vicio de juridicidad.

Como bien dice Cassagne, aunque la discrecionalidad se apoye en elementos técnicos o de valoración política, el núcleo de la discrecionalidad será siempre jurídico, en el sentido que no puede ser irrazonable o arbitraria.

Lo que no puede hacer el Juez, es bajo el comodín del Derecho, sustituir un juicio opinable por otro igualmente opinable que esté dentro de alguna de las opciones admisibles jurídicamente. Lo contrario, implicaría vulnerar la zona de reserva constitucional que le corresponde a los otros poderes del Estado.

El Juez podrá controlar el ejercicio de la discrecionalidad política o administrativa, o el margen de apreciación, dentro de la juridicidad, pero sin sustituir o revalorar el núcleo político interno de la decisión. Si en cambio vulnera el contorno o los límites de la juridicidad, puede ser anulado por la Justicia.

El Tribunal Administrativo Federal alemán ha señalado que el control judicial, en los casos de haberse concedido un poder discrecional, se limita a la determinación del cumplimiento de los parámetros legales. El control judicial termina allí donde comienza la facultad de valoración o elección concedida a la Administración.

Aun cuando prestigiosa doctrina pretende racionalizar o traducir a Derecho el procedimiento de desarrollo de la ponderación y su resultado posterior, es indudable que ello puede concretarse cuando se han usado ingredientes de juridicidad. Si en cambio se han utilizado pequeños o grandes márgenes de discrecionalidad, no es posible.

Cuando sea el Juez quien utilice excepcionalmente este método, lo tiene que hacer con la prudencia necesaria, como lo hemos sustentado precedentemente a fin de respetar la división de poderes y su rol de auténtico paladín de la juridicidad.

VI. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO TÉCNICA DE CONTROL DE UNA DECISIÓN CONFLICTIVA

La noción conceptual de proporcionalidad y su concreta diferencia con la ponderación no surge con total nitidez en la doctrina. Empero, en general, se admite que uno de los estadios o etapas del juicio de ponderación comprende el de proporcionalidad, es decir, que la etapa final de la ponderación culmina con el estándar de proporcionalidad.

En principio, no advierto inconveniente, pues si la Administración o el Legislador adoptan una decisión administrativa o legislativa, realizando un juicio de ponderación, nada impide que finalmente efectúen también el análisis de la proporcionalidad a fin de sujetarse plenamente al orden jurídico y estar en mejores condiciones de superar el control judicial. Por ello, también la proporcionalidad forma parte de los principios de juridicidad al que deben someterse tanto la actividad administrativa como legislativa.

Empero, cabe aclarar que el principio de proporcionalidad es considerado, en esencia, como un instrumento o método de control judicial de una decisión ya adoptada que puede ser utilizada tanto en el Derecho Público como en el Derecho Privado; aun cuando su intensidad o característica sea diferente en uno u otro Derecho.

Algunos consideran que el control de proporcionalidad recae sólo sobre el accionar estatal con relación a la intervención en la esfera de la libertad o restricción a la actividad de los particulares. Empero, considero que nada impide extender esta técnica de control, cualquiera que fuere la materia que recaiga la actividad estatal, ya que este tipo de revisión forma parte de las estrategias de contralor de la juridicidad, tanto de los aspectos reglados como del ejercicio de la función políti-

ca o discrecional dentro de los límites del Derecho, omnicomprendido de normas, principios y valores.

El autor alemán Von Arnould estima que el principio de proporcionalidad, “más allá del ámbito de los derechos de libertad es en efecto posible, si bien debe limitarse a aquellos complejos normativos que resulten estructuralmente comparables a los derechos de libertad”.

Barnes considera que, “la proporcionalidad constituye un principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir, por ser el medio más suave o moderado de entre todos los posibles –ley del mínimo intervencionismo– y proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de aquella con más beneficios o ventajas para el interés general”.

En la actualidad, la proporcionalidad presupone investigar tres aspectos íntimamente vinculados, a) la idoneidad de la medida en función del objetivo perseguido; b) la necesidad de la acción administrativa; y, c) la proporcionalidad con el fin

Empero, expresa Moschetti que, el principio de proporcionalidad no solo implica un límite negativo (prohibición de exceso) sino también positivo (prohibición de defecto), buscando el equilibrio de los intereses pertinentes. Ello contribuye a mejorar la solución a adoptar donde el interés público debe armonizar con los derechos de las personas y otros derechos constitucionales.

VII. LA PROPORCIONALIDAD ANTE LA JURISDICCIÓN DE LAS CORTES CONSTITUCIONALES

La Corte Constitucional italiana ha receptado el control amplio de razonabilidad, analizando: a) la “adecuación” o no entre la norma constitucional y la de carácter ordinaria, b) el examen de “idoneidad” que verifica si la legislación concuerda con la finalidad específica establecida por la Constitución, c) el juicio de “congruencia” donde se analiza la probable contradicción intrínseca susceptible de producirse entre la norma cuestionada con el resto del orden jurídico del ámbito de que se trate.

Este Tribunal también realiza: d) el control de “proporcionalidad” evaluando el sacrificio o limitación de una situación o posición constitucionalmente resguardada frente a una regla o principio que pretende aplicarse.

Para el Tribunal Constitucional alemán, el control judicial de la proporcionalidad se desarrolla en tres etapas. En primer lugar, mediante el test de “idoneidad” de los medios seleccionados en función de la finalidad específica predeterminada por la norma. En segundo lugar, a través del test de “necesidad”, a fin de que el medio seleccionado sea lo menos agresivo posible; y, en tercer lugar, el test de “proporcionalidad” entre el sacrificio impuesto y la ventaja pretendida.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha ratificado el control de constitucionalidad elaborado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, para revisar la juridicidad de los actos comunitarios como la legitimidad de los actos dictados por la propia Unión Europea, especialmente la vinculada con la libertad de los derechos fundamentales.

Se analiza si el acto es “idóneo” y “necesario” para el fin propuesto, si entre las alternativas posibles se ha preferido la menos restrictiva y si no resulta tan “desproporcionado” o inviable que agravie la esencia misma o núcleo duro de los derechos protegidos.

No obstante, respecto de la intensidad del control que se realiza, profundizando los aspectos referidos, en líneas generales, la jurisprudencia es respetuosa de la zona de reserva constitucional que pertenece a los otros poderes del Estado.

Así, por ejemplo, en el caso “Monsanto” (Tribunal de Justicia de la Unión, Sent. del 14 de mayo de 2009), vinculado con el comercio producido a partir de organismos genéticamente modificados, se pronunció sobre si la norma de Derecho comunitario es conforme al principio de proporcionalidad. Para ello, expresa que: “se debe comprobar si los medios contemplados por ella son idóneos para alcanzar el objetivo deseado y no exceder lo necesario para lograr dicho propósito”.

También manifestó que, “... tratándose de un sector donde el Legislador comunitario está llamado a llevar a cabo evaluaciones complejas, el control jurisdiccional del ejercicio de su competencia debe limitarse a examinar que éste no haya sido afectado por un error manifiesto, desvío de poder, o que el Legislador no haya ido manifiestamente más allá de los límites de su poder discrecional”.

En este sentido, aun cuando no lo diga, parece seguirse la jurisprudencia del Consejo de Estado francés, cuando para la evaluación de cuestiones técnicamente complejas, vinculadas con intereses públicos en juego, respeta los porcentajes de discrecionalidad, salvo error manifiesto de apreciación

En suma, este principio se ha convertido en la actualidad en un típico control de las Cortes Constitucionales o Cortes Supremas encargadas de la tutela constitucional, extendido en el Derecho continental europeo como en países del *Common Law*. Sin embargo, como se ha advertido, no implica un control total, sino que correctamente utilizado es susceptible de ser un valioso instrumento para fulminar la arbitrariedad o extralimitación estatal, garantizando los derechos fundamentales, pero al mismo tiempo respetando la discrecionalidad política o administrativa.

Ésta última, trasunta en palabras de Schmidt-Assman, en una “competencia para la actuación administrativa a través de la ponderación”. Todo ello, siempre y cuando este margen de apreciación se adecúe a los límites de juridicidad.

Los lineamientos expuestos precedentemente pretenden que este valioso método de control judicial no termine aprisionando la autonomía política democrática, como le preocupa a Ferrajoli, más bien que se ejerza en un adecuado equilibrio entre el intenso poder del Juez y la correcta atribución de los titulares de la apreciación política.

Expresa con razón Lorenzetti que: “Los jueces no deben gobernar, pero deben controlar que los gobernantes no violen las garantías constitucionales [...] De tal modo, y salvo excepciones como los actos puramente institucionales, los actos de gobierno son revisables justamente cuando la discrecionalidad es ejercida de un modo lesivo de garantías constitucionales”.

En definitiva, decimos no al gobierno de los jueces y sí a su cometido de salvaguardar el imperio de la Constitución, los Tratados Internacionales, los principios y valores.

Consecuentemente, tanto las Cortes Supremas o Tribunales con competencia constitucional como los tribunales en lo contencioso administrativo, deben tener en cuenta al momento de resolver las pautas interpretativas desarrolladas *supra*, que postulan un control intenso de juridicidad, pero dentro de los límites de la división de poderes.

VIII. INAPLICABILIDAD DE LA FÓRMULA DEL PESO CUANDO INTERFIERE CON LA DISCRECIONALIDAD ESTATAL

Alexy distingue entre reglas y principios, poniendo énfasis en que los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida de lo posible, vinculado con las posibilidades jurídicas y fácticas. Sostiene el autor que, lo jurídico

responde al ámbito de la ponderación (subprincipio de la proporcionalidad en sentido estricto), mientras que lo fáctico se vincula con los subprincipios de adecuación o idoneidad y necesidad (también integran la proporcionalidad).

La idoneidad y la necesidad constituyen la pretensión contenida en el concepto del principio a fin de alcanzar la mayor realización posible. La idoneidad se refiere a que la medida operativa, posea un fin legítimo y sea objetivamente idónea para lograr ese objetivo, mientras que la necesidad se vincula con los medios menos gravosos para lograr el objetivo.

En el caso de colisión entre varios principios, Alexy pretende utilizar un método racional mediante lo que denomina la “fórmula del peso” a fin de suministrar al intérprete un camino objetivo para llegar a la solución del caso. Propone utilizar la ponderación y la balanza para medir qué principio tiene más peso (que es lo que hay que fundamentar para justificar el enunciado de preferencia condicionado que representa el resultado del examen). Los factores expuestos en su fórmula pueden apreciarse con la ayuda de la “escala trídica” formada por los grados leve, medio, grave e intenso. La ponderación de los valores o intereses en juego “... no se soluciona declarando que uno de ambos principios no es válido y eliminándolo del sistema jurídico. Tampoco se soluciona introduciendo una excepción en uno de los principios de forma tal que en todos los casos futuros este principio tenga que ser considerado como una regla satisfecha o no. La solución de la colisión consiste más bien en que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, se establece una relación de precedencia condicionada. La determinación de la precedencia condicionada, consiste en que tomando en cuenta el caso, se indican las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro”⁴.

Este eximio filósofo pretende demostrar con la fórmula del peso que es posible aplicar los principios como mandatos de optimización cuando no hay reglas aplicables o tengan interpretaciones divergentes. Su método permite pesar los principios y medir el grado de su participación en un caso concreto. Ello tiende a evitar que la decisión se efectúe con criterios subjetivos.

La postura de Alexy al sustentar la fórmula del peso, puede ser aplicable a la realidad judicial cuando quien debe operativizar derechos o principios en pugna

⁴ Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2ª ed., trad. y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2017, p. 73.

es directamente el Juez (por ejemplo, cuando el Juez penal tiene que optar entre 5 u 8 años de prisión). Constituye una herramienta útil y facilita al Juzgador llegar a una solución justa.

Empero, distinto es lo que ocurre en el Derecho Público y su repercusión judicial, pues la postura de Alexy, en mi modesto entender, deviene en criticable o inaplicable, pues la intensidad del peso que atribuya el Juez a cada principio, puede interferir con el ejercicio legítimo de facultades discrecionales de la Administración o el Legislador que, en su oportunidad, han realizado su ponderación buscando lo mejor para el interés público.

Téngase presente que en los conflictos de Derecho Público el orden jurídico le confirió primero a la Administración (Tribunal de Concurso que debe ponderar una entrevista personal) o al Legislador (regular el acceso a una vivienda digna priorizando a los más necesitados) en su caso, para que, entre varios principios o derechos en juego, frente a la indeterminación del orden jurídico, operativice en la *praxis* la solución concreta.

En principio, el Legislador o la Administración aplicarán las pautas regladas por el orden jurídico (en este caso bien puede aplicarse la postura de Alexy), pero frente a dos cuestiones opinables, en lo que jurídicamente es tan posible una alternativa o la otra, tienen facultad discrecional para elegir lo mejor para el interés público. En este último supuesto la aplicación de tal teoría corre el riesgo de sustituir la discrecionalidad.

Luego, cuando *a posteriori* el Juez controla en el amplio margen de jurisdicción, fiscaliza si la discrecionalidad ha sido correctamente ejercida, pero claro está, sin poder sustituir una opción posible por otra igualmente posible, pues ello implicaría gobernar; un exceso de jurisdicción e invasión de poderes.

Si el Juez pretende aplicar la fórmula del peso en esta situación, al ponderar y asignarle un valor a los principios en pugna, con el afán de llegar a una solución justa, corre el riesgo de introducirse en cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia que ya valoró la Administración o el Legislador en su caso. Con ello, estaría cercenando la zona de reserva constitucional que corresponde a los otros poderes del Estado.

Por otra parte, es dable señalar que cuando Alexy califica como leve, moderada o seria la interferencia o afectación de algún principio en un caso concreto, por

más buenas razones que asigne para ubicarlo en una situación u otra, con un peso determinado, no esgrime ninguna fórmula matemática para justificar por qué uno tiene más peso que otro. Si estamos frente a un conflicto de Derecho Público esa ponderación puede estar interfiriendo con valoraciones discrecionales administrativas o políticas, en cuyo ámbito el Poder Judicial puede controlar hasta un determinado límite, salvo arbitrariedad, irrazonabilidad u otro tipo de vicio de juridicidad.

En definitiva, en la *praxis*, para analizar cuál es el rol del Poder Judicial tenemos que diferenciar dos situaciones: a) cuando el orden jurídico le asigna directamente al Juez la tarea de dirimir el conflicto (por ejemplo, cuando el Juez de familia debe decidir sobre el régimen de visitas de un padre a su hijo. En este supuesto, el orden jurídico le pide al Juez que resuelva el pleito con ingredientes de juridicidad, principios y valores); y, b) cuando primero le pide a la Administración o al Legislador que arbitre una solución frente a principios o razones en pugna (por ejemplo, cuándo y cómo dar subsidios).

En el primer caso, no existe inconveniente en aplicar la fórmula del peso de Alexy, pero sí en el segundo. Hay que analizar en esta última hipótesis la respuesta que brindó el Administrador o el Legislador haciendo un control intenso de juridicidad, sin sustituir los pequeños márgenes de discrecionalidad, en la medida en que la opción elegida concuerde con el orden jurídico.

No le incumbe al Juez cambiar una solución correcta por otra igualmente correcta, con un diverso criterio de valoración subjetiva al ponderar el peso de un principio o razón por encima de otro.

Desde el campo de la filosofía a menudo se duda sobre la existencia de un sólo método de interpretación y que ese método elegido conduzca a una y sólo una interpretación lógica.

El control de la Administración, entonces, presupone dos etapas: primero, la operatividad primigenia del concepto por el Legislador o la Administración conforme lo dispuesto por el orden jurídico. Aquí se deberá aplicar lo reglado, pero cuando exista un margen de opinabilidad o una opción que realizar, dónde para el Derecho es igual una decisión que otra, ello se debe dirimir con el ejercicio de la facultad discrecional.

En la segunda etapa, recién llega el Juez, quien, realizando un control de juridicidad, sólo puede verificar si la opción elegida por la Administración contradice

el orden jurídico. Empero, no puede cambiar una opción por otra que le parezca mejor porque ello invade la división de poderes.

A esta altura quiero advertir algo muy importante. Estamos cometiendo un grave error en pretender utilizar teorías o herramientas que sirven para las controversias que ameriten su aplicación en otras ramas del Derecho (Civil, Penal, Comercial, Laboral). Ellas no resultan de aplicación en los litigios que emergen del Derecho Público cuando es la Administración o el Legislador quien primigeniamente debe operativizar el concepto indeterminado, ambiguo o en disputa con otros principios o derechos.

El Derecho Público dispone de sus propias herramientas que armonizan plenamente con la división de poderes (lo reglado y lo discrecional).

Téngase presente, que posturas filosóficas como las de Alexy y otros prestigiosos juristas, son construidas para una realidad distinta, pues pretenden iluminar la penumbra que el Juez muchas veces tiene, para resolver cuestiones complejas porque el Juzgador está obligado a llegar a una solución justa.

Si pretendemos seguir usando teorías que devienen incompatibles con el rol del Juez constitucional o contencioso administrativo en temas de Derecho Público, que primero deben ser operativizados por la Administración o el Legislador, se corre el riesgo de estimularlos para que realicen un control total, convirtiéndose en gobernantes de facto o invadiendo la división de poderes. Otras veces, para evitar caer en dicho error, pueden pasarse al borde opuesto, reduciendo el control y utilizando viejos esquemas que restringen la revisión en desmedro del derecho de los ciudadanos (discrecionalidad técnica, cuestión política no justiciable, falta de legitimación popular, etc.).

De esta forma juega el armonioso mecanismo de la división de poderes. La opinabilidad, en el ámbito legislativo o administrativo, da lugar a ponderaciones de los más diversos intereses públicos específicos. Quiénes mejor que los natos representantes del pueblo, entonces, para completar este marco de libertad con el ropaje ineludible de la juridicidad.

Admitir la unicidad de solución justa en la *praxis* del poder político, forzando las reglas procesales e interpretativas para ello, o aceptando teorías que lo postulen, procurando eliminar lo discrecional, es tan disparatado como aceptar el control total.

Si esto ocurriera, implicaría sustituir el criterio opinable del Legislador o del Administrador por el no menos opinable del Juez, con el agravante que tal soberbia judicial podría vulnerar el precepto jurídico que dispuso que tal margen de libertad lo completara el poder político.

Dice Rodríguez Arana que, el Poder Judicial no puede sustituir la voluntad de la Administración para decirle cómo ha de ejecutar ese interés público porque no debe administrar ni gobernar. Pero sí puede afirmar jurídicamente que se ha producido una desviación de poder. Ello concuerda con lo dispuesto por el Artículo 71.2 de la Ley Jurisdiccional Contencioso Administrativa de 1998 (España), cuando expresa que los órganos jurisdiccionales no pueden determinar el contenido discrecional de los actos administrativos anulados por la sencilla razón de que ello constituye el ámbito propio del poder Administrador. Con gran claridad ha señalado Rosatti lo siguiente:

[...] es necesario recordar que los espacios de decisión del político y del Juez son distintos. El político –constituyente, Legislador o Administrador– tiene un amplio abanico de posibilidades para decidir conforme a un marco normativo general (que en ocasiones él mismo puede modificar), a su ideología y a su prudencia. El Juez debe hacerlo dentro del estrecho límite de la Constitución y las normas dictadas en su consecuencia [...] Si el Juez intenta suplir al político, proyectando su forma de pensar (en suma, su disconformidad con la decisión política) en descalificación jurídica, estaría excediendo su competencia y violentando la división de poderes⁵.

(Del Consid. 14).

IX. CONCLUSIÓN

a) Existe primero el que ejerce la función legislativa o administrativa, quien debe hacer concreto el concepto indeterminado previsto por la norma.

b) Al Juzgador, entonces, solo le incumbe controlar si la aplicación de concepto encuadra en la juridicidad. Cabe subrayar que el Legislador o la Administración ya realizaron la subsunción, que en las otras esferas del Derecho le hubiera correspondido directamente al Juez.

⁵ En su voto como Juez de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Fallos 341:1869, del 11 de diciembre del 2018; y en Fallos 353:2020, del 24 de abril del 2020.

Como lo he sustentado en otras oportunidades, estoy en desacuerdo con quienes directa o implícitamente, en clave de Derecho, pretenden un control total sustituyendo la discrecionalidad estratégica del Legislador o del Administrador, por la decisión judicial. Ello comportaría la politización de la justicia en lugar de promover la sujeción de la política al orden jurídico.

Sea que pensemos en el rol del Juez constitucional o contencioso administrativo, en temas de Derecho Público, estos estándares son los que delimitan el control de juridicidad.

Debemos buscar el justo equilibrio. El exceso de control corre el riesgo de paralizar la actividad administrativa y sustituir las decisiones del gobierno democrático. El escaso control también es pernicioso para el Estado Constitucional y Social de Derecho, y las garantías de los ciudadanos.

De allí la necesidad de repensar permanentemente los límites entre los diversos poderes del Estado en el marco de nuestra dinámica realidad constitucional y convencional.

INEJECUCIÓN DE SENTENCIA. FENÓMENO JURÍDICO QUE VULNERA LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Luis Antonio PÉREZ MARTÍNEZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Antecedentes. III. Sentencias emitidas por el Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz. IV. Percepción social. V. Conclusión. VI. Fuentes de información.

RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo visibilizar el fenómeno jurídico de la inejecución de sentencias administrativas que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo y condenan al pago de cantidad cierta y líquida. En ese sentido, podremos generar escenarios futuros y posibles sobre el impacto negativo que conlleva tener órganos jurisdiccionales que no cuenten con la debida efectividad para hacer cumplir sus determinaciones judiciales. En consecuencia, una tutela judicial no efectiva.

PALABRAS CLAVE

Tutela judicial efectiva. Inejecución de sentencias. Derechos fundamentales. Justicia

ABSTRACT

The objective of this article is to make visible the legal phenomenon of the non-execution of administrative sentences that declare the null and void of the administrative act and condemn the payment of a certain and liquid amount. In this sense, we can generate future and possible scenarios about the negative impact of having jurisdictional bodies that do not have the due effectiveness to enforce their judicial determinations. Consequently, an ineffective judicial protection.

KEY WORDS

Effective judicial protection. Non-execution of sentences. Fundamental rights. Ad-

¹ Licenciado en Derecho por la Universidad de Xalapa. Su trayectoria laboral inicia como auxiliar jurídico en el departamento de egresos del Instituto de Pensiones del Estado de Veracruz. En la Secretaría de Gobierno se desempeñó como analista especializado en el Centro de Análisis y Prospectiva Política. En el Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz se desempeñó como oficial jurisdiccional encargado del estado procesal de todos los expedientes competencia de la Sala Superior. En la persona moral "Profesionales en Capacitación y Soluciones Administrativas" se desempeña como asesor jurídico. Actualmente forma parte del despacho jurídico Omega Soporte Legal, cuya función principal es el litigio estratégico.

administrativa. Derecho Administrativo. ministrative justice. Administrative Law.
Transparencia. Transparency.

I. INTRODUCCIÓN

Por sí solo, el Derecho Administrativo se entiende como aquella relación de subordinación entre la Administración Pública y los justiciables, bajo el amparo del poderío jurídico, político y económico que se ejerce, lo cual posibilita un plano de suma desventaja en asuntos contenciosos al justiciable.

La mutabilidad de las ciencias jurídicas y sociales demandan de la presente y futura generación de abogados estudios serios y completos, que puedan ser referente y luz para todos aquellos justiciables que han visto detrimentado un derecho fundamental y sus respectivas garantías procesales.

Como bien puede apreciarse en el título del presente trabajo, la inejecución de sentencias, en específico de aquellas que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo y condenan al pago de cantidad cierta y líquida, es el fenómeno jurídico que vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Sin embargo, la vulneración a la tutela judicial efectiva es generada por diversas causas y sub-causas, ya que ni el juicio de nulidad ni el juicio de amparo cubren completa y eficazmente a la mayoría demandante de una justicia pronta y cabal².

Lo que nos lleva a la necesidad de exponer lo que, a criterio del presente trabajo, son las causas torales y las sub-causas que agravan la problemática aquí planteada, enfatizando que todo lo aquí descrito va enfocado al tipo de sentencia que declara la nulidad lisa y llana del acto administrativo y que, a su vez, condena a una autoridad al pago de una cantidad cierta y líquida.

Con información obtenida del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Veracruz de Ignacio de la Llave; es la tercera entidad federativa con mayor número de habitantes, lo cual asciende a 8,112,505 (ocho millones ciento doce mil quinientos cinco)³, en relación a eso, podemos deducir que sus problemas son de la misma magnitud.

Por tal razón, el presente trabajo se centrará en la legislación aplicable a dicha entidad federativa y al procedimiento aplicable a la etapa de ejecución de sentencias

² Nava Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, 1991.

³ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, <https://www.inegi.org.mx/>.

de forma que, podamos contrastar el nivel de problema y la respuesta que han generado los poderes del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

En Derecho Administrativo, comprendemos que la ejecución de una sentencia es un conjunto de actuaciones judiciales encaminadas a dar cumplimiento y hacer efectivos los pronunciamientos de condena⁴.

Para poder entender un cumplimiento y su exigencia, rápidamente abordaremos lo previsto por el Código adjetivo en Veracruz y el contenido que debe poseer una sentencia al momento de ser dictada.

Artículo 325. Las sentencias que dicte el tribunal por conducto de sus salas deberán contener⁵:

- Lugar, fecha y autoridad que suscribe;
- El análisis de las causales de improcedencia o sobreseimiento del juicio;
- La fijación clara y precisa de los puntos contr vertidos;
- El análisis de todas y cada una de las cuestiones planteadas por los interesados;
- Examen y valoración del material probatorio;
- La mención de las normas que la sustentan;
- La suplencia de la deficiencia de la queja del particular; ,
- Los puntos resolutivos, en los que se expresarán, según proceda: la declinatoria de sobreseimiento del juicio; los actos o resoluciones cuya validez se reconozca o cuya nulidad se declare; la reposición del procedimiento que se ordene; los términos de la modificación del acto o resolución impugnados y la condena que, en su caso, se decrete.

En una ocasión, el jurista Jonathan Alberto Luna Pérez⁶ mencionó que existe una ley o manifestación judicial imperfecta, cuando no se respetan cuestiones lógicas de tiempo, modo, lugar y, la más importante, consecuencia.

⁴ Barrientos, Jesús M., 2014, *La ejecución de la sentencia*, Barcelona, Ediciones Experiencia, <https://elibro.net/es/ereader/uvm/115817?page=3>.

⁵ Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, *Gaceta Oficial*, Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, 12 de febrero de 2019.

⁶ Licenciado en Derecho por la Universidad Veracruzana. Maestro en Derecho Corporativo por la Universidad Anáhuac campus sur México. Doctorante por la Universidad Veracruzana. Docente del Instituto de Investigaciones Jurídicas. Docente de la Universidad de Xalapa.

Abonando a la lógica antes mencionada, el Código de Procedimientos Administrativos de Veracruz, en el numeral que regula el contenido de una sentencia, no contempla la consecuencia jurídica en caso de que la autoridad que fuese vencida en el juicio de nulidad no diera cumplimiento. La consecuencia jurídica a esto la encontramos en el segundo párrafo del Artículo 331 del citado Código, lo cual oscila entre las 50 a las 1,000 UMAS (Unidad de Medida y Actualización); empero, en ningún apartado del Código en comento se establece el criterio para ir incrementando las multas en caso de no dar ese cumplimiento.

Motivo por el cual, cobra suma importancia lo dicho por la máxima tribuna en nuestro país, nos referimos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues considera que el cumplimiento de una resolución se encuentra sujeta a tres factores: 1) la buena fe de las partes; 2) la no arbitrariedad de los jueces y; 3) la seguridad jurídica⁷.

En lo particular, consideramos que el segundo punto es el más endeble de todo el procedimiento que conlleva al cumplimiento de la sentencia, pues la autonomía de los órganos jurisdiccionales se encuentra íntimamente ligada a los cambios políticos y partidarios que vivimos.

Dicho en otras palabras, la autonomía o independencia no es en términos absolutos⁸, ya que todos los días podemos ver conflictos y colisión entre los tres poderes de gobierno, en los tres órdenes de gobierno, por desgracia toda voluntad y autonomía se ve disminuida cuando existe un terrorismo presupuestal.

El Tribunal Estatal de Justicia Administrativa tuvo un presupuesto designado para el año 2019 por un monto de \$93,846,294.00 (NOVENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS 00/100 M.N.)⁹.

Sin embargo, no fue la cantidad que tuvieron para ejercer, ya que en la tercera mensualidad del año se vio afectada por un decreto que modificó y quedó

⁷ Tesis I.14.T.J/3 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, febrero de 2019, p. 15 de 84.

⁸ Carpizo, Jorge, *Derecho Constitucional*, México, UNAM, 1991, p. 98.

⁹ Decreto de Presupuesto de Egresos del Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave para el ejercicio fiscal 2019, Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 28 de diciembre de 2018, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

bajo la cantidad de \$67,200,000.00¹⁰ (SESENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), lo que representa una disminución de \$26,640,000.00 (VEINTISÉIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS 00/100 M.N.)

Un golpe certero a las finanzas del Órgano Jurisdiccional fue el acontecido en el presente año, pues por segunda ocasión tuvo una disminución presupuestal, quedando en \$57,000,000.00¹¹ (CINCUENTA Y SIETE MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.), representando una disminución de \$10,000,000.00 (DIEZ MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.).

En consecuencia, se afirma que una de las principales causas que permiten el fenómeno jurídico de la inejecución de sentencias es el terrorismo presupuestal, pues evidencia el sometimiento de facto a cambio de mayores prerrogativas, debiendo el Poder Judicial y demás órganos jurisdiccionales tener constitucionalmente un porcentaje presupuestal mínimo¹².

Centralizando un poco más las causas, podemos añadir al terrorismo presupuestal las siguientes tres raíces torales que son: 1) reformas constitucionales en materia de combate a la corrupción; 2) falta de técnica legislativa; y, 3) el mundo entero atraviesa una pandemia generada por el virus SARS-CoV2 o mejor conocido como COVID-19.

Para complementar la idea pasada, es necesario adentrarse a las sub-causas que desencadenan efectos y construyen un problema; partiendo de las reformas constitucionales en materia de combate a la corrupción podemos subrayar las siguientes ramificaciones

a) El Poder Judicial del Estado de Veracruz, contaba con tres salas para conocer y substanciar los juicios contencioso administrativos; una ubicada al norte del Estado, otra en el sur, más una diversa en la zona centro, ubicada en Xalapa,

¹⁰ Decreto 324, Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 28 de febrero de 2019, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹¹ Decreto 525 del Presupuesto de Egresos del Gobierno del Estado de Veracruz para el ejercicio fiscal 2020, Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 30 de diciembre de 2019, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹² Minutti Zanatta, Rubén, *Acceso a la información pública y a la justicia administrativa en México*, México, UNAM, 2011, p. 316.

Veracruz. Para dar cumplimiento a la reforma constitucional del Estado era necesario extinguir dichas salas y crear un organismo autónomo encargado de dirimir todas las controversias.

b) La creación del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz significó diversos retos; el primero de ellos podría ser el cambio de sede, el segundo, el recibir y verificar que todos y cada uno de los expedientes que albergaban las tres salas, tanto los que se encontraban activos, como los totalmente concluidos, representó inventariar cerca de veinte mil expedientes, lo cual fue motivo para que el Pleno del nuevo organismo autónomo dictara un acuerdo para suspender términos de enero a marzo del año dos mil dieciocho.

c) Contrarrestar la carencia de un juicio en línea.

Lo anterior, solo obedece a la primer subcausa que conlleva al fenómeno de la inejecución de sentencias; por otro lado, debemos centrarnos ahora en la falla o falta de técnica legislativa, pues como fue dicho en líneas que anteceden, es la segunda causa total.

Bajo un meticuloso análisis, pudimos encontrar dos nuevas sub-causas que han permitido soslayar el derecho fundamental del justiciable a una tutela judicial efectiva, las cuales podemos presentar de la siguiente forma:

d) La reforma al Código de Procedimientos Administrativos cambió la denominación de autoridad, por desgracia no incluyó un apartado especializado en dar cumplimiento a la sentencia, ni siquiera aumentó el existente.

Para evidenciar la debilidad del ordenamiento, podemos decir que toda la etapa de ejecución de sentencias se encuentra prevista en solo cinco Artículos en todo el Código, si bien es cierto, que más no precisamente es mejor, en los siguientes capítulos evidenciaremos que en este caso particular ha sido peor.

e) La falta de armonización jurídica, en específico la generada entre el Código de Procedimientos Administrativos, la Ley General de Disciplina Financiera, la Ley de Obra Pública y Servicios Relacionados con Ellas y el Código Financiero para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

Si bien, realizar una armonización entre todas las legislaciones podría llevar años para el estudio y estar sujeto a reformas, no por ello quiere decir que debemos obviar aquellas que saltan a la luz de todos. A continuación, nos permitiremos

citar Artículos concretos de dichas leyes y, al final, poder estructurar una idea del porqué resulta pertinente estructurar de diferente modo las leyes.

- El artículo 330 del Código de Procedimientos Administrativos de Veracruz establece que la sala unitaria competente comunicará vía oficio y sin demora a las autoridades para dar cumplimiento a la sentencia;
- El artículo 233 del Código Financiero del Estado de Veracruz establece que la Tesorería del Estado es la encargada de aprobar la emisión de pagos, lo cual, deberá hacerse al amparo del Dictamen de suficiencia presupuestal; dicho dictamen emana de la siguiente norma;
- El artículo 8o. de la Ley de Disciplina Financiera establece que a todo pago que deba erogar el Estado deberá acompañarse la fuente de ingresos, lo cual genera unas finanzas sanas, pues se mantienen en techos presupuestarios que no exceden lo recaudado por el Estado.
- El artículo 10o. de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con Ellas para el Estado de Veracruz; establece que toda contratación estará sujeta a las disposiciones financieras, presupuestales y de contabilidad gubernamental.

Analizar todos los Artículos sería una tarea interminable, pero es el deseo del autor centrarse en los anteriores, pues como podemos observar, la tibieza del Código de Procedimientos Administrativos no es respuesta a los procesos burocráticos y presupuestales previstos por las demás normatividades. En consecuencia, se puede evidenciar la segunda causa toral que permite el fenómeno jurídico de la inejecución de sentencias.

Por último, la pandemia generada por el virus SARS-CoV2 o mejor conocido COVID-19, que en palabras del Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Arturo Zaldívar, ningún tribunal estaba preparado para una situación como ésta¹³.

En Veracruz de Ignacio de la Llave, quedó más que evidenciado, pues el pleno del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa dictó los siguientes acuerdos:

¹³ Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo, "La justicia frente a la pandemia", *Milenio*, 2020.

- TEJAV/3EXT/02/20¹⁴: el cual suspende actividades jurisdiccionales del 18 de marzo al 17 de abril del año 2020;
- TEJAV/4EXT/02/20¹⁵: el cual suspende actividades jurisdiccionales del 15 de abril al 30 de abril del año 2020;
- TEJAV/5EXT/02/20¹⁶: el cual suspende actividades jurisdiccionales del 04 al 29 de mayo del año 2020;
- TEJAV/6EXT/02/20¹⁷: el cual suspende actividades jurisdiccionales hasta el 15 de junio del año 2020;
- TEJAV/7EXT/02/20¹⁸: el cual suspende actividades jurisdiccionales hasta el 30 de junio del año 2020;
- TEJAV/8EXT/02/20¹⁹: el cual contempla la reanudación de labores para el día 03 de agosto del año 2020.

Claramente, se evidencia que por casi cinco meses la justicia en Veracruz, en materia administrativa, no existió, dicho de otra forma, no hay una tutela judicial efectiva.

II. ANTECEDENTES

Para brindar un breve contexto, ubicarnos espacial y temporalmente, se procede a dar los siguientes antecedentes.

¹⁴ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 18 marzo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹⁵ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 17 abril de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹⁶ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 05 mayo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹⁷ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 29 mayo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹⁸ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 15 junio de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

¹⁹ Editora de Gobierno del Estado de Veracruz, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 31 julio de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

Con fecha 27 de mayo de 2015 fueron publicadas las reformas constitucionales en materia anticorrupción, con base en ello, las treinta y dos entidades federativas se encontraban obligadas a armonizar sus marcos jurídicos para la creación de sistemas locales anticorrupción.

En el caso concreto, el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, el 13 de julio de 2017, el Pleno del Congreso de dicho Estado aprobó el dictamen de la iniciativa de la reforma en mención; posteriormente, el día 19 de septiembre de la misma anualidad se hizo la declaratoria de vigencia; por último, la reforma constitucional para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave fue publicada en la Gaceta Oficial número 392, con fecha 2 de octubre de 2017.

III. SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL ESTATAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE VERACRUZ

El Derecho a la Información ha generado severas complicaciones para las autoridades administrativas y grandes avances para toda la ciudadanía, por lo menos ha facilitado la obtención de información de suma relevancia, ejemplo de ello serán las siguientes tablas que arrojan información de todas las sentencias y aquellas que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo.

Primera columna: Sentencias emitidas por la Primera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2018.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Primera Sala del Tribunal en el año 2018²⁰.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	0	Enero	0
Febrero	2	Febrero	0
Marzo	1	Marzo	0
Abril	3	Abril	3
Mayo	6	Mayo	0
Junio	3	Junio	2
Julio	16	Julio	0
Agosto	11	Agosto	0
Septiembre	19	Septiembre	0
Octubre	8	Octubre	3

²⁰ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

Noviembre	16	Noviembre	9
Diciembre	8	Diciembre	6
Total	93	Total	23

Primera columna: Sentencias emitidas por la Segunda Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2018.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Segunda Sala del Tribunal en el año 2018²¹.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	0	Enero	0
Febrero	1	Febrero	1
Marzo	16	Marzo	4
Abril	30	Abril	15
Mayo	15	Mayo	7
Junio	21	Junio	6
Julio	5	Julio	3
Agosto	9	Agosto	3
Septiembre	20	Septiembre	8
Octubre	24	Octubre	14
Noviembre	24	Noviembre	9
Diciembre	12	Diciembre	3
Total	167	Total	73

Primera columna: Sentencias emitidas por la Tercera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2018.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Tercera Sala del Tribunal en el año 2018²².

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	1	Enero	0
Febrero	1	Febrero	0
Marzo	46	Marzo	1
Abril	2	Abril	2

²¹ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

²² Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

Mayo	25	Mayo	14
Junio	42	Junio	22
Julio	11	Julio	5
Agosto	25	Agosto	16
Septiembre	26	Septiembre	18
Octubre	24	Octubre	13
Noviembre	28	Noviembre	20
Diciembre	17	Diciembre	11
Total	248	Total	122

Primera columna: Sentencias emitidas por la Cuarta Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2018.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Cuarta Sala del Tribunal en el año 2018²³.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	0	Enero	0
Febrero	4	Febrero	0
Marzo	68	Marzo	1
Abril	11	Abril	6
Mayo	29	Mayo	22
Junio	10	Junio	0
Julio	2	Julio	0
Agosto	8	Agosto	2
Septiembre	10	Septiembre	0
Octubre	7	Octubre	2
Noviembre	8	Noviembre	2
Diciembre	18	Diciembre	2
Total	175	Total	37

De las cifras antes presentadas, obtenemos un total de 683 sentencias emitidas entre las cuatro salas que conforman al Tribunal de Veracruz; de la globalidad de sentencias pudimos obtener que 255 declararon la nulidad lisa y llana del acto administrativo, lo que representa un 37.33%, poco más de un tercio.

Como el lector podrá percatarse, durante el primer trimestre del año, las cuatro salas presentan una cantidad muy baja de sentencias emitidas, esto obedece

²³ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

a la extinción de las salas de lo contencioso administrativo del Poder Judicial del Estado y pasaron a ser competencia del nuevo órgano constitucional denominado Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz.

Ahora bien, procederemos a analizar los resultados obtenidos en el año 2019, donde observaremos un aumento en la cantidad de sentencias emitidas, sin embargo, aquí surge una interrogante, ¿a mayor número de sentencias emitidas mayor es el número de asuntos que no se ejecuta su sentencia?

Primera columna: Sentencias emitidas por la Primera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2019.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la primera sala del Tribunal en el año 2019²⁴.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	16	Enero	0
Febrero	21	Febrero	0
Marzo	19	Marzo	1
Abril	22	Abril	6
Mayo	14	Mayo	22
Junio	12	Junio	0
Julio	5	Julio	0
Agosto	8	Agosto	2
Septiembre	5	Septiembre	0
Octubre	10	Octubre	2
Noviembre	6	Noviembre	2
Diciembre	48	Diciembre	2
Total	152	Total	83

Primera columna: Sentencias emitidas por la Segunda Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2019.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Segunda Sala del Tribunal en el año 2019²⁵.

²⁴ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

²⁵ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	26	Enero	17
Febrero	27	Febrero	16
Marzo	27	Marzo	11
Abril	24	Abril	16
Mayo	26	Mayo	15
Junio	21	Junio	11
Julio	9	Julio	5
Agosto	25	Agosto	17
Septiembre	24	Septiembre	18
Octubre	15	Octubre	10
Noviembre	23	Noviembre	13
Diciembre	6	Diciembre	3
Total	253	Total	152

Primera columna: Sentencias emitidas por la Tercera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2019.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Tercera Sala del Tribunal en el año 2019²⁶.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	22	Enero	13
Febrero	34	Febrero	25
Marzo	37	Marzo	20
Abril	22	Abril	15
Mayo	27	Mayo	17
Junio	13	Junio	9
Julio	33	Julio	24
Agosto	26	Agosto	20
Septiembre	27	Septiembre	21
Octubre	24	Octubre	17
Noviembre	30	Noviembre	28
Diciembre	13	Diciembre	12
Total	308	Total	221

²⁶ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

Primera columna: Sentencias emitidas por la Cuarta Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2019.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Cuarta Sala del Tribunal en el año 2019²⁷.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	13	Enero	4
Febrero	24	Febrero	12
Marzo	17	Marzo	6
Abril	24	Abril	5
Mayo	22	Mayo	10
Junio	28	Junio	10
Julio	20	Julio	8
Agosto	16	Agosto	3
Septiembre	26	Septiembre	6
Octubre	22	Octubre	13
Noviembre	10	Noviembre	5
Diciembre	24	Diciembre	16
Total	246	Total	98

Un incremento considerable, pues pasamos a contabilizar 959 sentencias emitidas en todo un año entre las cuatro salas del Tribunal de Justicia Administrativa y, de todas ellas, 554 fueron las que declararon la nulidad lisa y llana del acto administrativo, lo que presenta un 57.66% estando en presencia de más de la mitad, por consiguiente, su importancia incrementó en relación con el año pasado.

Es pertinente recordar que por estas fechas el Tribunal de Justicia Administrativa, había sufrido una disminución de más de veintiséis millones a su presupuesto, a lo cual regresaré al momento de promediar los asuntos en etapa de ejecución.

Cercanos a finaliza , procederemos a exponer las cantidades obtenidas para el primer semestre del año dos mil veinte, en virtud de ser la última información subida al portal de transparencia del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz.

Primera columna: Sentencias emitidas por la Primera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2020.

²⁷ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Primera Sala del Tribunal en el año 2020²⁸.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	28	Enero	18
Febrero	7	Febrero	5
Marzo	10	Marzo	5
Abril	1	Abril	1
Mayo	8	Mayo	3
Junio	3	Junio	1
Total	57	Total	33

Primera columna: Sentencias emitidas por la Segunda Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2020.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Segunda Sala del Tribunal en el año 2020²⁹.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	18	Enero	12
Febrero	23	Febrero	9
Marzo	8	Marzo	3
Abril	0	Abril	0
Mayo	7	Mayo	1
Junio	0	Junio	0
Total	56	Total	25

Primera columna: Sentencias emitidas por la Tercera Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2020.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Tercera Sala del Tribunal en el año 2020³⁰.

²⁸ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

²⁹ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

³⁰ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	6	Enero	4
Febrero	26	Febrero	15
Marzo	12	Marzo	10
Abril	0	Abril	0
Mayo	0	Mayo	0
Junio	0	Junio	0
Total	44	Total	29

Primera columna: Sentencias emitidas por la Cuarta Sala del Tribunal Estatal de Justicia Administrativa de Veracruz en el año 2020.

Segunda columna: Sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, dictadas por la Cuarta Sala del Tribunal en el año 2020³¹.

Sentencias		Nulidad lisa y llana	
Enero	7	Enero	4
Febrero	13	Febrero	3
Marzo	9	Marzo	3
Abril	0	Abril	0
Mayo	18	Mayo	8
Junio	0	Junio	0
Total	47	Total	18

Para el año 2020, podemos ver una drástica disminución en relación con la anualidad previa, después de todo, es necesario resaltar que estamos ante la presencia inicitada por el virus SARS-CoV2, pues con corte a junio tenemos un total de 204 sentencias, de las cuales 105 declararon la nulidad lisa y llana del acto administrativo, lo que representa un 51.47% de todo lo emitido por el Tribunal.

Ahora bien, una vez obtenida toda la información relacionada con las nuevas emisiones de sentencias, resulta obligada la interrogante, ¿cuántos asuntos se encuentran en etapa de ejecución de sentencia?

A continuación, presentamos los promedios obtenidos del portal de transparencia del multicitado Tribunal de Justicia Administrativa de Veracruz, una vez adquiridos dichos porcentajes, le aplicaremos la proporción de aquellos que son por nulidad lisa y llana, de modo que, en un ejercicio prospectivo intentaremos dilucidar cuántos asuntos no son cumplimentados.

³¹ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

Asuntos en etapa de ejecución de sentencia, los cuales se promediaron con base en la cantidad de expedientes por sala, obteniendo el cociente con sujeción al número de meses por año y, finalmente, le aplicamos un factor de porcentaje, el cual obtuvimos de la cantidad total de sentencias por año y la cantidad total de sentencias que declararon la nulidad lisa y llana del acto administrativo.

Año	Etapas	Promedio	%	Total
2018 ³²	Ejecución	486.16	37.33%	181.48
2019 ³³	Ejecución	914.5	57.66%	527.30
2020 ³⁴	Ejecución	970.16	51.47%	499.34

Observada la presente tabla, podemos ver que no son diez, veinte o cincuenta asuntos que no han visto materializada una sentencia administrativa, por desgracia, el portal de transparencia no permite visualizar cuál es el asunto más antiguo, de esta forma podríamos generar escenarios o buscar entender por qué transcurre determinada cantidad de tiempo sin ver cumplimentada la determinación judicial.

Como ya vimos existen causas y sub-causas que generan un incumplimiento, sin embargo, cabe una justa interrogante, ¿existe un mecanismo similar a la excitativa de justicia en el procedimiento aplicable a la ejecución de sentencia? La respuesta es no, puesto que deberá tramitarse a través de un amparo indirecto, en virtud que el Código de Procedimientos Administrativos de Veracruz no contempla recurso ordinario para contrarrestar dicha actitud del juzgador.

En la doctrina aprendimos que la excitativa de justicia es un medio procesal para obligar a un juzgador a realizar su trabajo³⁵, lo cual, si se me permite el atrevimiento, es una burla para el justiciable, pues un juez o Magistrado Instructor, al ser un servidor público al cual se le paga con cargo al erario público no debería necesitar un mecanismo por el cual se le constriña a realizar su trabajo.

³² Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

³³ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

³⁴ Tribunal Estatal de Justicia Administrativa, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

³⁵ Cisneros Farías, Germán, *Justicia administrativa, Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*, México, UNAM-IIJ, 2016, p. 320.

Como expusimos con anterioridad, un posible escenario que agrava el problema de la inejecución es la arbitrariedad de los jueces, situación que en ningún momento debería ponerse en tela de juicio, pues por sí sola la tutela judicial efectiva es atribuida a un órgano-juez o magistrado específicamente designado y especializado³⁶ para garantizar y restablecer la legalidad.

Bajo esta premisa, es que procedemos al siguiente apartado, el cual buscará no probar, sino estructurar posibles escenarios negativos en la sociedad, su impacto social y la perspectiva que tienen los justiciables para con los encargados de la impartición de justicia.

IV. PERCEPCIÓN SOCIAL

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha sufrido más de 600 reformas y 80 adiciones³⁷ en lo que va de nuestro sistema de gobierno, podríamos pensar que estamos en presencia o de la Constitución menos pensada o de las más sesudas por su dinámico cambio. ¿Evolución o partidismo? Difícil determinarlo, ya que a cada nuevo presidente o gobernante se le ocurren nuevos cambios.

De lo dicho anteriormente, resulta necesario plasmar la siguiente interrogante: ¿existe una percepción positiva de los órganos judiciales de frente a los justiciables?

La corporación Latinobarómetro estudia a la sociedad americana en su conjunto, con una serie de indicadores que permiten visualizar el nivel de México en miras de su sistema de justicia, el cual, como ya mencionamos comprende no solo el acceso a la justicia sino también el cumplimiento de sus resoluciones.

Según el informe presentado en el año 2018, México solo alcanza el 18% de confianza en sus ciudadanos de frente a las instituciones de gobierno y aquellas que imparten justicia³⁸.

³⁶ González Pérez, Jesús, "El juez debe tener la potestad plena para la completa satisfacción de la pretensión conforme al orden jurídico, a fin de que el orden jurídico se realice y se ponga fin a la situación litigiosa que dio lugar al proceso y se establezca el orden jurídico", *Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo*, número 2, 2002, p. 15.

³⁷ Carbonell, Miguel, *Constitución, reforma constitucional y fuentes del Derecho de México*, México, UNAM, 1998, pp. 118.

³⁸ Corporación Latinobarómetro, "Aprobación del gobierno", *Informe 2018*, Santiago de Chile.

A su vez es posible encontrar que, dentro de las instituciones de gobierno, el estudio en cuestión recabó información suficiente para conocer el porcentaje de confianza en el Poder Judicial y los organismos jurisdiccionales, arrojando un preocupante 24%³⁹.

El principal descrédito de la población, tal y como podemos ver todos los días en diferentes medios de comunicación, es el generado por la creciente y muy visible corrupción, la cual pareciera ser evidente para el resto del mundo, pero poco importante para el territorio nacional.

Lo cual va de lo general (nacional) a lo local (entidades federativas), pues en todos los órdenes de gobierno podemos encontrar dicho clamor y, como pudimos observar en este estudio, la impartición de justicia cuenta con muy poco crédito y confianza, en parte por lo que evidencian los medios y en gran medida por todos aquellos justiciables que acuden en búsqueda de la justicia y no logran ver materializada la misma.

Otro ranking y puntaje de suma importancia que puede ser utilizado para medir la confianza, efectividad y, a su vez, un tentativo impacto negativo en la sociedad es el generado por la organización *World Justice Project*, cuyos resultados son presentados en Washington D.C. y que este año posicionaron a México en la muy penosa posición 104⁴⁰, siendo que dicho estudio, que tiene como objeto el Estado de Derecho, posiciona a Venezuela en el lugar número 128, preocupante, pues solo 24 posiciones nos separan.

A su vez, el índice de Estado de Derecho en México 2019-2020 tiene un apartado que califica a las entidades federativas según las encuestas realizadas a la población, ubicando a Veracruz de Ignacio de la Llave en la vergonzosa posición número 22⁴¹, de nueva cuenta nada bien por cuanto hace a la credibilidad, confianza y efectividad.

Ahora bien, la pregunta es, ¿qué impacto negativo puede generar la poca confianza, baja o nula efectividad de los organismos encargados de la impartición de justicia?

³⁹ Corporación Latinobarómetro, "Confianza en el gobierno", *Informe 2018*, Santiago de Chile.

⁴⁰ World Justice Project, *Rule of Law Index 2020*, Washington D.C., 2020.

⁴¹ World Justice Project, *Índice de Estado de Derecho en México 2019-2020*, Washington D.C., 2020.

Por así permitirlo la extensión del presente trabajo, procederemos a hacer un breve listado de los posibles impactos negativos en la percepción social, sin ahondar sobre ellos y los sub-efectos; dicho lo anterior procedemos:

- 1) Manifestaciones pacíficas exigiendo el cumplimiento de las sentencias;
- 2) Manifestaciones hostiles exigiendo el cumplimiento irrestricto de las sentencias;
- 3) Al privar a los justiciables de capital (por la naturaleza de la sentencia) es posible prever un incremento en los delitos de robo, extorción, fraude o todos aquellos que tengan como fin allegarse de dinero o bienes ajenos
- 4) Quebranto en las finanzas familiares;
- 5) Del quebrando financiero en las familias, sería posible visualizar niños y jóvenes sin poder dar continuidad a sus estudios básicos, medios o superiores;
- 6) Mayor migración ilegal a Estados Unidos en búsqueda de sustento económico;
- 7) A mayor incumplimiento de sentencias, mayores violaciones administrativas;
- 8) A menor exigencia por parte de los tribunales, mayor subordinación al Poder Ejecutivo y Legislativo;
- 9) Pérdida de confianza en los tribunales de justicia administrativa;
- 10) Derrota del Sistema Nacional y locales en combate a la corrupción.

V. CONCLUSIÓN

El fenómeno jurídico de la inejecución de sentencias que declaran la nulidad lisa y llana del acto administrativo, ha quedado claro que se encuentra en incremento, sin que las reformas constitucionales y la implementación de nuevos modelos de combate a la corrupción sean respuesta idónea para neutralizar dicha problemática.

El pueblo veracruzano demanda ajustes normativos a la etapa de ejecución de sentencia, de modo que no quede la justicia en lo abstracto y de forma expedita pueda materializarse y así ver restituido un derecho.

En definitiva, es necesario desplegar acciones concretas que puedan dar respuesta a los grandes problemas, por ello a modo de cierre propondremos las siguientes acciones.

1. Por cuanto hace a los organismos autónomos

Consolidar un bloque unido de todos aquellos organismos autónomos previstos por la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave e impulsar la constitucionalización de un presupuesto mínimo y que éste no pueda disminuir radicalmente de un ejercicio fiscal a otro

Fomentar mesas de diálogo entre magistrados y justiciables, a modo de sensibilizar a los juzgadores y poder escuchar, de primera mano, a todos aquellos que no han podido ver cumplimentada una sentencia, luego de haber ganado todas las instancias y tener ejecutoriada la resolución judicial.

2. Por cuanto hace al Poder Legislativo

Allegarse de estudiosos del Derecho, especializados en materia administrativa, a fin de proponer mejores proyectos de ley y estar en la incesante búsqueda de fortalecer las normas de naturaleza administrativa.

3. Por cuanto hace al Poder Ejecutivo

Apegarse a las leyes de naturaleza contable y presupuestaria, de modo que en todo momento se cuenten con finanzas sanas y preparadas para solventar todos los pasivos a los cuales fueron condenados, a través de un juicio contencioso administrativo.

Impulsar el impoluto combate a la corrupción, así como profesionalizar a los trabajadores lo cual generaría menores violaciones a los derechos de los justiciables y por lógica una disminución en los juicios contenciosos y a su vez una disminución de condenas que puedan comprometer la solvencia del Estado.

4. Por cuanto hace a los justiciables

No caer en la inactividad procesal, lo cual permite hacer más laxo el arbitrio de los magistrados y la actitud contumaz de la autoridad que fuese oída y vencida en juicio, de ser necesario requerir el apoyo de juzgados de distrito para que puedan presionar sino en el cumplimiento, sí en los requerimientos.

Organizarse como sociedad a modo de crear grupos sociales debidamente representados, para gestionar apoyos tanto económicos como de asesoría y no

permitir mayores atropellos por las autoridades, ya que, abusando del detrimento económico por no cumplir la sentencia, utilizan a su favor el adelgazamiento de las finanzas sociales para llegar a acuerdos que, por sí solos, contradicen lo plasmado en la sentencia emitida por el Magistrado Instructor.

Organizarse como sociedad también para impulsar reformas al Código de Procedimientos Administrativos, con base en las necesidades que de primera mano conocen y no aquellas que solo sirven en los momentos de utilidad política.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

BARRIENTOS, Jesús M., *La ejecución de la sentencia*, Barcelona, Ediciones Experiencia, 2014, <https://elibro.net/es/ereader/uvvm/115817?page=3>.

CARBONELL, Miguel, *Constitución, reforma constitucional y fuentes del Derecho de México*, México, UNAM, 1998.

CARPIZO, Jorge, *Derecho Constitucional*, México, UNAM, 1991.

CISNEROS FARÍAS, Germán, *Justicia administrativa. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo México*, México, UNAM-IIJ, 2016.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, "El juez debe tener la potestad plena para la completa satisfacción de la pretensión conforme al orden jurídico, a fin de que el orden jurídico se realice y se ponga fin a la situación litigiosa que dio lugar al proceso y se establezca el orden jurídico", *Revista Iberoamericana de Derecho Administrativo*, número 2, 2002.

MINUTTI ZANATTA, Rubén, *Acceso a la información pública y a la justicia administrativa en México*, México, UNAM, 2011.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, México, UNAM, 1991.

ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo, "La justicia frente a la pandemia", *Milenio*, 14 de abril de 2020.

2. Legislación

Código de Procedimientos Administrativos para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

3. Otros

CORPORACIÓN LATINOBARÓMETRO, "Aprobación del gobierno", *Informe 2018*, Santiago de Chile.

CORPORACIÓN LATINOBARÓMETRO, "Confianza en el gobierno", *Informe 2018*, Santiago de Chile.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, Decreto 324, *Gaceta Oficial*, 28 de febrero de 2019, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, Decreto 525 de Presupuesto de Egresos del Gobierno del Estado de Veracruz para el ejercicio fiscal 2020, *Gaceta Oficial*, 30 de diciembre de 2019, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, Decreto de Presupuesto de Egresos del Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave para el ejercicio fiscal 2019, *Gaceta Oficial*, 28 de diciembre de 2018, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 18 de marzo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 17 de abril de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 05 de mayo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 29 de mayo de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 15 de junio de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

EDITORIA DE GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ, *Gaceta Oficial*, Órgano de Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, 31 de julio de 2020, Xalapa de Enríquez, Veracruz de Ignacio de la Llave.

TRIBUNAL ESTATAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE VERACRUZ, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2018.

TRIBUNAL ESTATAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE VERACRUZ, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2019.

TRIBUNAL ESTATAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE VERACRUZ, Portal de Transparencia, Indicadores de resultados, 2020.

WORLD JUSTICE PROYECT, Índice de Estado de Derecho en México 2019-2020, Washington D.C., 2020.

WORLD JUSTICE PROYECT, *Rule of Law Index 2020*, Washington D.C., 2020.

4. *Jurisprudencia*

Tesis I.14.T.J/3 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, febrero de 2019.

CÓMO ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES PARA EFECTOS FISCALES¹

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Requisitos de materialidad.* III. *La materialidad en documentos privados.* IV. *La materialidad con motivo de la cláusula antielusión. Simulación de actos jurídicos.* V. *Antecedentes internacionales del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.* VI. *Operaciones simuladas o inexistentes y cumplimiento a la materialidad de los actos.* VII. *Materialidad en implementación de nuevos proyectos de inversión que acredite la necesidad del bien o servicio que justifique.* VIII. *Objeciones de las autoridades al valor probatorio de los documentos privados.* IX. *Ley de Extinción de Dominio. Disposiciones antilavado de dinero. Delincuencia organizada. Contrabando. Defraudación Fiscal. Ley de Seguridad Nacional.* X. *Conclusión.* XI. *Fuentes de información.*

RESUMEN

En el ámbito del Derecho Fiscal, e incluso en otras ramas, cada vez es más común encontrarse con el término materialidad, motivo por el cual, se necesita aclarar cómo se acredita la materialidad de las operaciones en dicha materia.

ABSTRACT

In the field of Tax Law, and even in other branches, it is increasingly common to find the term materiality. That is why, reason for which, it is necessary to clarify how the materiality of the operations in this matter is accredited.

¹ Esta obra está inscrita ante el Registro Público del Derecho de Autor, con el número 03-2021-051312151500-01, 13 de mayo de 2021.

² Dr. en Der., Mtra. C. P. y C., por FDBNA., Lic. Der., por U. Pedregal La Salle, C.P. por ESCA, IPN, CERT. de carrera por IMCP, DHC 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 Doctores en Der. Con Especialidad en Auditoría, Fiscal, A. Forense, Prevención de L. de dinero, Corrupción. Registros para Dictaminar en Materia Fiscal ante SHCP, SAT, S de F de la C.M., IMSS, INFONAVIT, Perito Contable, en Auditoría y en Criminalística ante el Poder Judicial, de la C. de M.; S de E, INE, TEJA; TCA., Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INDAUTOR, Litigante, Catedrático por más de 17 años en posgrado y licenciaturas.

En este sentido, este trabajo abarca puntos torales que demuestran la acreditación de la materialidad de las operaciones.

PALABRAS CLAVE

Materialidad. Derecho Fiscal. Documentos. Operaciones. Facultad de comprobaciones. Legislación. Sociedades Anónimas.

In this sense, this work covers, key points that demonstrate the accreditation of the materiality of the operations.

KEY WORDS

Materiality. Tax Law. Documents Operations. Faculty of checks. Legislation. Anonymous Societies.

I. INTRODUCCIÓN

En el día a día, a la autoridad competente en cualquier medio, tiempo o razón que lo requiera o en el ejercicio de facultades de comprobación, es importante demostrarle que las operaciones de una entidad, persona moral y persona física, son verdaderas, válidas, así como, la materialización de todas y cada una de ellas.

Ya sea con documentación que demuestre el origen y procedencia de los actos, acciones o hechos; que se cuente con los registros contables, en forma clara, amplia, analítica, objetiva, sustentable, fehaciente; o con la acreditación que se considere pertinente para verificar el origen de dichas operaciones.

Lo anterior, para el buen desarrollo de su actividad preponderante empresarial, cualquiera que sea, o de una actividad independiente con el objeto de no contravenir el buen desarrollo del ente social o de la persona física.

Esto es, con el soporte *documental y materialidad* de toda la operación, incluso desde el nacimiento de la persona moral, así como de la cobranza, traspasos entre cuentas de la entidad, préstamo o recuperación de créditos otorgados, con el original del contrato celebrado, la forma de pago, en su caso, de qué cuenta bancaria efectuaron retiros o préstamos.

Por otra parte, si provienen de operaciones del extranjero, presentar las constancias de recepción del impuesto sobre la renta y declaraciones de entero de retenciones, o en otros supuestos, con documentación comprobatoria que demuestre su origen y procedencia.

Así como el registro contable de todas las operaciones para aclarar en forma amplia, analítica, objetiva, sustentable y fehaciente, con la documentación comprobatoria que considere pertinente, que demuestre la materialidad de cada una de aquéllas e, incluso, el origen de los recursos.

II. REQUISITOS DE MATERIALIDAD

Desde la perspectiva del CFPC, LISR, LFPCA, CFDI. Tesis y criterios jurisdiccionales. Servicios y pagos en general (asesoría y consultoría)

En nuestro México, cada día se observa más, el hecho que, una operación reúna o no el *requisito de materialidad*, puede conllevar diversas implicaciones fiscales entre las que se destacan:

- i. El rechazo de deducciones para efectos del impuesto sobre la renta;
- ii. Lo que repercute en ingresos u omisión de estos;
- iii. Una base más alta para el cálculo de este impuesto;
- iv. La improcedencia del impuesto al valor agregado acreditable correspondiente; y,
- v. Consecuentemente, la negativa en devoluciones de éste.
- vi. Generalmente, representa un impacto económico considerable en los contribuyentes;

Dentro de la legislación mexicana, no se identifica definición o concepto respecto a las características que debe tener el *atributo de la materialidad*, ni un listado, detalle de los requisitos y extremos que ésta implica; dicha figura y sus alcances han sido objeto de estudio reiterado por parte del Poder Judicial de la Federación (PJF), el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), así como el propio Servicio de Administración Tributaria (SAT); en la medida, en que cada vez, son más las controversias suscitadas por *temas de materialidad en tratándose de las contribuciones*.

Es por ello que, para acreditar la *materialidad* de las operaciones que amparen, se debe contar con la documentación idónea, objetiva, sustentable y fehaciente, que compruebe que éstas realmente existen o existieron; esto es, no solo con comprobantes fiscales.

En ese sentido y, *para fines fiscales, la materialidad* es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo (persona física) o ente (persona moral), ya sea con sus clientes o sus proveedores, que cuentan con suficiente *evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización*, así en el ámbito fiscal, e incluso en cualesquiera otros; así que, cada vez es más común encontrarse con dicho término.

Por tanto, conceptualmente el vocablo –materialidad– se define como aquella cualidad de ser *material o relativo a la materia física*, sin embargo, el verbo –materializar– se entiende como aquella acción de dar naturaleza material y sensible a un acto o acción, proyecto, idea o un sentimiento.

El Artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones. Esto significa que inicialmente es el contribuyente debe probar los hechos, ante una acción que pudiera entablar en un proceso fiscal. Por tanto, “el que afirma tiene que probar”³.

Ahora bien, *el aspecto de materialidad* ha jugado un papel importante en los rechazos de solicitudes de devolución de saldos a favor de las contribuciones federales, así como; desistimientos de devolución del impuesto al valor agregado y en materia de impuesto sobre la renta como son; las deducciones y sus requisitos (fiscales), ambas situaciones por considerar que la falta de pruebas respecto a *la realidad material de la operación está íntimamente* ligada con las operaciones inexistentes, y con contribuyentes que emiten comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para la prestación de los servicios o la enajenación de bienes, al extremo de que por falta de materialidad se encuadre en un tipo de fraude fiscal y o bien hasta de delito penal con las penas correspondientes.

En los últimos tiempos, cuando por diversas formas de ejercicio de facultades de comprobación y en los procedimientos de devolución de saldos a favor de contribuciones, se siguen incrementando notablemente la tendencia de las *autoridades fiscalizadoras de analizar cuestiones de materialidad*, en relación con las diversas operaciones de los contribuyentes, determinando si se cuenta o no con la documentación soporte suficiente para demostrar la materialidad de dichas operaciones.

Respecto al actuar discrecional de las autoridades fiscales, a decir del TFJA, en una jurisprudencia actual, ya se contemplan estas situaciones, cuyo rubro es: “IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS”. El mismo se encuentra apegado a derecho, cuando se trata de cuestiones de *materialidad de las opera-*

³ Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

*ciones de los contribuyentes, solicitándose, en ejercicio de sus facultades de revisión, la documentación soporte que acredite las operaciones que generaron los ingresos gravados o los gastos deducidos; es decir, no basta con la exhibición de los registros contables, los contratos, los comprobantes fiscales digitales por Internet y sus respectivos pagos (transferencias bancarias o estados de cuenta bancarios), sino que se requiere la *documentación y evidencia necesarias para acreditar que las operaciones son reales, existieron o existen; va más allá de ello*⁴.*

Esta postura ha sido confirmada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS". Refiere que, el cumplimiento de los requisitos aplicables a comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretende. De ahí, en caso de ser cuestionado en la *fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos*⁵.

Por otra parte, el *Artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA)*, precisa que en los juicios que se tramiten ante TEJA, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación de éste, cuando esta última consista en hechos positivos; y el demandado hará lo propio respecto a sus excepciones⁶.

Por tanto, pretender probar en un juicio contencioso, será demostrar los hechos, y en su caso, las violaciones de las autoridades, con fundamento en el *Artículo 42 de la LFPCA*, el cual establece que las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho⁷.

⁴ Tesis VIII-J-2aS-62, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No. 31, febrero de 2019, p. 31.

⁵ Tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXI, t. 1, junio de 2013, p. 601.

⁶ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA).

⁷ *Idem*.

Siendo que la documentación idónea dependerá del tipo de operación (adquisición de bienes, otorgamientos de uso y goce, servicios, etcétera). Respecto a los servicios, por su propia naturaleza de intangibilidad, se encuentran mayores complicaciones *para acreditar su materialidad*. Así, a partir de los procesos de auditoría en los que se ha intervenido, actuando en otros diversos como perito incluso tercero en discordia en los que se ha también intervenido, y de la jurisprudencias y tesis referidas publicadas, se enlistan algunos *ejemplos comunes para acreditar materialidad* en el tema de servicios, sin que los mismos sean limitativos o exclusivos:

- i. Fotografías;
- ii. Información del personal;
- iii. Bitácoras;
- iv. Comunicados;
- v. Correos electrónicos;
- vi. Presentaciones;
- vii. En minutas de reuniones;
- viii. Cotizaciones;
- ix. Órdenes de compra, reportes, etcétera.

En ese orden de ideas, en el contexto de un juicio de nulidad, se pudiera negar lisa y llanamente algún el hecho, no obstante, siempre se deberá *probar materialmente*, incluso la negativa; principalmente que las pruebas aportadas en cada caso sean las necesarias para demostrar, como son, entre otras:

- i. Documentos públicos, de autoridades doctas de dar fe, como los fedatarios públicos;
- ii. Documentos privados, elaborados por particulares, debidamente firmados y acreditando cargo, puesto o circunstancia por la que se elaboran (cédula);
- iii. Aquellas en las que consten los hechos (como la de inspección, a través de la presencia del Magistrado del Tribunal, para que los presencié y se infiera la materialidad de las operaciones)

De la misma manera, la principal prueba para demostrar las operaciones realizadas por los contribuyentes, son los *documentos* con los cuales se deben soportar los “CFDI”, dentro de los que destacan, enunciativamente:

- Situación del cumplimiento de obligaciones fiscales de las personas con las que se guarden relación comercial o mercantil;
- Instrumentos notariales de la o las empresas, con las que se tiene relación comercial o mercantil;
- Nombre, denominación o razón social de los principales clientes del negocio o establecimiento, el monto de las operaciones celebradas con cada uno, así como el de las cantidades deducidas por cualquier concepto;
- Domicilios del o los clientes, así como sucursales, donde desarrollen sus actividades económicas;
- Diversos tipos de actividades de las personas con las que se llevaron a cabo las actividades económicas;
- Estados de cuenta de las personas con las que se realizaron actividades económicas, donde se refleje la operación
- En general, todo monto y tipo de operación celebrada con alguna persona, física o moral, documentalmente acreditada;
- Títulos de crédito: pagarés, letras de cambio, cheques o cualquier otro documento, que amparen las operaciones realizadas;
- Contratos y demás instrumentos notariales;
- Datos de almacenes, tanto personales como del cliente o proveedor;
- Procedimientos, medios, fechas y demás datos sobre las entregas de bienes o mercancías;
- Detalles de inventarios, en su caso, controles volumétricos;
- Fin o fines del negocio o actividad
- Impacto o beneficios adquiridos; ,
- Perfiles de las personas con las que se realizaron las actividades económicas.

Por lo anterior, la información y documentación acreditará, ante las autoridades fiscales, que las *operaciones se realizaron materialmente* y, con ello, se evitarán problemas que trasciendan al causante y su patrimonio⁸.

La mayor parte de esta información, la deben proporcionar las personas con quienes se realizaron las actividades económicas por las cuales se generó un CFDI; (sin embargo, estas personas pueden alegar cuestiones de privacidad, por lo que es importante indicarles que pueden tachar los datos personales o privados) en los documentos proporcionados y dejar la información que refleje la operación o actividad por la que se contrató o se celebró el acto jurídico. En caso de no contar con toda la información, puede trascender al hecho de que la autoridad considere que *no se cumplió con demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales*.

Es importante que *los "CFDI" amparen la materialidad* que demuestre las operaciones consignadas en estos, así lo dispone el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de la SCJN, que a rubro siguiente señala: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU INEXISTENCIA"⁹. Esto es, si al realizar una visita domiciliaria la autoridad encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo en éste, por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados, entre otros aspectos, es válido que presuma la inexistencia de aquéllas o presuntamente, de operaciones simuladas o ficticias¹⁰.

Lo anterior, en el entendido de que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió, como un acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos y realidades con fines tributarios. Es por tanto que, el contribuyente debe *demonstrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes*, pues de

⁸ SHCP, SAT.

⁹ Tesis I.4o.A.161 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, abril de 2019, p. 1999.

¹⁰ *Idem*.

resultar aquéllas inexistentes o inverosímiles, éstos no pueden tener efecto fiscal alguno.

Por lo que, resulta de suma importancia *enfaticar que la materialidad* ocupa una posición central en los esfuerzos de las jurisdicciones en el ámbito fiscal nacional e internacional, que tomará importancia al regular la economía digital (el empleo de la red como plataforma global para la creación de riqueza, así como la distribución y consumo de bienes y servicios, cuyo objetivo es cubrir las necesidades de la sociedad), esto derivado de su naturaleza, *per se*, intangible.

De todo lo anterior, es recomendable contar, obtener y conservar toda evidencia, en el día a día de las operaciones, previo a cualquier requerimiento o revisión por parte de las autoridades fiscales, con los elementos necesarios para una respuesta debidamente soportada, evitando así cargas administrativas adicionales para el contribuyente, como lo es por:

- A. Servicios profesionales (asesoría, consultoría);
- B. Pago de los servicios recibidos;
- C. Subcontratación (*outsourcing*);
- D. Servicios de administración;
- E. Trámites en general;
- F. Custodia de bienes en general;
- G. Soluciones de personal;
- H. De edificación;
- I. Otros.

Evidentemente, los servicios y pagos en general (asesoría y consultoría), subcontratista por trabajos de edificación, administrativos y trámites fiscales, administración y custodia de cajas, servicios profesionales, nóminas, RCV, IFONAVIT, IMSS, pago de IVA y subcontratación o de soluciones de personal, se debe contar con:

- i. Contratos celebrados con cada proveedor;
- ii. Los soportes documentales y su registro contable respectivo;
- iii. La documentación comprobatoria que acredite la forma de pago señalando:

- a) Si se paga mediante cheque, transferencia, efectivo, tarjeta de crédito o débito o, en su caso;
- b) Si dichos pagos se efectuaron con cualquier otra forma de pago;
- c) Para tal efecto, el soporte documental respectivo;
- d) Identifique clara y plenamente dichos pagos en los estados de cuenta correspondientes;
- e) Señalar tasa y separar el impuesto al valor agregado respectivo¹¹.

Y con la *documentación material* que se acredite:

- i. Con independencia del concepto que aparece en la factura o comprobante fiscal, así como del que está redactado en el contrato respectivo, deberá explicar detalladamente el tipo de servicio adquirido, así como la forma en que éste se llevó a cabo por parte de su proveedor, es decir, *¿en qué consistió el servicio?*
- ii. Deberá señalar la fecha en que su proveedor inició la prestación del servicio, así como la fecha en que éste concluyó, esto es, *¿cuándo se llevó a cabo el servicio?*
- iii. Deberá señalar si el servicio se prestó en las instalaciones de esa contribuyente y, de ser el caso, precisar si fue en su domicilio fiscal o en alguna sucursal o establecimiento; en el caso de que se hubiera prestado en las instalaciones del proveedor del servicio, deberá indicar la dirección correspondiente; así como, explicar cómo controla el acceso del personal que, en su caso, presta el servicio; al respecto deberá proporcionar las bitácoras, libretas de registro o algún otro documento que evidencie la entrada del personal a sus instalaciones, esto es, *¿en dónde se llevó a cabo el servicio?*
- iv. Por los documentos correspondientes a servicios administrativos y gastos de administración, *¿con qué se amparan los servicios y/o bienes recibidos?*
- v. En el caso de que el pago se haya realizado a través de compensación, condonación, novación, confusión o alguna otra forma de

¹¹ Leyes INFONAVIT, IMSS, RCV, IVA.

extinción de las obligaciones, distinta al pago, deberá aportar la información y documentación que respalde dicha operación, esto es, *¿cómo pagó por el bien o servicio prestado?*

- vi. Sobre el particular, deberá explicar detalladamente las razones por las cuales, atendiendo a la actividad económica que realiza, decidió adquirir el bien o servicio que nos ocupa, acompañando la evidencia documental que, directa o indirectamente, demuestre su dicho, o sea, *¿cuál fue la razón del negocio que justificó la realización de la operación?*

Por otra parte, si se requiere del servicio, se justifica esencialmente

- a. *Con motivo de los elementos* que se requieren, para atender la solicitud de servicios de los clientes;
- b. O la necesidad del bien o servicio, con motivo de la *retroalimentación efectuada* por los clientes de la empresa;
- c. *Por tales circunstancias*, deberá adjuntar la documentación que, directa o indirectamente, demuestre dicha situación.

Por ejemplo: resultado de las *encuestas practicadas a sus clientes*, incluyendo el formato de esta con el nombre del cliente que corresponda; copia de la correspondencia o impresión de correos electrónicos donde se desprendan las sugerencias o quejas que al respecto manifestaron sus clientes; o bien, cualquier otro documento que evidencie que el servicio o bien lo adquirió con motivo de la retroalimentación efectuada por los clientes.

Así las cosas, *inherentes a la materialidad*, se debe cumplir con los elementos documentales necesarios, a saber:

1. Las bitácoras, libretas de registro o algún otro documento que evidencie la entrada del personal a sus instalaciones. En caso de que el acceso al inmueble lo controle alguna empresa de seguridad privada o de personal subcontratado, deberá proporcionar la documentación social de la citada empresa, así como los contratos o convenios suscritos con la misma, vigentes al momento en que se prestó el servicio, esto es, *en el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de esa contribuyen-*

te, indicar ¿cómo fue que controló el acceso del personal de su proveedor al interior del inmueble?

2. En caso de que el personal que prestó el servicio residiera en otra ciudad, indique, *¿quién se encargó de la transportación a la empresa, hotel, aeropuerto o terminal de transporte de personal?* Debiendo indicar si utilizó medios de transporte propios o arrendados, adjuntando en su caso la factura comercial del vehículo o el contrato de arrendamiento financiero correspondiente, o bien si contrató alguna empresa de transportación de personal para llevar a cabo los traslados del personal que le prestó el servicio.
3. Contar, en su caso, con manuales de operación, guías técnicas, informes de los avances y resultados del proyecto, o cualquier otro elemento que, a la naturaleza de la operación, evidencie que el acuerdo de voluntades que suscribió con su proveedor se realiza tal como se tenía pactado, esto es, *¿cómo fue que se materializó el servicio?*
4. Indicar cómo se contactó con el proveedor, si fue a través de un medio masivo de comunicación, publicidad electrónica, contacto directo, correo electrónico, recomendación de algún cliente o diverso proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación, es decir, *¿cómo fue que conoció al proveedor y de qué forma lo contactó?*
5. Explicar si eligió al proveedor atendiendo al costo de servicio, a su prestigio, a alguna promoción, para extinguir algún adeudo previo con él, por recomendación de un cliente o proveedor, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación, esto es, *¿qué criterios tomó en consideración para elegir al proveedor del bien o servicio?*
6. Indicar si hubo intercambio de correspondencia, correos electrónicos, reuniones de trabajo, entre otros, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación; asimismo, deberá proporcionar el o los nombres de las personas con quienes tuvo el contacto directo para la celebración del contrato, precisando sus nom-

bres, puesto que ocupan en la empresa de su proveedor, y en su caso números de teléfono y direcciones de correo electrónico, esto es, *¿cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios?*

7. Precisar si se trató de una cotización personalizada o una de una tarifa pública, anexando, en su caso, la documentación que directa o indirectamente demuestre esta situación; asimismo, deberá precisar el medio que se utilizó para conocer esta contraprestación, esto es, *¿cómo fue que se pactó la contraprestación del bien o servicio adquirido?*
8. Señalar si el contrato fue revisado por el personal de algún despacho de abogados o de consultoría jurídica, o por algún abogado externo o interno de la empresa; de ser lo primero, deberá señalar la denominación social del despacho, registro federal de contribuyentes y, en su caso, el contrato de prestación de servicios con éste; si se trata de un abogado externo o que forma parte de la empresa, deberá precisar el nombre, registro federal de contribuyentes, número telefónico y número de cédula profesional o carta de pasante, esto es, *¿algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contratantes?*
9. En su caso, precisar si algún fedatario público, asesor externo, contralor o comisario, estuvo presente al momento de la firma del contrato y, de ser el caso, proporcionar el nombre, teléfono y dirección electrónica de aquéllos, esto es, *¿en qué lugar se firmó el contrato?*
10. Conservar copia del poder notarial o de la identificación oficial del representante legal, o solicitarla, esto es, *¿de qué manera el representante legal del proveedor acreditó tener las facultades suficientes para suscribir el contrato a nombre de la empresa prestadora del servicio?*
11. Dar seguimiento al servicio por parte de un encargado de la empresa que lo recibe, por tiempo, modo, lugar y circunstancias, bitácoras de la que se desprenda información en relación con las cláusulas del contrato, esto es, *¿cómo verificó o supervisó que el proveedor del servicio cumpliera en tiempo y forma con las obligaciones adquiridas en el contrato?*
12. Tratándose de gastos de asesoría o capacitación indicar, *¿cuántas personas recibieron la asesoría o capacitación?* Entre otros, detallando el

nombre, el RFC, el puesto que ocupan en la empresa, funciones que realizan en la empresa y número de seguridad social proporcionado por el Instituto Mexicano de Seguro Social.

13. Conservar toda la documentación e información previa a la celebración del contrato, pues de esa manera se fortalece acreditar la materialidad de las operaciones; de ahí que sea importante mantener correos, propuesta de servicios (de compra o comercialización), cotizaciones, etc., esto es, *¿se requiere conservar la información que se utilizó en la negociación previa a la firma del contrato?*
14. Como práctica legal, es recomendable que se celebre convenio de terminación, para efectos de la materialidad, administrado con otras probanzas; constituye una buena práctica para reforzar la deducción, esto es, *¿se requiere un convenio de terminación de contrato una vez cumplido el objeto de este? Y contar con la documentación adicional al contrato, entre otros, minutas, propuestas de servicios, bitácoras, informes periódicos, póliza, medio de pago, correos electrónicos, nombre y cargos de las personas con quienes se negoció y el CFDI.*
15. Justificación de la razón de negocios, desde el ámbito corporativo; el objeto social se puede definir como uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad, hace referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar, es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios; y su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC¹².

En lo sucesivo se *abordarán cuestiones técnicas legales*, de cumplimiento en diversas normas, para ilustrar y dar seguimiento, desde la constitución de una sociedad, ente jurídico, y de personas físicas; *la normatividad de cumplimiento a la materialidad de las operaciones o actos constitutivos de legalidad y por derecho*, del día a día de su operatividad y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de los comprobantes de cada operación que materialmente las comprueben y/o se emiten.

¹² SHCP, SAT.

III. LA MATERIALIDAD EN DOCUMENTOS PRIVADOS

Atendiendo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, Secretaría de Economía, Código Civil Federal, Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta, Código Federal de Procedimientos Civiles. Criterios jurisdiccionales, jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Por todo lo anterior y atentos a los requisitos del acto constitutivo del ente jurídico, en términos de:

1. *Ley General de Sociedades Mercantiles*

Artículo 5o. Las sociedades se constituirán ante fedatario público y en la misma forma se harán constar sus modificaciones. El fedatario público no autorizará la escritura o póliza cuando los estatutos o sus modificaciones contraven- gan lo dispuesto por esta Ley.

La sociedad por acciones simplificada se constituirá a través del procedimiento establecido en el Capítulo XIV de esta Ley (Capítulo adicionado con denomi- nación reformada DOF 14-03-2016).

Artículo 6o. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá conte- ner:

(...)

II. El objeto de la sociedad¹³.

Artículo 260. *La sociedad por acciones simplificada es aquella que se consti- tuye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones.* En ningún caso las personas físicas podrán ser simultáneamente accionistas de otro tipo de sociedad mer- cantil a que se refieren las fracciones I a VII, del artículo 1o. de esta Ley, si su participación en dichas sociedades mercantiles les permite tener el control de la sociedad o de su administración, en términos del artículo 2o., fracción III de la Ley del Mercado de Valores¹⁴.

¹³ *Idem.*

¹⁴ Ley General de Sociedades Mercantiles.

2. Secretaría de Economía

Constitución de Sociedad por Acciones Simplificada (AS)

¿Deseas constituir tu empresa bajo el nuevo régimen de sociedad simplificada? ¿Eres una persona física y tienes en mente empezar tu empresa o negocio? Realiza tu trámite en línea de manera sencilla inmediata y sin costo ante la Secretaría de Economía (SE).

Recuerda que una sociedad simplificada es el nuevo régimen societario que permitirá a una o más personas físicas constituir su empresa a través de medios electrónicos con todos los efectos legales y donde la intervención del fedatario público es opcional¹⁵.

3. Código Civil Federal

Artículo 2693.- El contrato de sociedad debe contener:

(...)

III. El objeto de la sociedad¹⁶.

4. Código Fiscal de la Federación

Artículo 29-A. *Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el Artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos (...)*

VIII. *Tratándose de mercancías de importación:*

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

Artículo 59. *Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:*

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente,

¹⁵ Página de la Secretaría de Economía.

¹⁶ El Código Civil Federal.

corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1,285,670.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien¹⁷.

5. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Me referiré a *servicios independientes, documentación y materialidad* de estos, y a los conceptos de cobro por servicios de importación, servicio de entrada, salida del almacén, almacenaje, servicios logísticos, servicio de facturación, entrega de envío, todos ellos gravados a la tasa del 16%, de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículos 14, fracciones I y VI; 16, 17, así como el 24, fracción I.

Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

(...)

VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Artículo 16. Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

Artículo 17. En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el Artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Artículo 24. Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

¹⁷ Código Fiscal de la Federación.

I. La introducción al país de bienes.

(...)

También se considera introducción al país de bienes, cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas, en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados¹⁸.

Así también, que se indique, *por qué considera que el gasto es estrictamente indispensable para los fines de su actividad*, para lo cual deberá demostrar *documental y materialmente* lo siguiente:

- a. Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- b. Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- c. Que, de no producirse, se afectarían sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- d. Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
- e. Que debe estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

Además, es importante precisar que la información y documentación, al ser la evidencia de la *operación material* del gasto que el contribuyente hizo deducible para efectos del impuesto sobre la renta (según corresponda al ejercicio, impuesto empresarial a tasa única) y acreditable para efectos del impuesto al valor agregado, la misma *forma parte de su contabilidad* que está obligado a llevar en términos del *Artículo 28, fracciones I y II y penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con el Artículo 29, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la*

¹⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Federación y el Código de Comercio en su Artículo 33; por lo que se atiende a los sistemas de contabilidad que deberán apegarse conforme a éste último:

Artículo 33. El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos:

A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;

B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio

D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

E) Incluirá 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 resultantes¹⁹.

Así también, lo que establece el *Artículo 28 Código Fiscal Federal*, respecto a los libros y registros sociales, documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, papeles de trabajo, estados de cuenta, control de inventarios, cuentas especiales, sistemas electrónicos de registro fiscal y la que obliguen otras leyes:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. (...) así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

¹⁹ Código de Comercio, Capítulo III, contabilidad mercantil.

- Libros Diario, Mayor y registros sociales de actas o asambleas, registro de acciones y de accionistas;
- Documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones;
- Papeles de trabajo, estados de cuenta, control de inventarios, cuentas especiales;
- Sistemas electrónicos de registro fiscal (facturación, recibos de honorarios, recibos de nómina, cancelaciones);
- Y la que obliguen otras leyes²⁰.

A este tenor, cabe considerar el Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para los efectos del Artículo 28, fracciones I y II del Código, estándose a lo siguiente:

- Los documentos e información que integran la contabilidad en cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad;
- Libros Diario, Mayor y registros sociales de actas o asambleas, registro de acciones y de accionistas;
- Declaraciones provisionales, anuales, informativas y las definitivas;
- Documentación comprobatoria de los asientos;
- Acciones, partes sociales y títulos de crédito; y,
- Contratos laborales, avisos afiliatorios y los comprobantes de cuotas de seguridad social²¹.

6. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

Artículo 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2014:

Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

²⁰ Código Fiscal Federal.

²¹ Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada²² [Para su mejor comprensión: normalmente el comprobante al que se refiere esta fracción coincide con el momento en que el bien se entrega o en que el servicio ya fue proporcionado. Sin embargo, es recomendable que la expedición del mismo no se haga, sino hasta los momentos mencionados, para evitar una acumulación anticipada del total del ingreso].

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio [Para su mejor comprensión: de acuerdo con el Artículo 2284 del Código Civil Federal, debemos precisar que, en el caso de compraventa, la entrega del bien puede ser real, jurídica o virtual. La entrega real consiste en la tradición material de la cosa vendida o del título. si se trata de un derecho. La jurídica, cuando aun sin estar entregada materialmente la cosa, la ley la considera recibida por el comprador. La virtual, cuando el comprador acepta que la cosa vendida queda a su disposición y el vendedor que la conserva en su poder sólo tendrá los derechos y obligaciones de un depositario²³. Por lo tanto, solo si hay entrega real, la persona moral debe acumular el total del ingreso en el caso de enajenación].

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos²⁴ [Para su mejor comprensión: en el caso de que el precio se cobre o sea exigible totalmente, el monto correspondiente debe acumularse en la fecha en que ocurra dicho cobro o la exigibilidad de éste. De igual forma, cuando el cobro o la exigibilidad son parciales, se debe acumular el total del ingreso y no solamente lo cobrado o exigible].

En cuanto a la exigibilidad, el Artículo 2190 del Código Civil considera exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Es decir que, para efectos de esta Ley, si el hecho que sucede primero es el vencimiento del pago para el cliente, en esa fecha se debe acumular el ingreso por enajenación o prestación del servicio²⁵.

Si bien lo anterior, la Resolución Miscelánea, en su Regla 3.2.23 da la opción cuando no se haya entregado el comprobante fiscal, se haya entregado el bien o se haya prestado el servicio, en cuanto solo acumular el saldo que se tenga de los anti-

²² Ley del Impuesto sobre la Renta.

²³ Código Civil Federal.

²⁴ *Idem*.

²⁵ Código Civil, *op. cit.*

cipos sobre la contraprestación pactada al cierre del ejercicio fiscal, sobre los cuales se podrá deducir el costo de lo vendido estimado que corresponda sobre dichos cobros o anticipos²⁶.

7. Criterios jurisdiccionales

CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL (CSD). A JUICIO DEL ÓRGANO JUDICIAL NO SE ACTUALIZAN LAS HIPÓTESIS DE CANCELACIÓN PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO C), DEL CFF, SI NO SE HA EJERCIDO ALGUNA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN REGULADAS EN EL ARTÍCULO 42 DEL MISMO ORDENAMIENTO LEGAL²⁷. El Artículo 17-H, fracción X, inciso c), del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece como uno de los supuestos para que proceda la cancelación de los CSD, el que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación tengan conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y por su parte, *el diverso 42 del mismo ordenamiento legal, prevé los diversos procedimientos mediante los cuales las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación*. En ese sentido, el Órgano Judicial consideró que para que se actualicen las hipótesis de cancelación de los CSD previstas en el Artículo 17-H, fracción X, inciso c), del CFF, en particular la consistente en *“que la autoridad fiscal detecte que los comprobantes fiscales digitales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas”*, no basta con que la resolución determinante de la cancelación se sustente en el procedimiento previsto en el Artículo 69-B del CFF, seguido y agotado en contra del contribuyente, sino que es necesario que *dicha autoridad hubiere ejercido alguna de las facultades de comprobación reguladas por el diverso Artículo 42 del mismo Código, toda vez que el citado procedimiento es una facultad diversa a las de comprobación con que cuenta la autoridad, tan es así que en su último párrafo, dispone que sólo en ejercicio de facultades de comprobación la autoridad fiscal podrá determinar los créditos fiscales que correspondan y considerar como actos o contratos simulados a las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales*.

²⁶ Resolución Miscelánea, Regla 3.2.23.

²⁷ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria, Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 28/2018 (Aprobado 4ª. Sesión Ordinaria, 20/04/2018).

PRESUNCIÓN DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA MATERIALIDAD DE LOS SERVICIOS AMPARADOS EN LOS COMPROBANTES FISCALES PUEDE ACREDITARSE CON DOCUMENTACIÓN IDÓNEA²⁸. A criterio del Órgano Judicial, aun cuando el emisor del comprobante fiscal cuyas operaciones se presumen inexistentes, se ubique en el listado a que hace referencia el tercer párrafo del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, *el receptor de dichos comprobantes fiscales podrá demostrar la materialización de las operaciones cuestionadas con los documentos que en su conjunto hagan indudable que sí recibió el servicio, de modo que al vincularse entre sí, por ejemplo, el contrato mediante el cual se pactó la prestación del servicio, con las órdenes para su realización, así como las de entrega de los resultados, se aprecie que lo ordenado es precisamente lo recibido con las características y en las fechas acordadas; siendo que en el caso concreto, la contribuyente que recibió el servicio de submaquila, lo acreditó con los comprobantes fiscales y su contabilidad -pólizas, cheques, fichas de depósito y estados de cuenta-, elementos que coincidieron con los movimientos de dinero, esto es, el pago o salida de su cuenta bancaria, en la fecha y cantidad en que también recibió en su cuenta y efectivamente cobró el proveedor, documentación que, en conjunto, resulta idónea para acreditar que se recibió el servicio.*

Ahora bien, se relaciona tesis sobre las Normas de Información Financiera, (NIF's) como herramienta contable y financiera

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la

²⁸ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria, Sala Regional de Tlaxcala, 57/2017 (Aprobado 7^a. Sesión Ordinaria 29/09/2017).

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*²⁹.

Y a continuación, la referencia de la siguiente tesis sobre las características de las NIF's:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS.

Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse *como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero*³⁰.

²⁹ Tesis I.4o.A.799, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159.

³⁰ Tesis I.4o.A.797 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 1, t. 3, octubre de 2011, p. 1661.

8. Documentos privados

Por otra parte, en caso de proporcionar *documentos privados (materialidad de estos)*, en una intervención administrativa o jurídica, que al no contener reconocimiento o fe pública y se reste valor probatorio, se deberá adminicular su contenido con otros de la misma naturaleza o a través de datos que sean públicos, notorios o, por lo menos, comprobables en términos de los Artículos 203 y 204 del Código Federal de Procedimientos Civiles ya que no crean convicción en forma aislada o independiente.

Artículo 203. *El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa.* El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202. Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Artículo 204. *Se reputa autor de un documento privado al que lo suscribe, salva la excepción de que trata el artículo 206.*

Se entiende por suscripción la colocación, al pie del escrito, de las palabras que, con respecto al destino del mismo, sean idóneas para identificar a la persona que suscribe.

La suscripción hace plena fe de la formación del documento por cuenta del subscriptor, aun cuando el texto no haya sido escrito ni en todo ni en parte por él, excepto por lo que se refiere a agregados interlineales o marginales, cancelaciones o cualesquiera otras modificaciones contenidas en él, las cuales no se reputan provenientes del autor, si no están escritas por su mano, o no se ha hecho mención de ellas antes de la suscripción, interlineales o marginales, cancelaciones o cualesquiera otras modificaciones contenidas en él, las cuales no se reputan provenientes del autor, si no están escritas por su mano, o no se ha hecho mención de ellas antes de la suscripción³¹.

³¹ Código Federal de Procedimientos Civiles.

Así también, considerar lo estatuido por los *Artículos 129 y 133 el Código Federal de Procedimientos Civiles*, de cual es posible extraer la siguiente *definición para el documento privado*:

Es aquel que cuya formación no está encomendada por la Ley dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, o no está expedido por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones³².

Por otra parte, se debe conocer la fecha cierta de los *documentos privados*, en términos de lo que señala la jurisprudencia de la Sexta Época, Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1959): "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS. Solamente puede considerarse que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario debido a su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmantes . Así como lo sostienen también, las siguientes tesis:

INTERÉS JURÍDICO, EL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES EN EL QUE FALLECE UNA DE LAS PARTES ANTES DE QUE SE HAYA VERIFICADO EL ACTO RECLAMADO CONSTITUYE PRUEBA SUFICIENTE PARA ACREDITARLO³³.

CONTRATOS DE MUTUO CON INTERÉS. SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN CUANTO A LA FECHA CIERTA³⁴.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro reza: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS"; señaló dos premisas sobre el concepto "fecha cierta" de los documentos privados: a) *Que la fecha cierta es aquella que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele pleno valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna.* Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un

³² Código Federal de Procedimientos Civiles.

³³ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p.122.

³⁴ Tesis VII-CASR-6ME-24, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 15, octubre de 2017, p. 298.

procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un “tercero”, que precisamente es parte en un juicio. Por tanto, es válido afirmar que los elementos antes mencionados, relacionados con la “fecha cierta”, no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetro de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como pueden ser préstamos. Ello es así, porque el Derecho Común que regula este tipo de acto no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento; además, cuando se ejercen facultades de comprobación, la autoridad *fiscalizadora no está actuando como un “tercero” sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en los contratos de mutuo, deberá acudir a lo que constituye la labor de la auditoría*, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la materialidad de la operación o su flujo efectivo, para lo cual puede valerse, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obligaría a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como es la visita domiciliaria o la revisión de gabinete.

RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER “FECHA CIERTA”, PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO³⁵.- El Artículo 2384 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuatario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

³⁵ Tesis VIII-J-2aS-35, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 17, diciembre de 2017, p. 30.

El Artículo 2389 del referido ordenamiento establece que, consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor devolviendo una cantidad igual a la recibida conforme a la ley monetaria vigente al tiempo de hacerse el pago, sin que la prescripción sea renunciable. Si se pacta que el pago debe hacerse en moneda extranjera, la alteración que esta experimente en valor, será en daño o beneficio del mutuuario. *Por su parte, el Artículo 1796 de dicho Código indica que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.* Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro indica: *“DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS”*; ha considerado *“que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la muerte de cualquiera de sus firmantes. Por lo que, dada la naturaleza de un contrato de mutuo, no obstante ser documento privado, no es aquella de las que la legislación exija para su existencia, validez y eficacia su registro o certificación notarial, entonces, el mismo puede tener la eficacia correspondiente dentro del juicio, si además existe correspondencia entre los depósitos bancarios, los registros contables y los citados contratos así como el vínculo entre los diversos títulos de crédito y los acuerdos de voluntades aludidos.* (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/20/2017)³⁶.

A. Código Fiscal de la Federación

El Artículo 203 establece que el valor probatorio de los documentos privados se limita a acreditar hechos mencionados en él, solo cuando sean contrarios a los intereses de su autor, asimismo, el documento proveniente de un tercero solo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando este no lo objeta, en caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas³⁷.

³⁶ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p. 122.

³⁷ Código Fiscal de la Federación.

B. Código de Comercio

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados³⁸.

C. Ley General de Sociedades Mercantiles

*CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA*³⁹. Si bien es cierto que por criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha exigido que una documental privada deba tener la calidad de "fecha cierta"; *lo cierto es que ello no implica que por el hecho de no haberse registrado no pueda dársele valor probatorio a los documentos privados, pues incluso si un documento es pasado ante la fe pública de fedatario público, con ello se adquiere fecha cierta y existencia del mismo; pues con ello se tiene acreditada la existencia del acuerdo de voluntades; en el mismo sentido, de conformidad con la legislación correspondiente, no existe ninguna disposición con la cual se obligue a las partes para registrar todos y cada uno de los contratos suscritos, pues ello únicamente se realiza si las partes quieren que sus efectos surtan frente a terceros y en relación a los bienes sobre los cuales se haya contratado. Asimismo, debe destacarse el principio de libertad contractual entre las partes que intervienen, pues si bien el contrato por sí mismo, únicamente refleja la existencia de un acuerdo de voluntades, se trata de una prueba aislada que debe adminicularse con otras, a fin de dar certeza de que sí se realizaron las obligaciones pactadas, documentales que podrán vincularse como los estados de cuenta bancarios, la propia contabilidad del contribuyente revisado, e incluso una prueba pericial contable, a efecto de establecer cómo fue que se realizaron las operaciones; pruebas suficientes con las cuales se acreditará la certeza de haberse realizado las actividades pactadas y que estas tengan efectos de desvirtuar la legalidad de las supuestas omisiones detectadas por la autoridad fiscalizadora*

³⁸ Código de Comercio.

³⁹ Tesis VII-CASR-2NE-13, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, Año IV, No. 38, septiembre de 2014, p. 297.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8415/11-06-02-9,3435/12-06-01-3 y 723/13-06-03-5 Acumulados.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 29 de octubre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Alejandra Rosas Ramírez.- Secretario: Lic. Hugo Armando Tenorio Hinojosa.

*ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN DE ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS*⁴⁰.- El Artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos privados son aquellos que no reúnan los requisitos del Artículo 129 de la Ley en comento; en ese sentido el Artículo 129 de la Ley Sustantiva Federal señala, que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En tal contexto, de la interpretación armónica de los numerales previamente mencionados, un documento privado, es aquel instrumento que fue extendido entre particulares sin la intervención de un funcionario público o de alguna persona autorizada para ejercer la fe pública. Bajo ese contexto, *cuando en el juicio contencioso administrativo se ofrezca un acta de asamblea que no deba ser protocolizada, dicha documental deberá ser valorada como una documental privada, no es susceptible de generar convicción plena sobre la veracidad de las operaciones aludidas en ella; por lo que para que dicha documental pueda acreditar la materialidad de las operaciones inmersas, la misma debe de estar relacionada con algún medio de prueba que demuestre fehacientemente su contenido, de conformidad con el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

Ahora me referiré al caso de que, cuando se ejerzan *facultades de comprobación*, las autoridades fiscales *advirtan que los documentos presentados por los contribuyentes amparan operaciones* que no se realizaron, pueden determinar la *inexistencia* de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales

⁴⁰ Tesis VIII-P-1aS-286, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año III, No. 18, enero de 2018, p. 680.

Por lo que es menester atender lo relacionado con la *nulidad solo para dichos fines*, como lo señala el *Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito*:

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 FISCALES. 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 y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones. Revisión fiscal 20/2011, Revisión fiscal 108/2011, Revisión fiscal 9/2012, Revisión fiscal 23/2 12⁴¹.

IV. LA MATERIALIDAD CON MOTIVO DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN. SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS

Ley del Impuesto sobre la Renta

Por lo antes expuesto y vertido, se deberá entender y comprender lo relacionado con la *cláusula antielusión*.

⁴¹ Tesis VI.3o.A.358 A (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XII, t. 3, septiembre de 2012, p. 1745.

A través de ella se pretendió incorporar el principio de “*preeminencia del fondo sobre la forma*” en las disposiciones fiscales; se argumentó que obedecía a:

... la necesidad de lograr que *las disposiciones de derecho fiscal se apliquen atendiendo fundamentalmente al fondo...*⁴².

... no se debe permitir que la evolución del principio de aplicación estricta del derecho tienda a convertirse en un formalismo en *donde si se cumple con la forma de los textos se procede a ignorar la sustancia...*⁴³.

Se propone adicionar los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o. del CFF a efecto de establecer una cláusula general *anti elusión*, en la que se señale que *se comete fraude a la ley cuando se realicen situaciones jurídicas o de hecho con el objetivo de eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes*⁴⁴.

Esta cláusula antielusión reviste gran importancia en la LISR, pues a partir del 1º de enero de 2008, se dotó de facultades a las autoridades para el combate a la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta. Lo anterior, a través de la herramienta prevista en *el Artículo 213 de la LISR, hoy 177*, misma que les faculta para determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales

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*⁴⁵.

Esto es, *el fondo sobre la forma* (extremos que debe acreditarse ante la autoridad) en los actos jurídicos en los que exista *simulación*, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes; la resolución en que la autoridad determine la simulación incluirá lo siguiente:

⁴² Vicente Fox Quesada, septiembre de 2005.

⁴³ Enrique Peña Nieto, septiembre de 2013.

⁴⁴ Minerva Hernández Ramos (PAN), abril de 2016; Código Fiscal de la Federación, Artículo 5o., 2016.

⁴⁵ LISR, a partir del 1 de enero de 2008, cláusula antielusión, párrafo XIX, Artículo 177.

- Identificar el acto simulado y el realmente celebrado
- Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación;
- Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos de presunciones, como se sigue del “*Criterio Normativo 57/ISR/N. Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas*”. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto. El Artículo 177, décimo noveno párrafo de la LISR establece que, para los efectos del Título VI de dicha Ley y de la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

El Artículo 1o. de la Ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del ISR.

V. ANTECEDENTES INTERNACIONALES DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Declaración de Seúl-Temas de Fraude Fiscal. ¿Qué es el BEPS? Regla 3.18.25 Causación del impuesto sobre la renta por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras, REFIPRES/Entidades Extranjeras. Reforma Fiscal 2019 por Acciones BEPS. Límite de deducciones. Establecimiento permanente

Se vierten *antecedentes internacionales* del Artículo 69-B del CFF; reformas originadas por relaciones con organismos internacionales: Declaración de Seúl-Temas de

fraude fiscal En 2002 se creó el foro sobre Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) con asistencia de 35 países (incluido México), y en su Declaración Final⁴⁶ identifica

- La creación de compañías ficticias extranjeras para desplazar beneficio al extranjero (*Shell-companies*);
- La existencia de cuentas bancarias en el extranjero de personas físicas;
- La creación de fideicomisos extranjeros;
- Las estructuras de inversión que implican el uso indebido de tratados fiscales
- La manipulación de precios de transferencia para desplazar artificialmente los ingresos a jurisdicciones de baja imposición fiscal;
- Los gastos a jurisdicciones de alta imposición fiscal, entre otros

Evidentemente en la *exposición de motivos* se advierte confusión en la interpretación de R.M.F.:

- México no pretende reconocer transparencia de cualquier vehículo extranjero, salvo que los tratados lo prevean de forma expresa;
- Del total de tratados, únicamente 16 reconocen la transparencia;
- La interpretación o “intención” de la autoridad pareciera:
 - a) Gravar en un primer nivel a las entidades/figuras de tal manera que se pague el 30% como persona moral;
 - b) Gravar en un segundo nivel a los socios de dichas entidades/figuras quienes podrían tributar a una tasa máxima del 35%.

Sin embargo, es de suma importancia, atender aspectos jurídicos internacionales que se conocen como BEPS; por lo que se despejará la interrogante de *¿qué es el BEPS? Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)*. Comprenden estrategias de planeación tributaria que explotan brechas y disparidades en las normas tributarias para “desaparecer” las utilidades para efectos tributarios. Mientras que, la *Transferencia de Beneficios* son estrategias de planeación tributaria que buscan ubicar las utilidades

⁴⁶ Declaración de Seúl-temas de fraude fiscal, 2002, Administración Tributaria (*Forum of Tax Administration*) 35 países incluido México, Declaración final

donde hay poca o nula actividad real, pero los impuestos son bajos, dando resultado una tributación efectiva baja o inexistente⁴⁷.

Es el caso, México, como parte de la Declaración de Seúl-Temas de fraude fiscal atiende lo pertinente y se obliga a dar cumplimiento como parte de él. “El sistema tributario internacional debe ser restaurado para contrarrestar los efectos de BEPS”: *Aplicación de estándares mínimos TDI*; Combinación de método simplificado de limitación a beneficios (LOB Rule) y Test del Propósito Principal (PPT); acompañado de reglas que impidan acuerdos destinados a obtener beneficios inapropiados derivados del TDI (*anti-conduit arrangements*); Regla Principal Purpose Test (PPT):

1. Impedir la concesión de los beneficios del TDI en circunstancias inapropiadas;
2. Clarificar que los convenios no están destinados a generar la doble exoneración;
3. Coherencia entre la realidad económica de los negocios y la tributación internacional.

Por lo que se atiende a todas y cada una de las acciones del BEPS, vale la pena destacar:

El caso particular de los *pagos al extranjero Acción 2 BEPS*; la LISR establece el tratamiento fiscal a los ingresos sujetos a los Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES). Es un régimen fiscal especial para las inversiones en paraísos fiscales que se caracteriza por tener una carga impositiva nula o mínima⁴⁸.

Al respecto, considerar la Regla 3.18.25. de la Resolución Miscelánea Fiscal, Causación del ISR por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscale ⁴⁹. Para efectos de determinar la proporción exenta a que se refiere el *Artículo 272 del Reglamento de la Ley del ISR*⁵⁰ se estará a lo siguiente:

Los fondos de inversión o personas morales del extranjero, deberán obtener una certificación expedida por una firma internacional, en la que se haga constar el porcentaje mensual promedio de participación de los fondos de pensio-

⁴⁷ Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: “El sistema tributario internacional debe ser restaurado para contrarrestar los efectos de BEPS”.

⁴⁸ *Idem*.

⁴⁹ Regla 3.18.25. causación del ISR.

⁵⁰ Reglamento de la LISR.

nes y jubilaciones, en los fondos de inversión o personas morales del extranjero según se trate, así como el desglose y descripción de cómo se integra dicha participación, que en su caso, tuvieron en el capital de dichos fondos de inversión o personas morales del extranjero durante los últimos seis meses. El porcentaje mensual promedio será el que se obtenga de dividir entre el número total de días del mes de que se trate, la suma de la participación diaria de los fondos de pensiones y jubilaciones en el fondo de inversión o persona moral según corresponda.

El porcentaje semestral promedio se determinará dividiendo entre seis la suma de los porcentajes mensuales de los últimos seis meses. Este porcentaje será aplicable a las retenciones de los siguientes seis meses por los que fue solicitada la certificación.

Además, los fondos de inversión o personas morales del extranjero deberán:

- a) Proporcionar la certificación antes mencionada a las personas que estén obligadas a retenerles el ISR por los pagos que les hagan, para que ellas puedan aplicar el porcentaje exento en la retención de dicho impuesto;
- b) Tener a disposición de la autoridad la certificación antes mencionada para que ellas puedan comprobar el porcentaje exento antes referido cuando lo requieran.

También tomar en cuenta que se añaden conceptos no deducibles:

- Pagos a REFIPRES;
- Pagos a no REFIPRE, si de forma directa o indirecta éste le realiza pagos a un REFIPRE, independientemente del momento del pago o número de transacciones;
- Se limita la deducción de pagos que se realicen a:
 - a) Partes relacionadas sujetas a REFIPRES y pagos a extranjeros con acuerdo estructurado (salvo que sean actividades empresariales del receptor, en cuyo caso se debe demostrar activos y personal de esa actividad);
 - b) REFIPRES derivados de mecanismos híbridos;
 - c) Salvo que deriven de transparencia fiscal y el socio acumule el ingreso y no esté sujeto el ingreso a REFIPRES⁵¹.

⁵¹ Nota: los pagos sujetos a vehículos extranjeros y REFIPRES no son objeto de esta limitación.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación los *REFIPRES/Entidades extranjeras*. Para efectos de la comparación de impuestos, se consideran todos los impuestos pagados por la entidad extranjera, sin importar el país en el que se paguen o a diferentes niveles de gobierno.

- Régimen aplicable únicamente a las entidades extranjeras que no sean transparentes fiscales en el país en que se constituyan y que no paguen impuestos o que paguen menos del 75% del impuesto sobre la renta que se pagaría en México.
 - a) 30% por 75% = 22.5%;
 - b) 35% por 75% = 26.25% (revisar caso de EUA);
 - c) Comparación de tasa no aplica si hay varias tasas estatutarias en su país de residencia.
- Eliminación de la exención de ingresos sujetos a REFIPRE a aquellas regalías pagadas por patentes o secretos industriales⁵².

Ahora bien, esto en razón, de que:

- México, miembro de la OCDE y del G20, ha participado activamente;
- Desarrollo e implementación de medidas resultantes del *Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)*;
- Se desarrollaron *15 Acciones para combatir esquemas de evasión y elusión fiscal*;
- Actualmente se han sumado más de 130 países y jurisdicciones a dicho proyecto a través del Marco Inclusivo, mismo que monitorea su implementación;
- Busca combatir las estrategias de planificación fiscal utilizadas para cambiar, de manera artificial, los beneficios económicos a lugares de escasa o nula tributación, lo que permite eludir casi por completo el pago del ISR en México⁵³.

⁵² *Idem.*

⁵³ *Ibidem.*

Para su mejor entendimiento se atiende el tema desde el punto de vista de la normatividad internacional que rige a nuestro país por ser miembro, por lo que se darán *Antecedentes-acciones BEPS (a octubre de 2015)*:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Company*);
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia;
6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
7. Impedir la elusión artificiosa del es atuto de establecimiento permanente;
- 8-10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
11. Evaluación y seguimiento de beps;
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva;
13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia;
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias;
15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

A continuación, se indica a lo que nuestro país se obligó por virtud de *Reforma Fiscal 2019 por acciones BEPS*:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición;
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos;
3. Refuerzo de la normativa sobre CFC (*Controlled Foreign Company*);
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia;

6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente;
8. - 12. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva⁵⁴.

Así mismo, se señala el *límite de deducción de intereses, Acción 4 BEPS*⁵⁵:

- Nuevo límite;
- Son no deducibles los intereses netos que excedan el 30% de la utilidad fiscal ajustada;
- Aplica a contribuyentes con intereses devengados que deriven de sus deudas con intereses mayores a 20 millones de pesos;
- Aplica a todas las personas morales de un mismo grupo y partes relacionadas;
- No aplica si los intereses acumulables son mayores o iguales a los intereses devengados.

Otros límites de deducción de intereses:

- En los intereses devengados se incluyen solamente los que sean deducibles;
- Para este precepto no se incluyen las ganancias o pérdidas cambiarias ni contraprestación de avales;
- El monto de los intereses no deducibles puede deducirse dentro de los diez ejercicios siguientes:
 - a) Para ello, deben sumarse a los intereses netos de los siguientes ejercicios;
 - b) Se considera que los intereses deducibles son, en primer lugar, los no deducibles de ejercicios anteriores (PEPS);
 - c) Se actualizan con las mismas reglas que las pérdidas fiscales
 - d) Debe llevarse un registro de intereses netos pendientes de deducir.

⁵⁴ Reforma Fiscal 2019, por acciones BEPS.

⁵⁵ Acción 4 BEPS.

La limitante no aplica para:

- Deudas de infraestructura pública;
- Financiamiento de construcciones en México, incluida la adquisición de terrenos;
- Financiamiento de proyectos de exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de hidrocarburos;
- Financiamiento de proyectos de la industria extractiva;
- Financiamiento de proyectos de generación, transmisión o almacenamiento de energía eléctrica;
- Rendimientos de deuda pública;
- Para empresas productivas del Estado;
- Para integrantes del sistema financiero, en actividades de su objeto
- Aplica cuando los intereses no deducibles sean superiores al resultado de capitalización delgada o insuficiente

Por su parte, la Acción 5 del plan BEPS, con el título "COMBATIR LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PERNICIOSAS, TENIENDO EN CUENTA LA TRANSPARENCIA Y LA SUSTANCIA"⁵⁶, por lo que centra su espacio de análisis en dos ámbitos en relación con las cuales la OCDE ha detectado prácticas fiscales que pueden considerarse perniciosas:

- Los *regímenes fiscales preferenciales*; es decir, aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales;
- Los acuerdos con las *administraciones tributarias o tax rulings*, y los efectos fiscales negativos que estos acuerdos con las diferentes administraciones locales pueden generar a nivel global.

Y se desarrolla *la Acción 5* esencialmente en dos ámbitos:

- La actividad económica sustancial como premisa que justifique la aplicación de un régimen fiscal pre erencial;

⁵⁶ La Acción 5 del plan BEPS.

- La necesidad de incrementar la transparencia de los acuerdos alcanzados entre las administraciones fiscales y las empresa ⁵⁷.

Por otra parte, es importante destacar que, para el establecimiento permanente, Acción 7 BEPS, se actualizan los siguientes supuestos:

- Si habitualmente se concluyen contratos o se desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de éstos (se sustituye el que se ejerzan poderes);
- Nuevo supuesto: enajenación de derechos de propiedad o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el que tenga el derecho de uso o goce;
- Se agrega el término “entre otros” a los supuestos, cuando se actúa en territorio nacional a través de una persona que sea un agente independiente⁵⁸.

También se considera que existe establecimiento permanente en el país⁵⁹:

- Cuando un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país mediante fideicomiso
- Cuando actúe en el país a través de una persona que ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre o por su cuenta;
- Cuando una empresa aseguradora perciba ingresos por cobros de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él;
- Cuando actúe a través de un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad;
- Cuando se realicen en México servicios de construcción, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles y otros relacionados, siempre que tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de un año.

Otros casos de establecimiento permanente:

⁵⁷ *Idem.*

⁵⁸ *Ibidem.*

⁵⁹ Código Fiscal de la Federación, http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/establecimiento_permanente_mexico.aspx.

Es cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, parcial o totalmente, *actividades empresariales* o se presten servicios personales independientes como:

- Sucursales;
- Agencias;
- Oficinas
- Fábricas;
- Talleres;
- Instalaciones;
- Minas;
- Canteras;
- Cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales⁶⁰.

VI. OPERACIONES SIMULADAS O INEXISTENTES Y CUMPLIMIENTO A LA MATERIALIDAD DE LOS ACTOS

EDOS, EFOS. Presunción de inexistencia Artículo 69-B (Sus orígenes y exposición de motivos) y 113 (Responsabilidad Penal) del Código Fiscal de la Federación. Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Civil de la Ciudad de México en materia de simulación de los actos. Jurisprudencia. Outsourcing (Ley Federal del Trabajo, Ley del Impuesto al Valor Agregado)

En atención a la normatividad internacional, misma que se debe cumplir, es que se correlaciona la legislación nacional para prevenir las *operaciones simuladas con el cumplimiento a la materialidad de los actos*, por lo que es conveniente entrar en el estudio de *¿qué son los EDOS?*

EDOS significa Empresa que Deduce Operaciones Simuladas. Estos contribuyentes simulan un aumento en sus gastos de operación para pagar menos impuestos, comprando facturas o CFDI a los EFOS a un precio mínimo. Estas empresas normalmente:

- Cumplen con sus obligaciones fiscales
- Se localizan en el domicilio fiscal que tienen registrado en el SAT;

⁶⁰ http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/establecimiento_permanente_mexico.aspx.

- Tienen una actividad visible;
- Los socios normalmente están en la nómina;
- Suelen reportar pérdidas fiscales o utilidades marginales, lo que les genera un mínimo de impuesto a cargo;
- Generan documentación apócrifa para acreditar sus operaciones.

Para el efecto y mejor entendimiento, se muestra el siguiente cuadro: efectos para EFOS y EDOS⁶¹:

EFOS	EDOS
Inexistencia de los actos jurídicos	Inexistencia de los actos jurídicos
Defraudación fiscal equiparada (Artículo 113, Frac. IV CFF) y Lavado de dinero (Artículo 400 Bis CPF)	Cancelaciones de sellos digitales (Artículo 17-H, Frac. II CFF)
Cancelaciones de sellos digitales (Artículo 17-H, Frac. II CFF)	Determinación de créditos fiscales
Responsabilidad solidaria (Artículo 26, Frac. X CFF)	Retrotraer efectos de los CFDI
Créditos fiscales. Recuperación de créditos con deudores.	Si se descubre en el ejercicio fiscal de comprobación, se actualiza conducta típica.

Una vez que la normatividad internacional y nacional están en armonía, en comprensión a los EFOS y EDOS es menester que nos situamos en la *materialidad*, lo que exige el *Artículo 69-B del CFF*, recordando que se entiende por *materialidad*, aquellas circunstancias a través de las cuales es posible advertir que el acto jurídico en cuestión, efectivamente se llevó a cabo⁶²; como puede ser mediante *documento privado*, entendiéndose por éste como “aquél que es extendido por particulares sin la intervención de un funcionario público o de persona autorizada para ejercer la fe pública”; como lo establecen los *Artículos 129 y 133 el Código Federal de Procedimientos Civiles*, donde es posible extraer la siguiente definición: “Es aquel que cuya formación no está encomendada por la ley dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, o no está expedido por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones”⁶³.

⁶¹ CFF, CFPC.

⁶² Código Fiscal de la Federación, Artículo 69-B.

⁶³ Código Federal de Procedimientos Civiles, Artículos 129 y 133.

Hoy día, es común hacer uso de estas figuras, y por lo que es necesario saber cómo afecta esa desleal práctica y sus efectos por lo que se hacen los siguientes cuestionamientos:

1. *¿Qué efectos fiscales que tiene esta práctica?* El contribuyente erosiona su base gravable del ISR, incluso generando pérdidas que provocarían que no pagara ISR en varios periodos. En cuanto al IVA, implica que se generen saldos a favor, que se compensan contra el mismo impuesto o que se pida la devolución de un IVA que en realidad no existe.

2. *¿Cómo afecta esta práctica al Gobierno?* El gobierno deja de recaudar lo que los EDOS han disminuido de su base y, en la mayoría de los casos, el ingreso que supondría para los EFOS.

3. *¿Qué sucede cuando la autoridad fiscal detecta que se emiten facturas apócrifas?* Esto es de acuerdo, al *Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, primer y segundo párrafo:*

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellas contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado⁶⁴.

En este orden de ideas, se advierte actualmente que, la mayoría de las empresas recurren a la contratación de trabajadores de forma indirecta, empleando la figura del "*outsourcing*" o subcontratación de personal (trabajadores), a quienes,

⁶⁴ *Idem.*

en ocasiones, se les otorgan ciertas prestaciones como INFONAVIT, IMSS, viáticos, vales de despensa, comedor, etc., mismas que son pagadas por el contratante.

Si bien es cierto que, uno de los requisitos que contempla el *Artículo 29-A del CFF* es realizar el desglose de cada concepto por el que se está emitiendo el comprobante, también lo es que en este caso, si la contratista separa las contribuciones mencionadas, el contratante no puede aplicar la deducción por dichos conceptos, porque no cuenta con personal propio (trabajadores); por ende, será difícil acreditar que los gastos son estrictamente indispensables para realizar su actividad, porque no tiene trabajadores⁶⁵.

En este sentido, lo más recomendable es que todos los conceptos que se van a pagar sean incluidos en la prestación de servicio de personal y pagados directamente al contratista, para que este haga lo propio; y así el contratante asegure la deducción por el total del pago realizado, de lo contrario solamente haría deducible el pago por concepto de prestación de servicios.

Por lo que es importante tomar en consideración que, se entiende por “tercerización” solo para actividades accesorias, la subcontratación o tercerización laboral, que se conoce popularmente con el término en inglés de *outsourcing*. Se lleva a cabo cuando una empresa contrata a trabajadores para que estos le presten servicios a otra compañía, siempre y cuando se trate de labores específicas a las que no se dedica de manera preponderante la firma beneficiaria. Por ejemplo, una empresa que fabrica o vende textiles no tiene como actividad preponderante la limpieza, así es que para hacer estas tareas puede recibir los servicios de una firma subcontratista, a fin de que sea ésta la que envíe a los afanadores a la primera. Hasta aquí, todo es legal; sin embargo, si la empresa de textiles contrata a una compañía de *outsourcing* para que le envíe obreros que fabricarán las telas, la firma se ubicará en el supuesto que sanciona la ley, es decir, se configura la utilización ilegal de la tercerización laboral, con el fin de evadir obligaciones fiscales y laborales; en este caso, lo que se castiga es la evasión de impuestos y la omisión en el pago de las cuotas obrero-patronales.

Ahora bien, resulta relevante comprender la relación que hay con la Ley Federal del Trabajo, tratándose del *outsourcing* o subcontratación) y la *materialidad*, por lo que es fundamental partir de sus siguientes numerales:

⁶⁵ CFF.

Artículo 15-A. El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

Este tipo de trabajo *deberá cumplir con las siguientes condiciones:*

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.*
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.*
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.*

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.

Artículo 15-B. El contrato que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, deberá constar por escrito.

La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato a que se refiere el párrafo anterior, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Artículo 15-C. La empresa contratante de los servicios deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo, respecto de los trabajadores de esta última.

Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables.

Artículo 15-D. No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista con el fin de disminuir derechos laborales; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguientes de esta Ley⁶⁶.

⁶⁶ Ley Federal del Trabajo (*outsourcing*, subcontratación).

1. *El outsourcing y la Ley del Impuesto al Valor Agregado*

- Retención de 6% sobre el valor de la contraprestación;
- Se elimina la obligación a los contribuyentes del IVA de informar al SAT sobre las operaciones de outsourcing⁶⁷.

2. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

- Para que sea deducible el gasto se deberán cumplir con las obligaciones de retención establecidas en otras disposiciones fiscales como puede ser la LIVA y la Ley del Seguro Social;
- Se deroga el requisito que establecía la obligación de recabar documentación referente al pago de cuotas obrero-patronal, salarios y retención por parte de los contratistas que prestaban los servicios de subcontratación laboral⁶⁸.

3. *Responsabilidad solidaria*

- Persona(s) con independencia de cómo se les llame;
- Que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales;
- Por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante su gestión;
- En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen;
- Cuando la persona física incurra en cualquiera de los supuestos:
 - a) Los socios o accionistas;
 - b) Por las contribuciones que la persona moral hubiera causado cuando tenía tal calidad;
 - c) En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma;
 - d) Sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la persona moral en el período o a la fecha de que se trate;

⁶⁷ Ley de Impuesto al Valor Agregado (*outsourcing*).

⁶⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Cuando la persona moral incurra en cualquiera de los supuestos:
 - a) Los asociantes;
 - b) Por las contribuciones causadas;
 - c) Por las actividades realizadas mediante la asociación en participación (A en P), cuando tenía tal calidad;
 - d) En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de ésta;
 - e) Sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la A en P durante el periodo o la fecha de que se trate.
- *Cuando la A en P incurra en cualquiera de los supuestos*
 - a) No se dé el alta en el RFC;
 - b) Cambie domicilio sin presentar el aviso: 1) después del inicio de facultades de comprobación y antes de que se le notifique la resolución; o 2) cuando se le notifique un crédito fiscal y antes de que se haya pagado o quedado sin efectos;
 - c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya;
 - d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio;
 - e) No se localice en el domicilio fiscal
 - f) Omite enterar, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que hubiere retenido o recaudado;
 - g) Esté en listado como un EFO, por haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes;
 - h) Se le considere un EDO, que no hubiera acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se consideren EFOS, por un monto superior a \$7,804,230.00;
 - i) Esté listado bajo la presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscale ⁶⁹.

⁶⁹ *Idem.*

También se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que, con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

- Antes se les liberaba de responsabilidad cuando la sociedad en liquidación cumplía con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere el CFF y su RCFF⁷⁰.

¿Qué hacer?

- Control de depósitos al sistema financiero
- Emisión de CFDI y sus complementos.

A efecto de *reforzar la materialidad*, en cualquier caso, se deberá contar con soporte de que, absolutamente, todas las operaciones que realiza la empresa son reales; así:

- Contar con contratos, comprobantes, escrituras, razón de negocios, evidencia de servicios, fotografías, etc.;
- Contar con expedientes de clientes, colaboradores, socios y proveedores que demuestren quiénes son las personas, que están al corriente de sus obligaciones y que los recursos con los que realizan sus operaciones son de procedencia lícita;
- Vigilancia permanente de listados de empresas consideradas EFOS;
- Control de finanzas personales

Así también, hoy en día la evasión *ya es delincuencia organizada*; la emisión de facturas falsas o que amparen operaciones simuladas, el contrabando, y el *omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución*, son conductas equiparables a la delincuencia organizada. *Lo que se puede situar, al contratar a una empresa de outsourcing para que los empleados sean "externos" y, con ello,*

⁷⁰ CFF y RCFF.

evitar pagar las cuotas del IMSS y del INFONAVIT, entre otras obligaciones fiscales, por lo que puedes ser acusado por dos delitos: defraudación fiscal y delincuencia organizada. Si con la subcontratación se deja de pagar una cantidad menor, incluso hasta en millones de pesos, entonces, se trata de defraudación fiscal, delito que amerita distintas penalidades, es decir, se trata de consorcios que hacen uso del outsourcing para contratar a trabajadores que realizan actividades preponderantes y no accesorias⁷¹.

Por otra parte, continuando con la subcontratación irregular, las empresas fantasma o fachada, y la facturación de operaciones simuladas, son otras dos conductas ilícitas que el gobierno federal considera como tipos de subcontratación ilegal. En realidad, no se trata de contrataciones a través de empresas de *outsourcing*, sino de conductas con las que se simula tener una empresa con trabajadores, cuando en realidad la compañía no existe. En estos casos se trata de negocios que solo se crean en el papel, sin tener instalaciones, e incluso sin llevar a cabo realmente las actividades que en los documentos dicen realizar.

Por lo antes expuesto lo que dio origen al Artículo 69-B del CFF fue:

- Compraventa de comprobantes fiscales
- Empresas con amplitud en su objeto social: Artículo 4o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles y Artículo 2703 del Código Civil Federal;
- Uso de terceras personas para integrar las sociedades (testaferros), sin contar con los elementos convencionales a los factores de producción;
- Grupos de empresas para realizar la denominada "operación carrusel";
- Corto ciclo de permanencia de las personas morales;
- Obtención de devoluciones indebidas.

En ese contexto, previo a la reforma la integración del Artículo 69-B del CFF comprendía:

- Procedimientos para EFOS (primeros tres párrafos);
- Cese de efectos (cuarto párrafo);
- Procedimiento para EDOS (quinto y sexto párrafos).

⁷¹ Ley del IMSS, INFONAVIT.

Y a partir de la reforma de 25 de junio de 2018, la integración del Artículo 69-B de CFF quedó:

- Procedimiento para EFOS (primeros cuatro párrafos);
- Obligaciones SAT (sexto y séptimo párrafos);
- Cese de efectos (quinto párrafo);
- Procedimiento para EDOS (octavo y noveno párrafos).

Así, frente a las *operaciones inexistentes o simuladas*⁷² (Artículo 69-B); o la *presunción de inexistencia por empresas que las facturan (EFOS)*; cuando se emite un CFDI, sin contar con los activos, personal e infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar, o no se encuentren localizados, la autoridad podrá:

- Se notificará vía buzón tributario, página web o DOF; teniendo el afectado un plazo de 15 días para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones;
- Se podrá solicitar una prórroga de hasta 5 días adicionales, misma que llegará a computarse una vez que concluya el término de 15 días;
- Transcurrido el plazo anterior, la autoridad tendrá un término de 50 días para valorar pruebas y defensas, y emitirá resolución. Dentro de los primeros 20 días podrá requerir información adicional, por lo que el contribuyente tendrá 10 días para desahogarlo;
- Si de la documentación exhibida, a juicio de la autoridad, no se logra desvirtuar la presunción; operará una declaratoria general de cese de efectos fiscales de CFDI emitidos por el contribuyente.

Así mismo, como fue anunciado, se establecen *obligaciones por parte del SAT*, quien publicará en el Diario Oficial de la Federación y en su página de Internet, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se le imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firme, que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo este Artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente. Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente dentro del plazo

⁷² CFF.

de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales obse vados, que dio origen al procedimiento.

Por otra parte, para tal efecto de la *presunción de inexistencia por lo que hace a las empresas que deducen las operaciones de trato (EDOS)*; los contribuyentes que hayan dado efecto a un CFDI expedido por un contribuyente incluido en el listado que alude el tercer párrafo, contará con un plazo de 30 días para acreditar la existencia de la operación o bien a corregir su situación fiscal. En caso de que la autoridad ejerza facultades de comprobación y detecte que el contribuyente no acreditó la materialidad de las operaciones, procederá a determinar los créditos fiscales y los considerará como *actos y contratos* para efectos de los delitos contemplados el Código Fiscal de la Federación. En suma:

¿QUÉ DEBEN PROBAR?	
EFOS	EDOS
Recursos humanos	
Activos	
Capacidad material	Materialidad
Infraestructura	
¿Cómo Acreditarlo?	¿Cómo probarlo?

CÓMO PROBARLO	
EFOS	EDOS
Con elementos propios o de terceros	
Recursos humanos	
Activos	
Capacidad material	Materialidad
Infraestructura	
Tener el estatus de localizado	
¿Cómo Acreditarlo?	¿Cómo probarlo?

El procedimiento para *desvirtuar dicha presunción* es como sigue, a continuación:

Para los efectos del Artículo 69-B, segundo párrafo del CFF, respecto de la notificación por buzón tributario, cuando las autoridades fiscales presuman la inexistencia o simulación de operaciones amparadas en comprobantes fiscales emitidos por los contribuyentes, notificarán un oficio individual mediante el cual se informará a cada contribuyente que se encuentra en dicha situación.

Los contribuyentes podrán manifestar, a través del buzón tributario también, dentro de los quince días contados a partir de la última de las notificaciones a que se refiere el Artículo precitado, *lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información que consideren pertinente para desvirtuar los hechos notificados, observando lo que para tal efecto dispone la ficha de trámite 156/CFF*

“Informe y documentación que deberá contener la manifestación con la cual se desvirtúe la presunción del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación,” contenida en el Anexo 1-A⁷³.

En ese contexto, se subraya al fin anterior, que se puede demostrar, con medios propio o de tercero, con lo siguiente, cuando menos:

- Mediante Acta Constitutiva, sociedad de personas o de capital;
- Elementos propios;
- Contratos con proveedores;
- Con pruebas públicas y privadas.

Toda vez que se puede establecer lo que se conoce como responsabilidad penal en relación con el Artículo 69-B, lo previsto en el numeral 113 del CFF:

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. *Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

En ese tenor, se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. *Expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

⁷³ No olvidar la cuestión de la responsabilidad penal.

Por otra parte, especialmente a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones:

- I. Sanción pecuniaria o multa;
- II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
- III. Publicación de la sentencia;
- IV. Disolución; o,
- V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos⁷⁴.

Lo anterior por "*la relación de la responsabilidad penal y las consecuencias de las personas jurídicas*," en términos del CFF, es que se advierte se pueda adscribir con lo señalado en el Código Nacional de Procedimientos Penales, Artículos 421, 422 y 429 que a la letra se leen:

Artículo 421. Ejercicio de la acción y responsabilidades penales autónomas. Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, *cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización*. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.

Artículo 422. Consecuencias jurídicas a las personas jurídicas, con personalidad jurídica propia, se les podrá aplicar una o varias de las siguientes sanciones:

- I. Sanción pecuniaria o multa;
- II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito;
- III. Publicación de la sentencia;
- IV. *Disolución; o*
- V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a los principios establecidos en el presente Artículo.

Y en tanto, por lo que hace a *la disolución como consecuencia de la responsabilidad en comento*, se destaca el siguiente precepto de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

⁷⁴ *Ibidem*.

Artículo 229. Las sociedades se disuelven:

- I. *Por expiración del término fijado en el contrato social;*
- II. Por imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado;
- III. Por acuerdo de los socios tomado de conformidad con el contrato social y con la Ley;
- IV. Porque el número de accionistas llegue a ser inferior al mínimo que esta Ley establece, o porque las partes de interés se reúnan en una sola persona;
- V. Por la pérdida de las dos terceras partes del capital social;
- VI. *Por resolución judicial o administrativa dictada por los tribunales competentes, conforme a las causales previstas en las leyes aplicables (DOF 24-01-18).*

Por lo que, para su mejor comprensión y entendimiento es menester considerar; que significa “operaciones simuladas”, lo que establece el Código Civil para el Distrito Federal (*última reforma publicada en la Gaceta Oficial del Distrito Federal: 24 de octubre de 2017*), Capítulo II, “De la simulación de los actos jurídicos”, Artículos 2180 a 2184:

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. Descubierto 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.

Artículo 2184. Luego que *se anule un acto simulado, se restituirá la cosa o derecho a quien pertenezca*, con sus frutos e intereses, si los hubiere; pero si la cosa o derecho han pasado a título oneroso a un tercero de buena fe, no habrá lugar a la restitución.

*También subsistirán los gravámenes impuestos a favor de tercero de buena fe*⁷⁵.

⁷⁵ Código Civil para el Distrito Federal (*reforma 24 de octubre de 2017, Gaceta Oficial*), Capítulo II, “De la simulación de los actos jurídicos”: Artículos 2180 a 2184.

Esto es, la acción de simulación puede ser intentada por las partes del negocio o por terceros perjudicados por aquél, y quien la alegue tendrá la carga de demostrarla. En este ámbito, se facilita la labor judicial de encontrar la verdad detrás del negocio aparente y declararla, haciendo desaparecer el negocio o sus elementos ficticios, pues el juez tiene la mayor libertad de apreciación probatoria y menor exigencia de congruencia fáctica.

4. *Código Fiscal de la Federación*

Respecto al procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, conviene traer a colación los siguientes criterios jurisdiccionales:

- PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL DERECHO DE AUDIENCIA.
- NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.
- NO VIOLA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO.
- DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DE CARÁCTER PÚBLICO Y, POR ENDE, PUEDEN DARSE A CONOCER A TERCEROS⁷⁶.

5. *Exposición de motivos del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*

En ese contexto, resulta relevante considerar lo expuesto por el legislador para adicionar el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relacionado con los comprobantes fiscales

De acuerdo con ésta, las prácticas indebidas respecto del uso de los comprobantes fiscales evolucionaron, por lo cual, para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, el legislador decidió adicionar el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁶ Tesis 2a./J. 133/2015 (10a.), 2a./J. 135/2015 (10a.), 2a./J. 134/2015 (10a.), 2a./J. 140/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, pp. 1738, 1742, 1743, 1745, respectivamente. Correspondientes al PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES.

En esta propuesta, el legislador centra su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios a través del tráfico de comprobantes y tiene como objetivo enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Para mayor claridad, a continuación, se transcribe la exposición de motivos que dio origen al Artículo indicado:

Uso indebido de comprobantes fiscales

Una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal, son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Cuando no se cuenta con dichos instrumentos se provoca el avance de nuevas prácticas de evasión, las cuales erosionan de manera grave las bases gravables, sin poder reflejar incrementos significativos en la recaudación.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales, es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales

Inicialmente este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos

Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica.

Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a estructuras mucho más complejas, para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos, carecen de sustancia o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes.

En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente re-

cibe directamente o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscale

Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Al día de hoy, las autoridades han combatido arduamente esta práctica ilegal, haciendo uso de todas las herramientas, procedimientos e instrumentos con las que cuenta para ello, como la facultad para rechazar una deducción o un acreditamiento amparado en un comprobante fiscal traficado; sin embargo, la complejidad y sofisticación que han alcanzado estos grupos criminales, obligan a implementar nuevas medidas que hagan frente a esta problemática y que permitan adaptarse al dinamismo y velocidad en que operan.

Algo que se ha detectado y que se presenta de manera genérica en este grupo delictivo, tanto de la traficante, como de sus cómplices y, en ocasiones, hasta el adquirente final es que generalmente son partes relacionadas, donde sus accionistas, administradores u apoderados son las mismas personas. Adicionalmente este grupo delictivo ofrece una gran variedad de objetos sociales para poder adecuarse a las necesidades de los adquirentes, con la emisión de comprobantes fiscales con conceptos que ayuden a disfrazar mejor la operación.

Asimismo, se ha detectado que los traficantes o emisores de facturas suelen tener una vida activa muy breve, liquidando la 'empresa' original o dejándola simplemente inactiva.

El negocio de las personas que se dedican al tráfico de comprobantes fiscales, se basa en la constante constitución de sociedades, las cuales comienzan en apariencia cumpliendo con sus obligaciones fiscales y, posteriormente comienzan a incumplirlas, confiados en que para cuando la autoridad fiscal pretenda fiscalizarlas, las mismas ya se encontrarán no localizadas o han sido preparadas corporativamente para dejar al frente de las mismas a testaferros, empleados, personal doméstico o similares y generalmente sin activos ni condiciones remotamente cercanas a las necesarias que puedan garantizar la

prestación del servicio o el transporte, producción o comercialización de los bienes o servicios que sus facturas amparan.

En suma, derivado de la información procesada por el Servicio de Administración Tributaria se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.
2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.
3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.
4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscale
5. No tienen activos o éstos no son idóneos o suficientes para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscale
6. Reciben ingresos que no tienen proporción a las características de su establecimiento.
7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades el vadas.
8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
9. Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.
10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, éstas son mayores por escaso margen.
11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.
12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la declaración informativa de operaciones con terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por \$105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Nótese que en estas estrategias irregulares no sólo actúan de mala fe quienes expiden y ofertan facturas por bienes o servicios inexistentes, sino que también lo hacen aquellos contribuyentes que pagan un precio o 'comisión' por una factura que, reuniendo todos los requisitos formales, ampara un servicio que no se prestó o un bien que no se adquirió con la única finalidad de erosionar o suprimir la carga tributaria.

Es por todo lo anterior que se propone la adición del artículo 69-B mediante un procedimiento dirigido a sancionar y neutralizar este esquema. La propuesta centra atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios -y no una elusión legal de la norma- a través del tráfico de comprobantes fiscales, esto es a quienes los adquieren, venden o colocan y quienes de alguna manera se benefician de este tipo de actividad ilegal que tanto perjudica al fisco federal.

Conforme a la propuesta, la autoridad fiscal procedería a notificar en el buzón tributario del emisor de facturas, y a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación a las empresas o sociedades que presenten el padrón de comportamiento arriba indicado, otorgándoles la garantía de audiencia para que manifiesten lo que a su derecho convenga. Hecho lo anterior, procedería la publicación de una lista, cuyo efecto sería la presunción de que las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales por ellos emitidos nunca existieron y, por tanto, tales comprobantes no deben producir efecto fiscal alguno. Acto seguido, se abre una ventana para que los contribuyentes que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales puedan proceder a autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, destruyendo así la presunción de inexistencia.

Ahora bien, si la autoridad fiscal -al ejercer sus facultades de comprobación- acredita que un contribuyente persistió en la utilización de comprobantes

que simulan actos u operaciones, entonces procederá a recalculer el pago de contribuciones, sin tomar en cuenta dichos comprobantes y, en su caso, a liquidar las diferencias que procedan. Desde luego, igualmente procedería por la vía penal correspondiente en virtud de la simulación que las conductas actualizan.

Es de vital relevancia tener en mente que esta propuesta no está enderezada contra los contribuyentes honestos y cumplidos; ni siquiera versa sobre la elusión legal que permite a los ciudadanos elegir, por economía de opción, el régimen fiscal más benigno. Por el contrario, estamos en presencia de una práctica totalmente defraudadora y carente de la más elemental ética ciudadana por todas las partes que intervienen en ella.

Mantener impune esta práctica se traduce no sólo en un grave daño a las finanzas públicas y una afrenta a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público, sino también consentir en un desafío al Estado y acrecentar la falta de cultura de la legalidad en nuestro país.

En este sentido, de la exposición de motivos que le dio origen al Artículo 69-B glosado, se pretende que el objetivo de la adición de esta disposición fue:

1. Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscale centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y,
2. Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes que en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes⁷⁷.

6. *Jurisprudencia constitucional*

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

⁷⁷ Código Fiscal de la Federación, Exposición de motivos del Artículo 69-B.

El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieron una documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte, pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia una realidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en su caso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieron expedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hecho gozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidos en los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si el comprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real, no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situación previamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimiento sólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que el artículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenido en el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 51/2015. Multiservicios Empresariales de Negocios B&V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015

Amparo en revisión 354/2015. Alta Capacitación B y V, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015.

Amparo en revisión 361/2015. Grupo Empresarial de Desarrollo y Formación de Recursos Humanos, S.A. de C.V. 26 de agosto de 2015.

Amparo en revisión 424/2015. Si al Capital Humano, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 2015. Tesis de jurisprudencia 132/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda

Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil quince.

Votos

Genealogía

Observaciones

Esta tesis se publicó el viernes 23 de octubre de 2015 a las 10:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 26 de octubre de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013⁷⁸.

En atención a todo lo antes comentado, se desprende que, la documentación e información que se menciona no es limitativa, ni perjudica sobre la idoneidad, medio de prueba y que constituyen elementos de evidencia de la prestación del servicio adquirido.

**VII. MATERIALIDAD EN IMPLEMENTACIÓN DE
NUEVOS PROYECTOS DE INVERSIÓN QUE ACREDITE
LA NECESIDAD DEL BIEN O SERVICIO QUE JUSTIFIQUE**

*Contratos Civiles y mercantiles, Principios que los rigen, Materialización,
Libertad contractual, Hechos y actos jurídicos*

Otro tema de acreditación de *materialidad* es *la implementación de nuevos proyectos de inversión*, por lo que será necesario demostrar, si *la necesidad del bien o servicio se justifica*, debiendo contar con la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.

Por ejemplo: en la descripción del proyecto señalar costo total, en su caso, aprobación por parte de la Asamblea de Socios; si es un proyecto específico solicitado por algún cliente, deberá proporcionar el nombre y registro federal de contribuyentes de éste, así como el contrato respectivo, o bien cualquier otro documento que evidencie que el bien o servicio lo adquirió con motivo de un nuevo proyecto de inversión. Si se trata de una licitación pública, deberá proporcionar copia de las bases adquiridas y, en su caso los contratos de obra pública suscritos con la Autoridad licitante. Y no menos cierto será que, *la materialidad de la inversión demuestre*:

⁷⁸ Tesis 2a./J. 132/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 23, t. II, octubre de 2015, p.1740.

- i. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de la *pérdida de presencia en el mercado*, deberá reunirse la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación;
Por ejemplo, la reciente creación de empresas dedicadas al mismo ramo o actividad, la reducción de la cartera de clientes, para lo cual deberá adjuntar el listado de éstos, que dejaron de contratarlo, incluyendo sus nombres, números telefónicos y dirección de correo electrónico;
- ii. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de una *reestructuración del personal de la empresa*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: las altas ante el Instituto Mexicano del Seguro Social del nuevo personal contratado o bajas del personal que dejó de laborar en la empresa, ampliación de la cobertura de los contratos de seguro celebrados con instituciones de seguros por la incorporación del nuevo personal, publicaciones de empresas dedicadas a bolsas de trabajo donde se desprenda la publicación de vacantes de esa contribuyente durante el periodo que originó la justificación que nos ocupa, o bien los contratos o pagos efectuados a estas empresas.
- iii. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo de un *imprevisto ocasionado por alguna causa fortuita o fuerza mayor*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: Actas de hechos levantadas por fedatarios públicos o el Ministerio Público, donde consten los sucesos acontecidos, pagos de las instituciones de seguros con motivo de haber acontecido el riesgo amparado en las pólizas de los seguros contratados por la empresa.
- iv. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo *del deterioro normal del activo fijo de esa contribuyente*, deberá adjuntar la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.
Por ejemplo: tratándose de maquinaria o equipo de comunicación, deberá proporcionar el manual técnico suministrado por el vendedor, donde se desprenda el cuidado y frecuencia sugerida para el mantenimiento del bien; la factura, contrato o reporte del último mantenimiento efectuado, anterior al que justifica el gasto; ubicación física de la maquinaria o equipo al que se le realizó el mantenimiento.

- v. Si la necesidad del bien o servicio se justifica con motivo *alguna otra causa distinta a las señaladas en los párrafos anteriores*, deberá contar con la documentación que directa o indirectamente demuestre dicha situación.

Otro tema a colación, por tratarse de la demostración de la *materialidad* de uso de *documentos en el idioma español*, es importante destacar que, en territorio nacional, cuando los documentos se encuentran en idioma diferente, deberá aplicarse lo que establece el *Código Federal de Procedimientos Civiles*, para tal efecto:

Artículo 132. *De la traducción de los documentos que se presenten en idioma extranjero, se mandará dar vista a la parte contraria, para que, dentro de tres días, manifieste si está conforme. Si lo estuviere o no contestare la vista, se pasará por la traducción; en caso contrario, el tribunal nombrará traductor.*

Artículo 271. *Las actuaciones judiciales y promociones deben escribirse en lengua española. Lo que se presente escrito en idioma extranjero se acompañará de la correspondiente traducción al castellano.*

Las actuaciones dictadas en los juicios en los que una o ambas partes sean indígenas, que no supieran leer el español, el tribunal deberá traducirlas a su lengua, dialecto o idioma con cargo a su presupuesto, por conducto de la persona autorizada para ello.

Las promociones que los pueblos o comunidades indígenas o los indígenas en lo individual, asentados en el territorio nacional, hicieren en su lengua, dialecto o idioma, no necesitarán acompañarse de la traducción al español. El tribunal la hará de oficio con cargo a su presupuesto, por conducto de la persona autorizada para ello.

Las fechas y cantidades se escribirán con letra.

En las actuaciones dictadas en los juicios en los que una o ambas partes tengan alguna discapacidad visual, auditiva o de locución, el tribunal deberá a petición de la parte que lo requiera, otorgar la asistencia necesaria en materia de estenografía proyectada o de ayuda técnica respectiva⁷⁹.

Además de lo que señala el Código Civil Federal al respecto, como se lee:

Artículo 3006. Los actos ejecutados o los contratos otorgados en otra entidad federativa o en el extranjero, sólo se inscribirán si dichos actos o contratos tienen el carácter de inscribibles conforme a las disposiciones de este Código y del Reglamento del Registro Público.

⁷⁹ Código Federal de Procedimientos Civiles.

Si los documentos respectivos *apareciesen redactados en idioma extranjero y se encuentran debidamente legalizados, deberán ser previamente traducidos por perito oficial* y protocolizados ante Notario.

Las sentencias dictadas en el extranjero sólo se registrarán si no están en desacuerdo con leyes mexicanas y si ordena su ejecución la autoridad judicial competente⁸⁰.

Y el Código de Comercio:

Artículo 37. Todos los registros a que se refiere este capítulo *deberán llevarse en castellano*, aunque el comerciante sea extranjero. En caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menos de 25,000.00 pesos, que no excederá del cinco por ciento de su capital y las autoridades correspondientes podrán ordenar que se haga la traducción al castellano por medio de perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originados por dicha traducción.

Artículo 1055. Los juicios mercantiles, son ordinarios, orales, ejecutivos o los especiales que se encuentren regulados por cualquier ley de índole comercial. Todos los juicios mercantiles con excepción de los orales que tienen señaladas reglas especiales se sujetarán a lo siguiente:

I. Todos los ocursos de las partes y actuaciones judiciales deberán escribirse en idioma español; fácilmente legibles a simple vista, y deberán estar firmados por los que intervengan en ellos. Cuando alguna de las partes no supiere o no pudiere firma, impondrá su huella digital, firmando otra persona en su nombre y a su ruego, indicando estas circunstancias;

II. Los documentos redactados en idioma extranjero deberán acompañarse con la correspondiente traducción al español...⁸¹.

Ahora bien, otro tema a efecto de la materialidad de la operación, por lo que toca a los *contratos civiles y mercantiles* para acreditar la *materialización de las operaciones*, atenderá a la *libertad contractual*, en términos del *Código de Comercio*:

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

⁸⁰ Código Civil Federal.

⁸¹ Código de Comercio.

Así como también a lo que establece el Código Civil Federal:

Artículo 1796. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.

Y la Ley General de Sociedades Mercantiles:

Artículo 6o. La escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:
(...)

Por otra parte, los sujetos del Derecho Privado son libres para realizar negocios jurídicos y para regular como mejor les plazca sus relaciones en el campo de la rama del Derecho comentado, obligándose por propia decisión y tomando como sustento a *la autonomía de la voluntad; tal autonomía no es irrestricta, porque la persona no actúa en este campo en forma soberana, ya que encuentra sus límites y restricciones en el respeto a la libertad de los demás, en el interés general y en las buenas costumbres.*

Esto es, de acuerdo a los *hechos y actos jurídicos*, por lo que deberá cumplirse lo que conlleva:

Hecho jurídico	Acto jurídico
Es todo acontecimiento generado por la naturaleza o por el ser humano y que produce efectos de Derecho.	Es una manifestación de voluntad con intención de producir consecuencias de derecho.
Diferencias	
<ul style="list-style-type: none">• Es el género• Se produce por hechos naturales o por la conducta del hombre• No busca producir efectos de derecho, estos provienen de la ley	<ul style="list-style-type: none">• Es la especie• Se produce solo por la conducta humana• Se requiere de la exteriorización de la voluntad• Se tiene la intención de que se produzcan efectos jurídicos

Ambos producen efectos de derecho como lo es, *existencia y validez del acto jurídico.*

Acto jurídico
Elementos esenciales y elementos de validez
Existencia perfecta del acto jurídico

En consideración a los *elementos esenciales del acto jurídico*, se atiende el *consentimiento*, esto es, la voluntad, como el querer hacer algo; el acto interno del querer manifestarse, exteriorizarse. Por otra parte, la manifestación de la voluntad puede ser expresa o tácita, implicar consentimiento o acuerdo de voluntades y, a su vez, atender el *objeto directo*, que consiste en crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. Teniendo como elementos del *objeto indirecto*, la cosa o el hecho, materia del acto jurídico, que debe ser posible física y jurídicamente. Por otra parte, *elementos esenciales y de solemnidad*, que consiste en el empleo de fórmulas determinadas, en pronunciar ciertas palabras, en celebrar el acto ante los funcionarios que la ley señala o en ambas cosas.

Por *elementos de validez* se entiende *la ausencia de vicios de voluntad*, es decir, la voluntad debe de manifestarse sin vicio alguno, en forma libre y cierta. Por *licitud*, el acto no debe ser contrario a las leyes de orden público ni a las buenas costumbres. Por *capacidad*, la aptitud de una persona para hacer valer directamente sus derechos o cumplir sus obligaciones, poder celebrar actos jurídicos... etc. Y por las *formalidades*, es que se debe manifestar por escrito, ya sea de forma privada o pública, según la ley lo determine.

Por otra parte, *la voluntad* debe manifestarse libre de *dolo*, esto es, sujeción o artificio para inducir a error o mantenerlo en él, al o los contratantes; de *lesión*, perjuicio por desproporción entre el provecho y la carga; de *violencia*, fuerza física o amenazas; de *error*, el estado subjetivo que está en desacuerdo con la realidad.

El *acto jurídico perfecto* reúne los requisitos de *existencia*; cuando falta alguno es la nada del derecho, el acto no nace. Y la *inexistencia*, que puede hacer valer cualquier interesado, es imprescriptible.

Por *validez*, es cuando el acto ha nacido porque tiene los requisitos de existencia, pero carece de alguno de los requisitos de validez, luego el acto es imperfecto; el acto ha nacido pero viciado. La *sanción es diferente* según los requisitos de validez inobservados: *Nulidad absoluta*, según lo disponga la ley; *actos ilícitos*: en el objeto, motivo, fin o en la condición; *Nulidad relativa* según lo dispone la ley en presencia de vicios de voluntad, incapacidad, falta de formalidades.

Además, los principios que rigen a los contratos, *pacta sunt servanda* y la *intangibilidad, relatividad, oponibilidad, seguridad*, de conformidad a los diferentes tipos de contratos:

- *Traslativos de dominio*: compraventa, donación, permuta, préstamo, mutuo;
- *Traslativos de uso o goce*: arrendamiento, comodato, usufructo;
- *Obligaciones de hacer*: servicios profesionales, mandato, transporte, hospedaje;
- *De garantía*: prenda, hipoteca, fianza
- *Aleatorios*: contratos de esperanza, juegos y apuesta, renta vitalicia;
- *Finalidad común*: servicios mercantiles, civiles, sociales.

Es indispensable conocer acerca *del consentimiento por medios electrónicos*, por lo que:

Existe manifestación expresa del consentimiento, aun sin presencia física, de forma inmediata cuando se hace uso de los medios electrónicos o digitales (Internet, teléfono, fax, etc.), siempre que la voluntad se pueda expresar de manera inmediata⁸².

Así es como lo establece los Artículos 1803 del Código Civil Federal y 80 del Código de Comercio. *Y en el caso del Artículo 1639 del Código Civil del Estado de San Luis Potosí* no contempla a los medios electrónicos como forma de manifestar el consentimiento en forma expresa.

También, conviene tener en mente la *fecha cierta documentos privados*, en términos de los siguientes criterios:

- DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS. Solamente puede considerarse que los documentos privados tienen fecha cierta cuando han sido presentados a un Registro Público, o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la fecha de la muerte de cualquiera de sus firmante ⁸³.

⁸² Artículo 1803 del Código Civil Federal; Artículo 80 del Código de Comercio; y Artículo 1639 del Código Civil del Estado de San Luis Potosí.

⁸³ Tesis VI.1o.175 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV-2, febrero de 1995, p. 315.

- INTERÉS JURÍDICO, EL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES EN EL QUE FALLECE UNA DE LAS PARTES ANTES DE QUE SE HAYA VERIFICADO EL ACTO RECLAMADO CONSTITUYE PRUEBA SUFICIENTE PARA ACREDITARLO⁸⁴.
- CONTRATOS DE MUTUO CON INTERÉS. SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN EN CUANTO A LA "FECHA CIERTA": La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro reza: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS", señaló dos premisas sobre el concepto "fecha cierta" de los documentos privados: *a) Que la fecha cierta es aquella que se tiene a partir del día en que el documento se presenta ante un fedatario público o bien se inscribe en algún registro público, y; b) Que en caso de que un documento no goce de esta cualidad, no puede otorgársele pleno valor probatorio frente a terceros, ya que no se tiene certeza en cuanto a la fecha en que acontecieron los actos jurídicos que consigna.* Como se ve, dichas premisas encuentran su contexto, fundamentalmente, en el marco de un procedimiento litigioso en el que se pretende evidenciar la eficacia probatoria de un documento privado a fin de que el mismo pueda surtir efectos en la esfera jurídica de un "tercero", que precisamente es parte en un juicio. Por tanto, es válido afirmar que los elementos antes mencionados, relacionados con la "fecha cierta", no pueden ni deben ser concebidos por la autoridad fiscal como parámetro de valoración en el curso de una auditoría, para apreciar documentos privados exhibidos por los contribuyentes revisados con el objeto de acreditar diversas operaciones que hubieran celebrado, como pueden ser préstamos. Ello es así, porque el Derecho Común que regula este tipo de acto no prevé mayores formalidades para su perfeccionamiento; además, cuando se ejercen facultades de comprobación, la autoridad *fiscalizadora no está actuando como un "tercero" sino como una entidad del Estado dotada de pleno imperio y, en consecuencia, si pretende desestimar para efectos fiscales las operaciones contenidas en los contratos de mutuo, deberá acudir a lo que constituye la labor de la auditoría, es decir, verificar los asientos en la contabilidad del contribuyente y rastrear la*

⁸⁴ Tesis 1a./J. 33/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XVIII, julio de 2003, p. 122.

materialidad de la operación o su flujo efectivo, para lo cual puede valer-se, incluso, de otros elementos. Considerar lo contrario sería tanto como colocar al particular en una situación por demás inequitativa, ya que se le obligaría a satisfacer exigencias impuestas unilateralmente por la propia autoridad en cuanto al “valor probatorio” de un documento privado que es exhibido, no dentro de un procedimiento jurisdiccional o litigioso, sino en un procedimiento oficioso de carácter estrictamente administrativo, como es la visita domiciliaria o la revisión de gabinete⁸⁵.

- RENTA.- LOS CONTRATOS DE MUTUO Y PAGARÉS CON LOS QUE LA ACTORA PRETENDE ACREDITAR EN JUICIO QUE LOS INGRESOS DETERMINADOS DE MANERA PRESUNTIVA SON PRÉSTAMOS QUE LE FUERON OTORGADOS, NO REQUIEREN DE LA FORMALIDAD DE TENER “FECHA CIERTA,” PARA CONSIDERARSE QUE TIENEN VALOR PROBATORIO.- El Artículo 2384 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el mutuo es un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuuario, quien se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad.

El Artículo 2389 del referido ordenamiento establece que, consistiendo el préstamo en dinero, pagará el deudor devolviendo una cantidad igual a la recibida conforme a la ley monetaria vigente al tiempo de hacerse el pago, sin que la prescripción sea renunciable. Si se pacta que el pago debe hacerse en moneda extranjera, la alteración que esta experimente en valor será en daño o beneficio del mutuuario. Por su parte, el Artículo 1796 de dicho Código indica que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento; excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley. Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en la tesis de jurisprudencia 220, Sexta Época, Tercera Sala, cuyo rubro indica: “DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS”; ha considerado “que los documentos privados tienen fecha cierta cuando

⁸⁵ Tesis VII-CASR-6ME-24, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 15, octubre de 2017, p. 298.

han sido presentados a un Registro Público o ante un funcionario en razón de su oficio, o a partir de la muerte de cualquiera de sus firmantes. Por lo que, dada la naturaleza de un contrato de mutuo, no obstante ser documento privado, no es aquella de las que la legislación exija para su existencia, validez y eficacia su registro o certificación notarial, entonces, el mismo puede tener la eficacia correspondiente dentro del juicio, si además existe correspondencia entre los depósitos bancarios, los registros contables y los citados contratos así como el vínculo entre los diversos títulos de crédito y los acuerdos de voluntades aludidos. (Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/20/2017)⁸⁶.

De manera que la *fecha cierta en los contratos*, como requisito de validez, no a todos les resulta exigible, como lo son:

- Cesión de crédito;
- Mandato;
- Donación;
- Derechos de autor;
- Compraventa de inmueble;
- Licencia de uso de marca;
- Arrendamiento financiero

Por otra parte, se deben conocer las *principales cláusulas en los contratos*:

- *Cláusulas esenciales*: la ley las considera insertas, aunque no se expresen; son aquellas sin las cuales el acto jurídico no puede prosperar, se infieren principalmente (*su afectación genera nulidad absoluta, consentimiento y objeto*);
- *Cláusulas naturales*: son las que pueden ser suplidas o complementadas por la ley. Ésta las considera implícitas en los contratos, derivan de las normas que se aplican supletoriamente al contrato porque dependen de su tipo (*saneamiento y evicción*);
- *Cláusulas accidentales*: aquéllas que las partes pactan, aumentando o disminuyendo efectos u obligaciones en el acto celebrado (son elemen-

⁸⁶ Tesis VIII-J-2aS-35, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año II, No. 17, diciembre de 2017, p. 30.

tos accidentales del acto jurídico como: término, plazo, modo, condición, etc.).

Así como el contenido del contrato, en las que destacan, conjuntamente:

- Declaraciones:
 - Señalar el domicilio legal y el fiscal
 - Ratificación o cotejo ante edatario público;
 - Relación sucinta de su objeto social;
 - Concurrencia a la celebración libre de dolo, error, mala fe o cualquier otro vicio de la voluntad por los que el contrato pudiera ser declarado nulo o inválido;
 - Manifiestar que el proveedor cuenta con todos los recursos, técnicos, humanos, financieros y materiales
 - En caso de subcontratar, es necesario así establecerlo.

- Cláusulas:

PRIMERA. Objeto. Por virtud del presente contrato, el PROVEEDOR se obliga a prestar a favor de ***** los servicios de planeación estratégica, manejo de la cuenta, creatividad, diseño, innovación, desarrollo, producción interna, cotización y producción, para los productos *****® y ***** ® (en lo sucesivo los "Servicios"), cuyos detalles y condiciones se encuentran establecidos en el documento adjunto como "Anexo A" del presente contrato y firmado por las partes, formando parte integral del mismo.

SEGUNDA. Servicios adicionales. Las partes podrán pactar la prestación de servicios adicionales a los contemplados en este Contrato, cuya ejecución se documentará por escrito mediante la suscripción de anexos complementarios. Dichos anexos complementarios contendrán, de forma enunciativa más no limitativa: (i) la descripción de los servicios adicionales a prestarse al amparo del presente Contrato; (ii) los objetivos específico que se perseguirían con la prestación de los servicios adicionales; (iii) la contraprestación respectiva; (iv) la forma de pago, en caso de que ésta fuere diferente a la pactada en este Contrato; (v) los plazos para la prestación de los servicios adicionales; (vi) el calendario para la prestación de los servicios adicionales; y/o, (vii) cualquier información adicional que

las partes consideren necesario incluir para la prestación de los servicios adicionales.

TERCERA. Obligaciones del proveedor. Adicionalmente a las obligaciones pactadas en el presente contrato el PROVEEDOR se compromete a: (i) prestar los servicios con la mejor técnica disponible y de conformidad con las especificaciones e instrucciones que al efecto indique EL CLIENTE; (ii) asegurarse de que las personas que sean asignadas para la prestación de los servicios, conozcan y utilicen la metodología necesaria para la ejecución e implementación de los mismos; y (iii) cumplir con los tiempos establecidos en el presente contrato.

El PROVEEDOR será responsable por la negligencia, dolo o mala fe de su personal en la prestación de los servicios.

CUARTA. Cesión y subcontratación. El PROVEEDOR no podrá ceder sus derechos y/u obligaciones derivados del presente contrato, sin la autorización previa y por escrito de EL CLIENTE.

QUINTA. Las partes acuerdan que EL PROVEEDOR prestará los servicios objeto del presente contrato con recursos técnicos, humanos y materiales propios. Para el caso de que utilice figuras de subcontratación, EL PROVEEDOR se obliga a exhibir los contratos en los que conste tal circunstancia, mismos que formarán parte del "Anexo B".

SEXTA. El PROVEEDOR se obliga a presentar reportes periódicos respecto del estatus que guardan los servicios contratados; dichos reportes deberán presentarse en las fechas y con los requisitos que se establecen en el "Anexo C" del presente acuerdo de voluntades.

VIII. OBJECIONES DE LAS AUTORIDADES AL VALOR PROBATORIO DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

Criterios en juicio contencioso administrativo. Conservar correos, Propuesta de servicios (De compra o comercialización), Cotizaciones. Efectos de la materialidad, justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo.

Reforma Mercantil de 13 de junio de 2014 en Actas de Asamblea

Es importante conocer y destacar que las *principales objeciones de las autoridades* sobre los cuestionarios que se proporcionan en el ejercicio de las facultades de comprobación para acreditar la materialidad, son las siguientes:

- Objeto;
- Obligaciones;
- Contraprestación;
- Lugar de prestación del servicio.

Al respecto, cabe tener presente que el *valor probatorio de los documentos privados* es en aplicación del Código de Procedimientos Civiles:

Artículo 203. El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas⁸⁷.

Así como el Código de Comercio:

Artículo 78. En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados⁸⁸.

Y la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su Artículo 6o., relativo al contenido de la escritura constitutiva de una sociedad⁸⁹. También de algunos criterios como son:

CONTRATOS PRIVADOS. NO ES NECESARIO EL REGISTRO DE LOS MISMOS PARA DARLES VALOR PROBATORIO, SI LA ACTORA APORTA DIVERSOS MEDIOS PARA ADMINICULAR LA PRUEBA DOCUMENTAL PRIVADA.- Si bien es cierto que por criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha exigido que una documental privada deba tener la calidad de "fecha cierta", *lo cierto es que ello no implica que por el hecho de no haberse registrado no pueda dársele valor probatorio a los documentos privados, pues incluso si un documento es pasado ante la fe pública de fedatario público, con ello se adquiere fecha cierta y existencia del mismo*; pues con ello se tiene acreditada la existencia del acuerdo de volunta-

⁸⁷ Código de Procedimientos Civiles.

⁸⁸ Código de Comercio.

⁸⁹ Ley General de Sociedades Mercantiles.

des; en el mismo sentido, *de conformidad con la legislación correspondiente, no existe ninguna disposición con la cual se obligue a las partes para registrar todos y cada uno de los contratos suscritos, pues ello únicamente se realiza si las partes quieren que sus efectos surtan frente a terceros y en relación a los bienes sobre los cuales se haya contratado. Asimismo, debe destacarse el principio de libertad contractual entre las partes que intervienen, pues si bien el contrato por sí mismo, únicamente refleja la existencia de un acuerdo de voluntades, se trata de una prueba aislada que debe adminicularse con otras, a fin de dar certeza de que sí se realizaron las obligaciones pactadas,* documentales que podrán vincularse como los estados de cuenta bancarios, la propia contabilidad del contribuyente revisado, e incluso una prueba pericial contable, a efecto de establecer cómo fue que se realizaron las operaciones; pruebas suficientes con las cuales se acreditará la certeza de haberse realizado las actividades pactadas y que estas tengan efectos de desvirtuar la legalidad de las supuestas omisiones detectadas por la autoridad fiscalizador ⁹⁰.

ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN DE ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS.- El Artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que los documentos privados son aquellos que no reúnan los requisitos del Artículo 129 de la Ley en comento; en ese sentido el Artículo 129 de la Ley sustantiva Federal señala, que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En tal contexto, de la interpretación armónica de los numerales previamente mencionados, un documento privado, es aquel instrumento que fue extendido entre particulares sin la intervención de un funcionario público o de alguna persona autorizada para ejercer la fe pública. Bajo ese contexto, *cuando en el juicio contencioso administrativo se orezca un acta de asamblea que no deba ser protocolizada,*

⁹⁰ Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8415/11-06-02-9,3435/12-06-01-3 y 723/13-06-03-5 Acumulados. Resuelto por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

*dicha documental deberá ser valorada como una documental privada, no es susceptible de generar convicción plena sobre la veracidad de las operaciones aludidas en ella; por lo que para que dicha documental pueda acreditar la materialidad de las operaciones inmersas, la misma debe de estar relacionada con algún medio de prueba que demuestre fehacientemente su contenido, de conformidad con el Artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*⁹¹.

Aunado a lo anterior, es importante conservar toda la documentación e información previa a la celebración del contrato, pues de esa manera se fortalece acreditar la materialidad de las operaciones; de ahí que sea importante *conservar correos, propuesta de servicios (de compra o comercialización), cotizaciones, etc.*

Y no pasar por alto que son contratos formales aquellos en los que el consentimiento debe manifestarse por escrito, como requisito de validez, de tal manera que, si no se otorga en escritura pública o privada, según el acto, el contrato estará afectado de nulidad relativa. Por consiguiente, el contrato formal es susceptible de ratificación expresa o tácita; en la expresa se observa la forma omitida; en la tácita se cumple voluntariamente y queda purgado el vicio.

El contrato consensual, en oposición al formal, es aquel que, para su validez, no requiere que el consentimiento se manifieste por escrito y, por lo tanto, puede ser verbal, o puede tratarse de un consentimiento tácito, mediante hechos que necesariamente lo supongan, o derivarse del lenguaje mímico, que es otra forma de expresar el consentimiento sin recurrir a la palabra o a la escritura.

Como parte de una sana práctica legal, es recomendable que se celebre convenio de terminación, para los *efectos de la materialidad*; adminiculado con otras probanzas, constituye una buena práctica para reforzar la deducción como lo son:

- Minutas;
- Propuestas de servicios;
- Bitácoras;
- Informes periódicos;

⁹¹ Tesis VIII-P-1aS-644, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año IV, No. 39, octubre de 2019 p. 185.

- Pólizas;
- Medios de pago;
- Correos electrónicos;
- Nombre y cargos de las personas con quienes se negoció;
- CFDI.

Así las cosas, ahora será necesario conocer, en qué consiste la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, esto 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 (Artículo 69-B)*. Esto es, en suma, derivado de la información procesada por el SAT, donde se han podido identificar una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, “que tiene por objeto social ofrecer al cliente un *comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste*”, esto con la finalidad de soslayar la aplicación e identificación en el RFC⁹².

Así también en atención a la *Reforma Mercantil el 13 de junio de 2014*, como se aprecia en el Artículo 4o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles: “... Las sociedades mercantiles podrán realizar todos los actos de comercio necesarios para el cumplimiento de su objeto social, salvo lo expresamente prohibido por las leyes y los estatutos sociales”⁹³.

De la misma forma se atiende al *Requisito del Acto Constitutivo*, cuyo objeto social se puede definir como uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad. El objeto social hace referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar. Es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios.

En ese tenor, se considera también lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles: “Artículo 6o. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá contener... II. El objeto de la sociedad; ...”⁹⁴.

⁹² Exposición de Motivos Reforma Fiscal 2014 (Artículo 69-B del CFF).

⁹³ Reforma Mercantil el 13 de junio de 2014.

⁹⁴ Ley General de Sociedades Mercantiles.

También es relevante lo establecido por el *Código Civil Federal*: "Artículo 2693. El contrato de sociedad debe contener... III. El objeto de la sociedad; ..." ⁹⁵.

No siendo menos importante tener en cuenta lo relativo a los *Tipos de Asamblea*, que son la parte formal de conocer la vida y actividad de la sociedad, las cuales pueden ser:

- Ordinarias:
 - a) Discusiones del informe del administrador;
 - b) Nombramiento de administradores y comisarios;
 - c) Determinar emolumentos de administradores y comisarios, etc.
- Extraordinarias:
 - a) Prórroga;
 - b) Disolución anticipada;
 - c) Aumento o reducción de capital;
 - d) Modificación del objeto social
 - e) Nacionalidad de la sociedad;
 - f) Transformación;
 - g) Fusión;
 - h) Emisión de acciones privilegiadas;
 - i) Amortización de acciones;
 - j) Emisión de bonos;
 - k) Cualquier modificación a los estatutos.
- Y las reuniones y acuerdos en sesiones *Mixtas, Especiales, Totalitarias, Acuerdos fuera de asamblea*.

Además de tomar en cuenta que es imprescindible cumplir con el *quórum para asambleas* ⁹⁶, para que se cumpla con la validez de éstas:

⁹⁵ Código Civil Federal.

⁹⁶ Y no menos cierto el cumplimiento de las publicaciones en el portal www.psm.economía.gob.mx.

Tipos de Sociedades	S. de R. L.	S. A.
Capital Mínimo	N/A	N/A
Representación de capital	Partes sociales no negociables.	Acciones.
Convocatoria	Encaminada a que el socio se dé por enterado de la celebración de una asamblea.	A través del portal electrónico de la sociedad.
Quórum: Primera convocatoria	Por lo menos el 50% y se decide por mayoría (salvo pacto en contrario).	<ul style="list-style-type: none"> • Ordinaria: 50% de las decisiones por mayoría. • Extraordinaria: 75% y decisiones que representen por lo menos el 50% de capital.
Quórum: Segunda convocatoria	<ul style="list-style-type: none"> • Por mayoría cualquiera que sea la porción del capital representado. • Tratándose de modificación de estatutos, siempre se requiere el 75% de aprobación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ordinaria cualquiera que sea la proporción de representación de capital. • Extraordinaria: las decisiones se toman por lo menos por la representación del 50% del capital.

Convocatoria Asamblea Constitutiva (Art. 99 LGSM)	Aviso de fusión, balance y sistemas de extinción de pasivos (Art. 223 LGSM)
Asamblea General (Art. 186 LGSM)	Acuerdo de transformación (Art. 228 LGSM)
Asamblea para Tenedores de T. de Participación (Art. 228 LGTOC)	Decreto de exhibición cuyo plazo o monto no conste en las acciones (Art. 119 LGSM)
Por orden de autoridad (Arts. 168, 184 y 185 LGSM)	Acuerdo sobre distribución parcial (liquidación) (Art. 243 LGSM)
Aumento de capital (Art. 132 LGSM)	Balance (liquidación) (Art. 247 LGSM)
B. Gral. de S. Extranjeras (Art. 251 LGSM)	Resultado del sorteo para designar acciones amortizadas (Art. 136 LGSM)

Es el caso de atender la normatividad internacional, es importante conocer lo relativo a *las asambleas para superar la PPT*, cláusula *Principal Purpose Test*, contemplada en la Acción 6 del plan BEPS, que ha sido diseñada para resultar de aplicación en aquellas situaciones en las que sea razonable concluir que la obtención de los beneficios del Convenio es uno de los principales motivos de un acuerdo o una transacción.

Para efectos de usarla en el Derecho interno y aprovecharla en la materia impositiva, para justificar la razón de negocios, es recomendable que, al celebrarse las asambleas de socios o accionistas se incluyan en el orden del día y, se resuelva sobre ello, puntos como los siguientes:

- Celebración de contratos;
- Inversiones;
- Préstamos;
- Beneficios

De lo anterior será necesario conocer la razón de negocios en las asambleas, realizando y cumpliendo con diversos cuestionamientos:

- ¿Es necesaria la existencia de una razón de negocios para la válida celebración de actos u operaciones, en el marco de la planeación fiscal
- ¿La ausencia de razón de negocios podría ser aducida por la autoridad fiscal para descalificar un acto u operación e incluso para fundar y motivar una resolución en tal sentido, que conlleve una consecuencia negativa para el contribuyente?
- ¿Si existe alguna disposición que implícitamente contemple la necesidad de cumplir con una razón de negocios o alguna figura que le resulte equiparable?

Por tanto, de conformidad a lo señalado con anterioridad, es que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Siendo que la autoridad podrá presumir, salvo prueba en contrario que, no hay razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal; que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso.

Así las cosas, la expresión “razón de negocios”⁹⁷ será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Los efectos fiscales generados con arreglo a este precepto en ningún caso generaran consecuencias en materia penal.

Sobre la regla general “antiabuso”, prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación adicionado y que entró en vigor el 1 de enero de 2020, merece las siguientes reflexiones, sintetizadas de la antes referida exposición de motivos respecto a la adición en comento.

Introducción. No es la primera vez que las autoridades fiscales intentan algo similar. Nos explican que la introducción de reglas generales 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 que cuentan 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 parcial 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:

⁹⁷ Artículo 177 de la LISR; Artículo 18-A del CFF (razón de negocios).

- Que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y
- Que esto genere un beneficio fiscal⁹⁸.

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:

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 realidad⁹⁹.

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 o hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención¹⁰⁰.

⁹⁸ Las reglas en estos países no son iguales, pero en esencia están diseñadas para combatir estos esquemas.

⁹⁹ *Cfr.* Tesis I.4o.A.170 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 69, t. IV, agosto de 2019, p. 4588.

¹⁰⁰ *Cfr.* Tesis I.4o.A.168 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 69, t. IV, agosto de 2019, p. 4545.

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 operación¹⁰¹.

Vale la pena recuperar, además, en relación al Decreto de reforma de 8 de diciembre 2020, lo aprobado por el Congreso Federal, que incluyó el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, en el siguiente sentido:

*No existe una definición del concepto *razón de negocios*, no obstante, 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, y en ellas justifican la razón de negocios, se recomienda hacer constar en las mismas la celebración de contratos, inversiones, préstamos y beneficio ¹⁰².

¹⁰¹ Tesis VIII-J-1aS-99, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, Año V, No. 47, octubre de 2020, p. 59.

¹⁰² En la legislación fiscal se hace mención del término “Razón de negocios” en dos Artículos: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR.

Es de resaltar que las *actas de asamblea de sociedad mercantil* producen convicción y eficacia probatoria frente a la autoridad hacendaria, a partir de la fecha en que se protocolizan, como lo sostiene el criterio del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, a saber, en lo conducente:

Aun cuando el Artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles no establece que las actas de asamblea deban ser protocolizadas para que surtan efectos contra terceros, tal condición deviene del tipo de documento que contiene, pues siendo de carácter privado hasta antes de su protocolización, lo acordado en la asamblea únicamente obliga a los socios o accionistas pero no puede, aun adminiculada a otra probanza de carácter privado, adquirir fuerza probatoria u obligar a terceros, ya que no existe elemento que dé fe o fuerza a lo allí declarado o acordado. En efecto, el documento privado en el que se consigne un determinado hecho carece de eficacia probatoria si ese documento no está signado por una persona distinta de su oferente, pues es manifiesto que lo asentado en el mismo sólo obliga o perjudica al que lo suscribe. Asimismo, si bien una vez protocolizado un documento adquiere eficacia probatoria frente a terceros, también es verdad que ello no puede retrotraerse en el tiempo hasta el grado de que antes de su protocolización se constriña a terceros ajenos a tener por cierto lo que en el documento privado se consigna, ya que la fe que da el notario es precisamente para determinar la fecha cierta en que se suceden los hechos que se hacen constar en el documento privado. Por ende, los documentos de carácter privado producen convicción y eficacia probatoria frente a terceros a partir de la fecha en que se protocolizan, mas no en la que aparece se celebró aquel acto, ya que lo que se busca con su protocolización en relación con los terceros, es precisar la fecha en que acontecen los hechos, ya que la data contenida en el documento privado carece de toda fuerza probatoria, si no es cuando se haya hecho cierta por los modos indicados por la ley, o por otros equivalentes capaces de eliminar la sospecha de una fecha falsa, esto es, anterior o posterior a la verdadera. En consecuencia, para que surtieran efectos las actas de asamblea frente a la autoridad hacendaria era necesario que la protocolización se hubiere efectuado antes del inicio de las facultades de comprobación ejercida por la autoridad, ya que el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé que a falta de libro de registro de actas es necesaria su protocolización; por ende, si la quejosa no llevaba libro de registro de actas, entonces estaba

obligada a proveer de inmediato lo concerniente a la protocolización de las actas, por lo que el incumplimiento o retardo en cuanto a su temporalidad es obvio que sólo perjudica a quien las suscribe.

Amparo directo 35/2002. Consorcio Azteca del Caribe, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Gabriel García Lanz, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos¹⁰³.

De la misma forma, cabe resaltar el *origen del gobierno corporativo*. En una economía global existen una serie de normas establecidas por los países que conforman los organismos mundiales; uno de ellos, la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)*, del cual México forma parte, emitió en 1999 los “Principios de la OCDE para el Gobierno de las Sociedades”, los cuales fueron revisados en el 2004. Dichos principios son una referencia para que cada país emita los propios, adecuándolos a su marco regulatorio y a su cultura empresarial. A iniciativa del Consejo Coordinador Empresarial (CCE) se constituyó el Comité de Mejores Prácticas Corporativas (el Comité), el cual, en 1999, emitió el Código de Mejores Prácticas Corporativas (Código), en donde se establecen recomendaciones para un mejor gobierno corporativo de las sociedades en México.

Encontrando, en resumen, que el *gobierno corporativo* es un conjunto de prácticas y controles cuyo objetivo es llevar una administración transparente y equitativa alineada con los intereses de sus accionistas, teniendo como premisa prevenir conflictos de intereses y posibles abusos, así como el menoscabo en el patrimonio de sus inversionistas. Delimita el deber ser del consejo de administración para lograr un desempeño ético del negocio¹⁰⁴.

Estos principios son la rendición de cuentas, transparencia, equidad, responsabilidad institucional y para su mejor práctica se requiere:

- Estructura de gobierno acorde al negocio;
- Reglas claras de operación para los órganos;

¹⁰³ Amparo directo 35/2002, 15 de marzo de 2002. Cfr. Tesis XIV.2o.65 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, septiembre de 2002, p. 1321, de rubro: “ACTA DE ASAMBLEA DE SOCIEDAD MERCANTIL. CERTEZA DE SU FECHA”

¹⁰⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

- Políticas corporativas y facultades;
- Perfiles de consejeros idóneos
- Enfoque en temas estratégicos más que operativos;
- Sistemas de información transparentes y confiables

Así mismo, se destacan las *formas de operar del Consejo de Administración*:

- Sesiones:
 - Por lo menos cuatro veces al año;
 - Realiza sesiones adicionales para dar cumplimiento al plan de trabajo;
 - Se establecen reglas para sesiones adicionales.
- Quórum Consejo de Administración:
 - Se establece un mínimo de consejeros para poder llevar a cabo una sesión;
 - Se requiere que el presidente sea parte de dicho quórum.
- Convocatoria e información de las sesiones:
 - Precisar con cuántos días de anticipación se emite la convocatoria y por qué medios;
 - Determinar quién es el encargado de reunir, validar y enviar la información a los miembros;
 - Establecer votaciones y resoluciones:

Otro órgano de importancia es el *Comité de Auditoría*, el cual apoya al Consejo de Administración, validando permanentemente el control interno y el proceso de emisión de la información financiera; que se analicen y evalúen las operaciones con partes relacionadas y se esté atento a identificar posibles conflictos de interés. Siendo así un órgano intermedio encargado de cumplir con las funciones señaladas y asegurando las propuestas que sean llevadas al Consejo de Administración para que éste tome las decisiones correspondientes.

IX. LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. DISPOSICIONES ANTI LAVADO DE DINERO. DELINCUENCIA ORGANIZADA. CONTRABANDO. DEFRAUDACIÓN FISCAL. LEY DE SEGURIDAD NACIONAL

En acotación a la *materialización*, tema central del presente artículo, es necesario destacar que hoy día, en México pueda llegar a calificarse dentro de las facultades judiciales (legales) la *extinción de dominio*, todo en cumplimiento y en correlación con los Códigos y Leyes, tales como:

- Código Fiscal de la Federación;
- Código Nacional de Procedimientos Penales;
- Código Penal Federal;
- Ley Antilavado de Dinero;
- Ley de Seguridad Nacional;
- Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; y,
- Ley de Extinción de Dominio de la Ciudad de México y más

La *extinción de dominio* se ejerce aun cuando no se haya determinado la responsabilidad penal. Regula el decomiso y la extinción de dominio de bienes a favor del Estado, sin contraprestación, cuando se dé la existencia de un hecho ilícito, de procedencia, uso o destino ilícito. Prescribe en los siguientes términos:

- a) Bienes de destino ilícito: 20 años
- b) Bienes de origen ilícito: no tiene prescripción.

La muerte de la persona física investigada no extingue la acción de extinción de dominio.

En consideración a la cotidianidad que hoy se vive, cualesquiera pueden estar relacionado con *hechos susceptibles de extinción de dominio*, aún sin desearlo, premeditarlo o querer ser parte; por el solo hecho de que se relacione el ente persona moral o persona física en sus actividades diarias y de prestación de servicios; por lo que se dice y se recomienda “conozca a su cliente”, y cuente materialmente con la documentación que acredite su actividad, así como no relacionarse con actividades vulnerables como lo son:

- Secuestro;
- Delitos en materia hidrocarburos, petrolíferos y petroquímicos;

- Delitos contra la salud;
- Trata de personas;
- Delitos por hechos de corrupción;
- Encubrimiento;
- Delitos cometidos por servidores públicos;
- Robo de vehículos;
- Recursos de procedencia ilícita;
- Extorsión;
- Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (aquí su ubica la cuestión fiscal)

Por otra parte, en el tema que nos atañe, la materia fiscal hoy también se refiere a la *delincuencia organizada* (tema fiscal) así como a los ilícitos de contrabando y defraudación fiscal dentro del CFF, entre otros.

Artículo 103. *Se presume cometido el delito de contrabando cuando:*

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...

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 transferidas, 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 programa¹⁰⁵.

Ahora bien, por lo que hace al delito de *defraudación fiscal* aplica a 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, siempre que el monto de lo defraudado sea mayor a \$7,804,230.00.

De la misma forma comete el delito de defraudación fiscal equiparada

- Quien consigne en sus declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de los actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes;
- Las personas físicas, cuando se les determine discrepancia fiscal y no comprueben su origen;
- Omitir enterar dentro de los plazos legales, las cantidades retenidas o recaudadas;
- Se beneficie sin derecho a un subsidio o estímulo fiscal
- Omitir presentar por más de doce meses declaraciones que tengan carácter de definitivas o las de un ejercicio fiscal
- Simule uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal;

¹⁰⁵ Contrabando, CFF.

- Dar efectos fiscales a comprobantes digitales que no reúnan los requisitos legales.
- Siempre y cuando el monto de lo defraudado sea mayor que \$7,804,230.00.

Aquí también adquiere relevancia la compra venta de facturas, pues a quien por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, se puede aplicar y correlacionar las leyes y códigos que se citan:

- Ley Federal Contra Delincuencia Organizada;
- Ley de Seguridad Nacional;
- Código Nacional de Procedimientos Penales;
- Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Desde esa perspectiva, es de considerar y tomar en cuenta las obligaciones de la *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita*, que internacionalmente se conoce como “Ley para Prevenir el Lavado de Dinero”, a partir de la definición de las que se denominan actividades vulnerables, siendo las más destacadas:

- Activos virtuales;
- Desarrollo inmobiliario;
- Juegos y sorteos;
- Tarjetas de servicio y crédito;
- Tarjetas de prepago y cupones;
- Tarjetas de devolución y recompensas;
- Cheques de viajero;
- Mutuo, préstamo o crédito;
- Blindaje;
- Inmuebles;
- Metales y joyas;
- Obras de arte;
- Vehículos;

- Traslado o custodia de valores;
- Servicios profesionales;
- Donativos;
- Comercio exterior;
- Arrendamiento de inmuebles;
- Outsourcing.

Así como el umbral de identificación, umbral de aviso, restricción de efectivo, avisos e informes, integración de expedientes, elaboración y actualización de manuales, mínimamente¹⁰⁶. De acuerdo con este contexto es que, en México, ahora el SAT:

- Inicia la actividad fiscalizadora
- Hace envío masivo de cartas invitación;
- Realiza visitas de verificación
- Impone sanciones relevantes;
- Considera la probable adición de actividades vulnerables.

El marco regulatorio anterior también se nutre de otras disposiciones relevantes, a saber:

- El secreto fiscal, dentro de los nuevos supuestos de excepción de reserva de información;
- Hacia los sujetos que ejerzan recursos públicos federales cuando sean omisos en la presentación de sus declaraciones;
- SAB'S cuando no tramiten mensualmente su constancia de obligaciones fiscales
- Para personas que den efectos a operaciones inexistentes si no acreditan la materialidad;
- El tercero colaborador fiscal
- Persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI'S que amparen operaciones inexistentes;

¹⁰⁶ Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

- Quienes cuentan con información que no obra en poder de la autoridad fiscal
- Alleguen a la autoridad información adicional que le dé indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes;
- Participación en sorteos de la lotería fiscal
- Anonimato;
- Sanción de 2 a 9 años de prisión;
- Sobre permitir o publicar a través de cualquier medio anuncios para la adquisición de CFDI's que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

En este tenor, también resulta significativa la *Ley Federal contra la Delincuencia Organizada*, cuyo objeto es establecer reglas para la investigación, persecución, procesamiento, sanción y ejecución de las penas, por los delitos cometidos por algún miembro de organizaciones en las que intervengan, tres o más personas, donde acuerden organizarse o se organicen para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos a sancionarse por ese hecho¹⁰⁷.

Previsión a correlacionarse con la Ley de Seguridad Nacional, Artículo 5o., fracción III que a la letra dispone:

Artículo 5o. Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

(...)

III. Actos que impidan a las autoridades actuar contra la delincuencia organizada¹⁰⁸.

Por último, lo anterior viene a complementarse con la diversa Ley Nacional de Extinción de Dominio, que se reproduce en lo conducente y destacado:

Artículo 1o. (...)

V. (...)

¹⁰⁷ Tipificados en el Artículo 2o. de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

¹⁰⁸ Ley de Seguridad Nacional.

Para los efectos de esta Ley son hechos susceptibles de la extinción de dominio, de conformidad con el párrafo cuarto del Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los siguientes:

- a) Ley Federal contra la Delincuencia Organizada. Los contemplados en el Título Primero, Disposiciones Generales, Capítulo Único, Naturaleza, Objeto y Aplicación de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada en el artículo 2o.

(...)

- f) Delitos por hechos de corrupción.

Los contemplados en el Título Décimo, Delitos por hechos de corrupción, Capítulo I del Código Penal Federal.

(...)

- h) Delitos cometidos por servidores públicos.

Los contemplados en el Título Décimo, Delitos por hechos de corrupción, Capítulo II, Ejercicio ilícito de servicio público y el Título Decimoprimer, Delitos cometidos contra la administración de justicia, del Código Penal Federal.

(...)

- j) Recursos de procedencia ilícita.

Los contemplados en los artículos 400 Bis y 400 Bis 1, del Código Penal Federal...¹⁰⁹.

X. CONCLUSIÓN

Atendiendo la *necesidad de contar con la materialidad de los actos y de las operaciones de una entidad persona moral y de persona física*, como responsables en cumplimiento a los diversos ordenamientos legales, es necesario demostrarla, objetiva, fehaciente y sustentable desde su origen, en atención a diversas materias que, además de complementarse y administradas, forman la regulación, en nuestro país e internacionalmente, en materia fiscal, administrativa, mercantil, civil, laboral, penal, criterios, incluyendo tesis y jurisprudencia.

En tal sentido la documentación que acredite la materialidad despejará las interrogantes:

¹⁰⁹ Artículo 1o., fracción V, párrafo segundo, incisos a), f), h) y j) de la Ley Nacional de Extinción de Dominio.

- ¿En qué consistió el servicio?
- ¿Cuándo se llevó a cabo el servicio?
- ¿En dónde se llevó a cabo el servicio?
- ¿Con qué se amparan los servicios y/o bienes recibidos?
- ¿Cómo se pagó por el bien o servicio prestado?
- ¿Cuál fue la razón del negocio que justificó la realización de la operación

Por otra parte, si se requiere del servicio y se justifica esencialmente; para atender la solicitud de servicios de los clientes, o la necesidad del bien o servicio, con motivo de la retroalimentación efectuada con los clientes de la empresa, por tales circunstancias deberá adjuntarse la documentación que directa o indirectamente demuestre dichas situaciones, resultado de las encuestas practicadas a los clientes.

Así las cosas, inherentes a la materialidad, se debe cumplir con los elementos documentales necesarios tales como:

- En el caso de que el servicio se haya realizado en las instalaciones de esa contribuyente, indique ¿cómo fue que controló el acceso del personal de su proveedor al interior del inmueble?
- ¿Quién se encargó de la transportación a la empresa, hotel, aeropuerto o terminal de transporte de personal?
- En el supuesto de que la empresa se haya encargado de la citada transportación, ¿cómo fue que se materializó el servicio?
- ¿Cómo conoció al proveedor y de qué forma lo contactó?
- ¿Qué criterios tomó en consideración para elegir al proveedor del bien o servicio?
- ¿Cómo fue la negociación del contrato de prestación de servicios?
- ¿Cómo fue que se pactó la contraprestación del bien o servicio adquirido?
- ¿Algún tercero participó en la elaboración o revisión del contrato antes de ser firmado por las partes contra antes?
- ¿En qué lugar se firmó el contrato

- ¿De qué manera el representante legal del proveedor acreditó tener las facultades suficientes para suscribir el contrato a nombre de la empresa prestadora del servicio?
- ¿Cómo verificó o supervisó que el proveedor del servicio cumpliera en tiempo y forma con las obligaciones adquiridas en el contrato?
- ¿Cuántas personas recibieron la asesoría o capacitación?
- ¿Se requiere conservar la información que se utilizó en la negociación previa a la firma del contrato?
- ¿Se requiere un convenio de terminación de contrato una vez cumplido el objeto de este?

Y como *documentación adicional al contrato*, entre otros, minutas, propuestas de servicios, bitácoras, informes periódicos, pólizas, medios de pago, correos electrónicos, nombre y cargos de las personas con quienes se negoció y expedieron el CFDI; justificación de la razón de negocios, desde el ámbito corporativo; el objeto social, el cual referencia a las actividades que la sociedad desarrolla o ha de desarrollar, y es el medio que utiliza la sociedad para conseguir su fin último, que normalmente es el de obtener un beneficio económico que repartir entre los socios, y *su relación con la actividad preponderante manifestada en el RFC*.

En lo sucesivo se *abordarán cuestiones técnicas legales*, de cumplimiento en diversas normas, para ilustrar y dar seguimiento, desde la constitución de una sociedad, ente jurídico, y de personas físicas; *la normatividad de observancia a la materialidad de las operaciones o actos constitutivos de legalidad y por derecho*, del día a día de su operatividad, conforme a sus obligaciones fiscales y de los comprobantes de cada operación que materialmente se emiten y las comprueben.

Siempre no contraviniendo el buen desarrollo del ente social, actividad preponderante, de persona física o cualesquiera que fuere, procurando rendir cuentas ante autoridades administrativas con facultades de comprobación por cualquier medio, tiempo o circunstancia que lo requiera, e indicar cuáles operaciones corresponden a sus actividades e ingresos, con el soporte documental obligado y material. Adminiculando las diversas disciplinas como son:

- a) *Requisitos de materialidad*, desde la mira del Código Federal de Procedimientos Civiles, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, previsiones sobre los CFDI'S (comprobantes fiscales digitales), tesis y criterios jurisdiccionales.
- b) *La materialidad* atendiendo a la Ley General de Sociedades Mercantiles, Código Civil Federal, Código Fiscal Federal y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código de Comercio, Código de Procedimientos Civiles.
- c) *La materialidad* con motivo de *cláusula antielusión, simulación de actos jurídicos*, en el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- d) *La materialidad con arreglo también en los antecedentes internacionales* del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, Declaración de Seúl-Temas de fraude fiscal, ¿qué es el BEPS?, Regla 3.18.25. Causación del impuesto sobre la renta por ingresos percibidos por figuras jurídicas extranjeras, REFIRES/entidades extranjeras, la reforma Fiscal 2019 por acciones BEPS: límite de deducciones y lo atinente al establecimiento permanente.
- e) *Operaciones simuladas o inexistentes y cumplimiento a la materialidad de los actos, según se trate de empresas de EDOS, EFOS*, la presunción de inexistencia en el Artículo 69-B (sus orígenes y exposición de motivos) y Artículo 113 del Código Fiscal de la Federación; la responsabilidad penal en el Código Nacional de Procedimientos Penales; la simulación de los actos jurídicos en el Código Civil de la Ciudad de México; el *outsourcing* de la Ley Federal del Trabajo.
- f) *Materialidad en implementación* de nuevos proyectos de inversión que acredite la necesidad del bien o servicio que justifique, a la luz del Código Federal de Procedimientos Civiles; Código Civil Federal y Código de Comercio, por lo que hace a los principios que rigen los contratos civiles y mercantiles relativos a la materialización, libertad contractual, hechos y actos jurídicos, con inclusión de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- g) *Objeciones de las autoridades en relación al valor probatorio* de los documentos privados, de acuerdo con el Código de Procedimientos Civiles, Código de Comercio, Ley General de Sociedades Mercantiles, y criterios

en el juicio contencioso administrativo, a desvirtuarse a través de la conservación de correos, propuestas de servicios (de compra o comercialización) cotizaciones, actas de asamblea, justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo; con atención en la reforma mercantil de 2014 y el Artículo 69-B Código Fiscal de la Federación.

- h) Ley de Extinción de Dominio, Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Penal Federal, Ley Federal de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (antilavado de dinero), Ley de Seguridad Nacional, Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, y los delitos de *contrabando* y *defraudación fiscal* del Código Fiscal Federal.

Como podrá observarse, el tema de *materialidad* es sumamente extenso pues abarca desde el nacimiento del ente social o actividad primaria de cualquier operación (acción de hacer e incluso de no hacer), por lo que es necesario dar cumplimiento al extenso ordenamiento legal, que incluso puede ser más amplio.

No ignorar que la falta de la materialidad en las operaciones del día a día, nos presenta senderos, incluso penales-fiscales o viceversa, y hasta de extinción de dominio, no soslayando que se deje de cumplir obligatoriamente en materia financiera, civil, mercantil, laboral, internacional, criterios, tesis y jurisprudencias nacionales.

Así como la regla general “antiabuso”, en el artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, reforma promovida por la OCDE, y que entró en vigor el 1 de enero de 2020, en el conjunto de modificaciones legales del Decreto de modificaciones del 8 de diciembre de 2020 aprobado por el Congreso de la Unión.

XI. FUENTES DE INFORMACIÓN

Código Civil de la Ciudad de México.

Código Civil Federal.

Código de Comercio.

Código de Procedimientos Civiles.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal Federal y su Reglamento.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Penal Federal.

Criterios Jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación.

Criterios jurisdiccionales en el juicio contencioso administrativo.

Declaración de SEÚL, Temas de fraude fiscal, figuras jurídicas extranjeras, REFI-PRES/entidades extranjeras.

Ley de Extinción de Dominio.

Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Impuesto sobre la Renta.

Ley de Seguridad Nacional.

Ley Federal contra la Delincuencia Organizada.

Ley Federal de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (Antilavado de dinero).

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Federal del Trabajo.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

Reforma Fiscal 2019 por Acciones BEPS.

Reforma Mercantil de 2014.

Regla 3.18.25 de la RM Causación del impuesto sobre la renta.

LA EXISTENCIA DE LA REGLA SOLVE ET REPETE EN EL DEPÓSITO DE EFECTIVO COMO GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DE LA FEDERACIÓN¹

Mauricio ESTRADA AVILÉS²

SUMARIO

I. Introducción. II. Las contribuciones como medios para lograr los cometidos del Estado. III. Las seguridades del acreedor tributario. IV. La regla solve et repete. V. Solve et repete y el depósito de dinero como garantía del interés fiscal federal. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.

RESUMEN

La regla *solve et repete* fue concebida como un instrumento para que el Estado, a través de sus autoridades exactoras, consiguiera el pago regular de los créditos fiscales que tuviera a su favor, aun cuando fueran materia de un procedimiento de impugnación con la finalidad de obtener su anulación.

Está prácticamente erradicada de la mayoría de los sistemas tributarios, aunque es dable encontrarla, con total vigencia en algunos de ellos, y en otros más, mediante manifestaciones aisladas, de manera expresa o implícita, inclusive.

ABSTRACT

The *solve et repete* rule was conceived as an instrument for the State, through its exacting authorities, to obtain the regular payment of the tax credits that it had in its favor, even when they were the subject of a challenge procedure in order to obtain its cancellation.

It is practically eradicated from most tax systems, although it is possible to find it, with full force in some of them, and in others, through isolated manifestations, expressly or implicitly, inclusive.

¹ El presente trabajo fue presentado por su autor en el XIX Congreso Nacional de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal y publicado en la obra editada con motivo de este evento por esa prestigiada Asociación Civil, en octubre de 2019.

² Licenciado en Derecho por la Universidad La Salle. Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana. Diplomado en Contabilidad por la Escuela Bancaria y Comercial. Director de Difusión del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo.

El segundo de los supuestos mencionados constituye precisamente la premisa central del presente trabajo, esto es, demostrar que, en la garantía del interés fiscal, por medio del depósito en efectivo del crédito fiscal, se encuentra imbibida la aplicación de la figura del “pago para después repetir”, como una nueva orientación encaminada al otorgamiento de la suspensión en el cobro del crédito fiscal combatido dentro de un procedimiento de impugnación legal.

PALABRAS CLAVE

Contribuciones. Actividad financiera del Estado. Crédito fiscal. Pago. Garantía. Impugnación. Defensa fiscal

The second of the aforementioned assumptions constitutes precisely the central premise of this work, that is, to demonstrate that, in the guarantee of the fiscal interest, by means of the cash deposit of the fiscal credit, the application of the figure of the “payment for then repeat”, as a new orientation aimed at granting the suspension in the collection of the tax credit combated within a legal challenge procedure.

KEY WORDS

Taxes. Financial activity of the State. Tax credit. Payment. Warranty. Challenge. Tax defense.

I. INTRODUCCIÓN

La regla *solve et repete* fue concebida en sus orígenes como un instrumento para que el Estado, a través de sus autoridades exactoras, consiguiera el pago regular de los créditos fiscales que tuviera a su favor, aun cuando fueran materia de un procedimiento de impugnación con la finalidad de obtener su anulación

El instituto en comento está prácticamente erradicado de la mayoría de los sistemas tributarios, aunque es dable encontrarlo, con total vigencia en algunos de ellos, y en otros más, mediante manifestaciones aisladas, de manera expresa o implícita, inclusive.

El segundo de los supuestos en mención constituye precisamente la premisa central del presente trabajo, esto es, demostrar que, en la garantía del interés fiscal por medio del depósito en efectivo del crédito fiscal, se encuentra imbibida la aplicación de la figura del “pago para después repetir”, como una nueva orientación encaminada al otorgamiento de la suspensión en el cobro del crédito fiscal combatido.

A efecto de lograr el propósito anterior se hará el análisis de las contribuciones como el principal instrumento que la entidad estatal tiene para sufragar los gastos públicos y, en esa medida, satisfacer las necesidades de interés colectivo

que demandan los gobernados, las cuales no son susceptibles de atenderse por parte de la iniciativa privada.

Posteriormente habremos de referirnos a los medios por virtud de los cuales el Estado asegura la percepción de las contribuciones y de los créditos fiscales en general, como son los privilegios, las garantías y las afecciones de bienes. En esta tesitura, destacadamente se hará el estudio de las diferentes formas de garantizar el interés fiscal, lo que permitirá establecer su procedencia, extensión y alcance, conducentes a esa finalidad

En una parte ulterior, realizaremos un examen, si bien no exhaustivo, sí lo suficientemente ilustrativo en torno a la regla *solve et repete*, que transitará por su conceptualización, origen, evolución histórica y situación actual, sin dejar de lado el tratamiento sobre su naturaleza jurídica, extensión y límites, tanto subjetivos como objetivos.

Así, de acuerdo con nuestras consideraciones personales, sustentadas en la doctrina y los criterios jurisprudenciales de los tribunales federales, nos abocaremos en demostrar que la garantía del interés fiscal a través del depósito en efectivo, a consecuencia de su cuestionamiento por un medio de defensa, más bien, es el pago del crédito fiscal para todos los efectos legales a que haya lugar, de ahí que se surta una relación ineludible entre la regla de trato y la concesión de la suspensión del acto impugnado, la que no se verifica si, previamente, no se cubre el importe del adeudo reclamado.

Finalmente, solventado lo anterior, evidenciaremos que la pervivencia de un instituto como el *solve et repete* en el sistema fiscal mexicano, con las propiedades establecidas en este estudio, deviene violatoria del derecho a la tutela judicial efectiva, en sus vertientes de acceso a una justicia completa y a un recurso efectivo, sencillo y rápido, de conformidad con los extremos establecidos por la interpretación efectuada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina internacional de los derechos humanos.

Lo anterior sin perjuicio de que hoy en día las reglas correspondientes a la garantía de los créditos fiscales, en tanto se establece, con carácter definitivo, su situación legal, durante de la tramitación de cualquier medio de impugnación, se encuentran bastante atemperadas, sin privilegiar al depósito en efectivo como el único medio de aseguramiento en determinadas instancias para conceder la suspensión

en la ejecución, hasta el grado que puede verse disminuida en cuanto a la cuantía de su constitución o incluso dispensarse.

II. LAS CONTRIBUCIONES COMO MEDIOS PARA LOGRAR LOS COMETIDOS DEL ESTADO

Entre las múltiples facetas que el Estado asume en la actualidad, destacaremos su carácter como oferente de bienes y servicios con vocación para satisfacer necesidades públicas, alcanzar un bienestar colectivo o conseguir un interés social.

Una necesidad tendrá la particularidad de ser considerada como pública siempre que se identifique con los fines que el propio Estado tenga, de tal suerte que en su prestación siempre estará presente como garante de su satisfacción, al ser uno de sus cometidos a conseguir.

Concretamente, ¿cuáles son estas necesidades públicas? Las que precisan bienes y servicios que no se encuentran en la economía de mercado, la que funciona mediante oferta-demanda, antes bien, el Estado mediante decisiones de política pública proporciona los satisfactores que las colman, incluso sin que medie petición expresa de los gobernados.

Por tanto, la acción del Estado en este sentido estará determinada precisamente por su propia naturaleza³, de ahí que declarará cuáles necesidades habrá de satisfacer⁴, porque tengan un carácter prioritario⁵ o urgente, o bien, por razones es-

³ Esta aseveración es más entendible si no perdemos de vista que México tiene un régimen de economía mixta, lo cual significa que a la par de la existencia de una economía de mercado, el Estado interviene en renglones económicos específicos para impulsar el desarrollo nacional, fortalecer la soberanía de la Nación, la competitividad, el crecimiento y el empleo, una más justa distribución del ingreso, y permita el pleno ejercicio de la libertad y el goce de la dignidad de individuos, grupos y clases sociales (Artículo 25 constitucional, primer párrafo).

⁴ Si bien es cierto que, todo bien o servicio público está dirigido a la satisfacción de una necesidad colectiva, la manera en que habrán de prestarse puede asumir dos modalidades: que el Estado lo realice directamente, por encomienda a un órgano o institución pública, o realizándolo conjuntamente con los particulares, sin que en este último supuesto pierdan la condición de públicos.

⁵ Respecto a la enunciación de tales áreas, cabe señalar que no todas están previstas de antemano, como acontece con las estratégicas, sino que ello depende esencialmente de circunstancias concretas, de acuerdo a la actividad económica que resulte más conveniente incentivar para el desarrollo en un contexto histórico determinado, en las cuales el Estado puede participar u organizar, a través de empresas públicas, por sí o junto con los sectores privado y social, como lo establece el párrafo sexto del mencionado

tratégicas⁶ sea menester que él mismo los proporcione; y, por ende, diferenciará la manera de cubrir el costo de producción de los bienes y servicios públicos: a) en ocasiones exclusivamente con los recursos recaudados de la sociedad en general porque no es posible individualizar a los beneficiarios, no sea dable medir en estos el beneficio que perciben o es imposible excluir de su recepción a sectores o grupos sociales, aun y cuando no verifiquen aportación alguna; b) con cargo exclusivo a los beneficiarios y; c) con recursos provenientes de uno u otro de estos orígenes.

Para lo anterior es indispensable la procuración de los medios que le permitan financiar esas actividades, todos ellos están comprendidos dentro de un concepto de vasta amplitud, el *ingreso público*, caracterizado como un flujo, generalmente monetario, respecto del cual el Estado es el receptor, sin importar el hecho o acto jurídico del cual dimana: "Sería igualmente público el ingreso que percibe el Estado derivado del pago del impuesto sobre la renta, así como el proveniente del precio pagado por una persona adquirente de un inmueble enajenado por el Estado; en el primer caso el ingreso se ha percibido en sumisión a un régimen de derecho público, en el segundo al derecho privado"⁷.

Es de apreciar entonces, las fuentes que detonan el nacimiento de un ingreso público son diversas, no obstante, pueden identificarse fundamentalmente

Artículo 25 constitucional. *Cfr.* Sánchez Bringas, Enrique, "Áreas prioritarias", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998, pp. 250-252.

A manera de ejemplo, se citan como actividades propias de estas áreas, sí contempladas expresamente con ese carácter, la comunicación vía satélite y los ferrocarriles, al tenor del cuarto párrafo del Artículo 28 de la Ley Suprema.

⁶ Son actividades económicas que el gobierno realiza directamente, por medio de organismos públicos por motivos de seguridad nacional, interés general o beneficio social, bajo la consideración de una función pública o un servicio público nacionalizado. *Cfr.* Sánchez Bringas, Enrique, "Áreas estratégicas", *Diccionario Jurídico mexicano*, *op. cit.*, pp. 249-250. Entre estas se encuentran, atentos a lo dispuesto por el párrafo cuarto del Artículo 28 de la Constitución: correos, telégrafos y radiotelegrafía; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; planeación y control del sistema eléctrico nacional, así como el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, y la exploración y extracción de petróleo y de los demás hidrocarburos, en los términos de los párrafos sexto y séptimo del Artículo 27 constitucional, respectivamente; así como las actividades que, como tal, se señalen en las leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Y en conformidad con el párrafo séptimo del mismo precepto, la acuñación y emisión de monedas y billetes.

⁷ Jiménez González, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, pp. 56-57.

tres categorías incluyentes de las mismas: los tributos o contribuciones, los rendimientos de los bienes patrimoniales correspondientes al Estado y el crédito. De las especies en comento, la primera resulta relevante para propósitos del presente trabajo; amén que la mayor cantidad de recursos económicos para financiar al Estado provienen de aquellos.

El tributo o contribución es un instituto multifacético dado que puede ser examinado desde diferentes perspectivas, todas ellas lo caracterizan y conceden identidad propia, que lo distinguen de otros tipos de ingresos públicos.

Ante todo, es un hecho que tiene verificación en la realidad social, con efectos sobre los comportamientos de los sujetos involucrados en la relación por cuya virtud se genera. Esa materialidad se manifiesta en el impacto o repercusión que produce en el patrimonio o posesiones de una persona, que conlleva una disminución en los mismos, con la consecuente adquisición a favor del ente público, mediante la actualización de una serie de condiciones previamente dispuestas al efecto.

Pero además, el tributo es –dicho con antelación– una institución que no únicamente está integrada de la vertiente material ya señalada, ni tampoco se limita a una mera descripción de hechos que lo originan, dado que genera todo un andamiaje de estructuras y procedimientos acerca de su nacimiento, cuantificación, cumplimiento, comprobación y extinción, a los que deben atender instancias tanto públicas como privada, en lo individual o conjuntamente.

Asimismo, se convierte en un fenómeno jurídico⁸ cuando es objeto de regulación por el Derecho, incluso creando una rama específica de este para tal fin: el Derecho Tributario.

⁸ Los tributos o contribuciones no tienen su génesis con el Derecho, más bien son tan antiguos como la misma historia de la civilización humana; de su establecimiento y parámetro de medición, los vestigios y referencias antiguas dan testimonio, solo que antes eran entendidos más bien como la aportación al patrimonio de un rey y soberano, quien disponía libremente de los recursos entregados, sin que los súbditos o gobernados pudieran deducir derecho alguno. No va a ser sino a fuerza de evolución, apuntalada por las ideologías políticas, económicas y de los acontecimientos sociales que se suceden en el tiempo, que los tributos transitan hacia una categoría de carácter normativo regulada y perfeccionada bajo las leyes y principios constitucionales inclusive, en el surgimiento del Estado moderno, con las características que estamos examinando ahora, pero bajo el postulado medular de que las cargas impositivas deben repartirse entre todos los ciudadanos, en función de sus posibilidades. *Cfr.* Domínguez Crespo, César A., *Derecho Tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I: Teoría general y procedimientos, pp. 13-16.

Las contribuciones son administradas por el Estado y dirigidas a los fines del mismo, sea para sufragar los gastos públicos que satisfagan las necesidades colectivas, o bien, a propósito de incentivar o inhibir ciertos comportamientos, encaminados a la consecución de una política económica o social (extrafiscalidad)

Por otra parte, tienen como destinatarios a personas en general, físicas o morales, públicas o privadas, sin privilegiar su condición de ciudadanía o nacionalidad, pues hoy en día los Estados son relativamente libres para fijar los puntos de sujeción que constriñan al pago de una contribución⁹.

Adicionalmente es de enfatizar que las contribuciones no tienen una naturaleza contractual, punitiva o resarcitoria. Esto es así porque en su establecimiento no concurre el consentimiento del sujeto destinatario, como ocurre en otras fuentes de financiamiento público; es la voluntad del Estado quien, a través de los representantes del pueblo, las fija y para asegurar su cumplimiento las incorpora en un instrumento legislativo¹⁰. En ese tenor, tampoco pueden ser consideradas como castigo al actuar de los obligados a cubrirlas y menos a título de indemnización por la comisión u omisión de estos últimos.

En mérito de lo expuesto, vale la pena enfatizar: “Garantizar la provisión de bienes públicos implica que el Estado asegure la dotación de los recursos nece-

⁹ Aseguramos la relatividad en la libertad de imposición tributaria de los Estados como entes independientes, pues en la actualidad, bajo el cobijo del fenómeno globalizador puesto en marcha desde muchos años atrás, las distintas fuentes de tributación están sujetas a más de una potestad soberana, dando lugar a doble o múltiple gravamen, cuya solución está lejos de ser definitiva o acabada. Sin embargo, el Derecho Tributario Internacional, a través de su principal instrumento, los convenios para evitar la doble o múltiple imposición, bajo el auspicio de organismos internacionales –como la Organización de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos– o supranacionales de corte regional –Comunidad Europea, entre otros– han proporcionado respuestas a la problemática en cuestión, que la mayoría de las veces han significado ceder o limitar su soberanía en materia impositiva, a efecto de armonizar sus respectivas normativas para suprimirla o, en su defecto, atemperarla mediante el establecimiento de tasas reducidas o hasta por un importe máximo.

¹⁰ En esta guisa tenemos los siguientes preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. 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”

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: ... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”

sarios para ello. Tal certeza sólo ha sido posible, a esta altura de la evolución de la humanidad, cuando el Estado los ha obtenido de modo autoritario, es decir, en uso de su poder de imperio a través de mecanismos ajenos al mercado”¹¹.

III. LAS SEGURIDADES DEL ACREEDOR TRIBUTARIO

La obtención de los recursos provenientes de las contribuciones que en el uso de su facultad de imperio establece el Estado, con la finalidad de proveer ininterrumpidamente la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, cualquier crédito¹² que este tenga a su favor frente a un particular constreñido a su cumplimiento, lleva un medio que la asegura, de tal suerte que todos los sistemas estatales se han dado a la tarea de concebir instrumentos para su pago, aun ante la resistencia del deudor.

Entre los principales institutos creados para esa finalidad encontramos los privilegios, las sustituciones y responsabilidades por solidaridad que conforman las que han de llamarse garantías personales, las garantías reales y la afección o afectación.

A continuación, nos referiremos a cada uno de ellos en forma panorámica, pues habrán de servirnos más adelante para el tema central objeto del presente trabajo.

1. *Los privilegios fiscales*

Por su virtud, a los créditos del Estado se les atribuye una posición de preferencia para su pago, frente a una pluralidad de acreedores en relación con un mismo obligado.

Los privilegios fiscales tienen su basamento en el Código Fiscal de la Federación, así como en normas jurídicas de índole privada. No obstante, cabe señalar: “... la facultad de crear privilegios para asegurar el cobro de los tributos es inherente al derecho de crear y de aplicar los tributos, por lo que su naturaleza es de derecho público. Además, debe tenerse en cuenta que el privilegio fiscal es un atributo propio de la naturaleza del crédito fiscal”¹³.

¹¹ Jiménez González, Arturo, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, p. 52.

¹² El término *crédito fiscal* es de mayor extensión que el relativo a las *contribuciones*. “Es decir que el crédito fiscal es cualquier importe dinerario a favor del fisco, ya sea que se trate de contribuciones, sus accesorios, sus aprovechamientos o bien cualquier cantidad a favor del Estado, siempre que el legislador le haya asignado expresamente el carácter de crédito fiscal”: Venegas Álvarez, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016, p. 19.

¹³ Garza Francisco, Sergio de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008, p. 581.

Por tanto, son características a enumerar respecto a ellos las siguientes: *a)* su naturaleza pública proviene de la propia naturaleza de la obligación que tutelan; *b)* guardan estrecha relación con el poder impositivo del Estado, lo que reitera su esencia pública y; *c)* las disposiciones de perfil privado rigen en tanto no contraven- gan a las de orden público, contenidas en las leyes tributarias.

La preferencia inherente a los privilegios impositivos federales se desenvuel- ve desde dos ámbitos diferentes: con respecto a acreedores particulares y con los fiscos locales

En el primer supuesto, el fisco tiene la preferencia para percibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió recibir, excepción hecha de los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de sueldos o salarios devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo; para que opere esta excepción, las garantías de mérito debieron quedar inscritas con antelación al surtimiento de efectos de la notificación del crédito fiscal de que se trate, y para el caso de los alimentos, la presentación de la respectiva demanda debió ocurrir antes del mo- mento indicado¹⁴.

Por otra parte, las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativas al derecho de preferencia, se resuelven de acuerdo con estas pre- visiones: *a)* la preferencia corresponde al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de sus frutos o del producto de su venta; *b)* en los demás casos, la preferencia se decide por el primer embargante¹⁵. Cabe señalar que las controversias suscitadas entre los fiscos de mérito serán di- rimidas por los tribunales federales.

Fuera de las normas fiscales, es de comentar diversas situaciones de prefe- rencia para la materia tributaria, como la contenida en el Artículo 2980 del Código Civil Federal, sobre la primacía de los adeudos fiscales tratándose de los bienes que los causaron, complementada por lo preceptuado, a su vez, por el numeral 2995 de este ordenamiento, en el sentido de que los créditos del erario, distintos a los men- cionados, tienen el segundo grado de prelación en su pago; y la Ley de Navegación y Comercio Marítimo, en su Artículo 95, fracción II, indica a los créditos fiscale derivados directamente de la construcción de una embarcación como preferentes.

¹⁴ Artículo 149 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁵ Artículo 147 del Código Fiscal de la Federación.

Como es de advertir, los privilegios comentados pueden ser generales o especiales, según recaigan sobre la totalidad de los bienes del deudor, sobre algún grupo o colectividad de los mismos, o uno en particular, respectivamente.

2. *La garantía del interés fiscal*

El vocablo garantía refiere, genéricamente, los medios a través de los cuales se asegura al titular de un derecho de crédito su pago; en todo caso, es una cuestión accesoria dependiente de una obligación principal.

En el contexto tributario, además de lo dicho, el término “está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su carg ”¹⁶.

Los bienes garantes del pago de contribuciones y de los créditos fiscales, de inicio, serán los integrantes de todo el patrimonio del causante, con excepción de aquellos que por disposición de la ley resultan inembargables o inalienables¹⁷; asimismo, en ocasiones la garantía puede estar repercutida en sujeto diferente al obligado, o bien circunscrita a la constitución de gravámenes reales y, por ende, a determinados bienes, sean o no propiedad del propio contribuyente.

Procede garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; se pida prórroga para el pago de los créditos fiscales o que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si tales facilidades son otorgadas individualmente; se requiera la aplicación del producto de venta de bienes señalados para ejecución, embargados por autoridades fiscales locales, no obstante existir controversia pendiente de resolución; y en los demás casos señalados, ya sea en el Código Fiscal de la Federación o las leyes tributarias¹⁸.

La garantía del interés fiscal deberá constituirse a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o dependencias de las

¹⁶ Quintana Aceves, Federico, “Garantía del interés fiscal”, *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición Histórica, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, 2000, p. 1789.

¹⁷ El Artículo 157 del Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo a los bienes señalados en las trece fracciones que integran esta disposición, a cuya revisión remitimos al lector.

¹⁸ Artículo 142 del Código Fiscal de la Federación.

entidades federativas o municipios que realicen esa función, sin importar la denominación que asuman, y los gastos que se originen con motivo de su ofrecimiento serán a cargo del propio interesado¹⁹.

Son admisibles para garantizar el interés fiscal las siguientes formas²⁰: a) el depósito de dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera autorizadas; b) prenda o hipoteca; c) fianza otorgada por institución autorizada; d) obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su solvencia e idoneidad; e) embargo en la vía administrativa, de bienes y también de negociaciones; f) títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

El *quantum* de la garantía a constituir será por las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados²¹ y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, en el entendido de que mientras no se satisfaga el crédito, el importe de la garantía deberá actualizarse y ampliarse cada año, de tal suerte que incluya el crédito actualizado y los accesorios de los doce meses ulteriores.

Como plazos para otorgar la garantía del interés fiscal están los supuestos descritos a continuación.

Uno primero a distinguir es tratándose de créditos determinados por las autoridades, los cuales habrán de pagarse, o en defecto garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que surtió efectos su notificación; salvo que la determinación efectuada la realizara la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones, pues esta puede hacerse efectiva a partir del tercer día siguiente a aquel en que sea notificado el adeudo respectivo²². La regla de los treinta días en comento también prevalece respecto a la notificación de cualquier otra resolución por la que debe garantizarse el interés fiscal²³.

¹⁹ Artículo 77 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

²⁰ Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

²¹ De acuerdo con el último párrafo del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el último párrafo del Artículo 21 del mismo ordenamiento (el 20% del valor del cheque que sea entregado en tiempo y no pagado) son accesorios de las contribuciones y participan de su misma naturaleza, cuando están referidos a las mismas.

²² Artículo 65, en correlación con la fracción II del numeral 41, ambos del Código Fiscal de la Federación.

²³ Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, *in fine*.

Otra hipótesis la constituye la solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales conducentes.

En este renglón, a propósito de la impugnación de la resolución que finca dicho crédito²⁴, deberá observarse que no será sino hasta que transcurran los siguientes treinta días a que surta efectos su notificación, cuando la misma se ejecutará, o de quince días, en relación a la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, o de créditos determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de estos plazos se acredita la impugnación y otorga garantía, se suspenderá el mencionado procedimiento económico-coactivo, habida cuenta que si los medios de impugnación interpuestos fueran los recursos de revocación del Código Fiscal Federal, o de inconformidad de la Ley del Seguro Social o de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, o bien, la promoción del procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no se está obligado a exhibir garantía alguna, sino hasta los diez días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que los dirim ²⁵.

Las garantías fiscales admitidas por el Código mencionado son susceptibles de combinarse entre sí, así como asegurar el pago de uno o varios créditos fiscales

A. *Garantías personales*²⁶

Tendrán este carácter los medios de aseguramiento de la obligación tributaria que agreguen a esta relación uno o varios deudores, en adición al principal, para responder del cumplimiento de aquella.

²⁴ “El superior interés público encomendado al fisco de recaudar los tributos para poder afrontar los gastos públicos es de tal magnitud que se ha considerado necesario quede resguardado, mejor dicho, garantizado, aun en los supuestos en que se discuta su procedencia...”: Orellana Wiarco, Octavio, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de estudio*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012, pp. 135-136.

²⁵ Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, primer párrafo.

²⁶ En el devenir del tiempo, surgen primero las garantías personales por cuya virtud, como se precisó oportunamente, mediante la creación de una pluralidad de deudores se amiora el riesgo de que el acreedor quede insatisfecho en el pago de su crédito; y posteriormente aparecen, como una evolución de las relaciones jurídicas, las reales, que vienen a subsanar o eliminar los inconvenientes que representan las primeras. *Cfr.* Pérez Duarte y Noroña, Alicia Elena, “Garantía contractual”, *Diccionario Jurídico mexicano*, *op. cit.*, pp. 1786 y ss.

Será *solidaria* cuando el fisco pueda requerir indistintamente a cualquiera de los deudores el pago íntegro de la obligación²⁷. Mientras que es *subsidiaria* cuando el garante responde del cumplimiento, únicamente en la medida que el acreedor no haya satisfecho su crédito con los bienes del deudor principal.

Es de señalar que en cualquier garantía personal, el nacimiento de la responsabilidad puede presentarse en tres diferentes momentos: *a)* en forma simultánea al surgimiento de la deuda principal; *b)* antes de que nazca esta, en forma destacadamente extraordinaria; o *c)* con posterioridad al nacimiento del crédito fiscal

Esta modalidad de garantía puede tener su origen en la ley o mediante la celebración de acuerdos o convenios entre los interesados.

El Código Fiscal de la Federación expresamente reconoce garantías personales con base en la ley, las que serán por responsabilidad solidaria²⁸, dado que las subsidiarias prácticamente son desconocidas en nuestro Derecho Tributario. Asimismo, admite como representativas de esta clase, correspondientes a las que nacen de manera convencional o contractual, la *fianza y obligación solidaria asumida por tercero* que compruebe idoneidad y solvencia al efecto²⁹.

a. Fianza

Es una garantía otorgada por la propia persona obligada, pero se incorpora al patrimonio de otra con el fin de proteger el derecho de crédito del acreedor.

De acuerdo con lo dicho, la fianza se define como un contrato accesorio, por el cual una persona se compromete con el acreedor, a pagar por el deudor, la misma prestación o una equivalente o inferior, en igual o distinta especie, si éste no lo hace³⁰.

En materia fiscal, las fianzas se expiden para garantizar las obligaciones fiscales de los particulares frente al Estado, como fisco o titular de la Hacienda Pública, representando uno de los medios más expeditos para detener un procedimiento administrativo de ejecución. Aquí fungirá como fiador una institución autorizada y

²⁷ A este tipo de solidaridad se le conoce como pasiva, aunque existe además la activa, presente cuando un deudor singular puede cumplir con el deber a su cargo, pagando en su totalidad a cualquiera de los acreedores que comprendan una colectividad.

²⁸ Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

²⁹ Artículo 141, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación.

³⁰ Sánchez Flores, Octavio Guillermo de Jesús, *El contrato de fianza*, México, Porrúa, 2001, p. 190.

la póliza de la fianza quedará en poder y guarda de la autoridad fiscal competente para cobrar coactivamente el crédito fiscal de que se trate, y no se tendrán los beneficios de orden ni excusión que privan en otros ámbitos³¹.

Asimismo, deberá contener los datos y leyendas que el Servicio de Administración Tributaria señale en disposiciones de carácter general³².

También se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución, con las modalidades que la propia norma especial prevé para ello³³.

b. Obligación solidaria asumida por tercero

Este medio de garantía está investido de múltiples requisitos de tal suerte que lo vuelven sumamente inviable en la práctica, máxime la existencia de otros más fáciles de constituir.

Así es, el tercero que pretenda asumir obligación solidaria deberá manifestar su voluntad en ese sentido, por escrito, ante fedatario público o la autoridad fiscal que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en presencia de dos testigos; en el caso de personas morales, el escrito de aceptación será firmado por el administrador único, la totalidad del consejo de administración o el presidente de este último, si cuenta con las mismas facultades que aquel. En el escrito se pormenorizarán los bienes sobre los cuales recaerá primeramente la obligación solidaria contraída.

Tratándose de personas morales, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% del capital social pagado y no haber tenido para efectos del impuesto sobre la renta pérdida en los dos últimos ejercicios regulares, o de tenerla, que no haya excedido del 10% del capital social pagado. Por lo que hace a personas físicas, el

³¹ El beneficio de orden se refiere al derecho que tiene el fiador a que primeramente el acreedor demande el cumplimiento de la obligación al fiado, antes que a él; mientras que el de excusión estriba en la aplicación de todos los bienes del deudor principal al pago de la deuda, y solamente que estos no alcancen a cubrirlo, el acreedor podrá demandar al fiador por el cumplimiento de la obligación

³² Sobre el particular sugerimos la revisión de la Regla 2.15.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, la que distingue en función de si la garantía se otorgó para garantizar créditos en convenio de pago a plazos, créditos controvertidos, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, derivado de la solicitud de condonación de créditos fiscales, o las garantías del interés fiscal previstas en las Leyes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Artículos 28-A, último párrafo y 15-A, respectivamente: *Diario Oficial de la Federación*, 29 de abril de 2019.

³³ Artículo 143, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el ejercicio fiscal inmediato anterior, sin incluir el 75% de los ingresos declarados para los efectos del citado impuesto como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso³⁴.

Cabe destacar que para este medio de garantía expresamente se indica que el tercero podrá hacerlo mediante prenda, hipoteca o embargo en la vía administrativa, ante lo cual deberá cumplir adicionalmente los requisitos que para cada uno de ellos están establecidos en particular³⁵.

B. *Garantías reales*

Crean un derecho real a favor del acreedor sobre un bien que se afecta al pago de una obligación para que, con el producto de su enajenación, de ser el caso y en forma preferente, se satisfaga el crédito que garantiza frente el incumplimiento del deudor.

Esta clase de garantías, además de la preferencia absoluta sobre terceros, permite el aseguramiento de la obligación a que están destinados los bienes, sin importar quién sea su propietario, actual o futuro.

El Código Fiscal de la Federación, entre las garantías de esta naturaleza, reconoce expresamente las explicadas a continuación.

a. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes

El depósito de numerario puede verificarse en el Banco del Ahorro Nacional de Servicios Financieros (Bansefi), o una cuenta de garantía del interés fiscal ante una institución de crédito autorizada o casa de bolsa, lo cual se acreditará, respectivamente, con el billete o constancia de depósito.

Las cartas de crédito surgieron en las últimas cuatro décadas como una opción de pago y crédito importantes, cuyos orígenes los encontramos en el Derecho anglosajón bajo las figuras de "*garantía a primer requerimiento*" o "*garantía demandada*" y tienen la aptitud de reforzar el valor crediticio del deudor o solicitante frente a sus acreedores³⁶.

³⁴ Artículo 83 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

³⁵ Artículo 84 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

³⁶ *Cfr.* Sánchez Flores, Octavio Guillermo de Jesús, *op. cit.*, p. 182.

Con arreglo a estos instrumentos, la institución emisora –una entidad de crédito autorizada– adquiere el compromiso de pagar una cantidad determinada, por un tiempo limitado, a solicitud de otra persona, quien, a su vez, asume la obligación incondicionada de reembolsar las cantidades que la primera hubiere erogado o por los pagos que aquella efectuare a un tercero beneficiario

Cabe manifestar que la entidad emisora es ajena a las cuestiones de hecho o de derecho disputadas entre solicitante y beneficiario, amén de que la obligación de pago es independiente a la obligación principal que tienen el solicitante y sus acreedores.

Así, las cartas de crédito se pagan por la institución crediticia a la presentación de los documentos que avalen el incumplimiento del solicitante o al vencimiento de la obligación garantizada. También, vale la pena enfatizar que por su adaptabilidad, las mismas pueden encajar individualmente a cada una de las necesidades especiales de las partes intervinientes en su constitución.

“No obstante lo anterior, aun cuando las cartas de crédito representan un medio eficaz y expedito para el pago de los créditos garantizados, necesariamente suponen la realización de varios actos jurídicos previos o posteriores a su emisión, derivados de las exigencias de las instituciones emisoras o de los propios beneficiarios en un intento por asegurar sus intereses, lo cual podría traducirse en cierta complejidad en su utilización”³⁷.

Como medio de garantía del interés fiscal estos documentos tienen vigencia de un año, plazo de vencimiento que puede ser prorrogado conforme al procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general; lo mismo opera tratándose de la ampliación o disminución del monto máximo disponible. Similarmente a lo que se dijo sobre las fianzas, las cartas de crédito deberán contener los datos, términos y condiciones consignados en las formas oficiales o formatos electrónicos aprobados por el Servicio de Administración Tributaria³⁸.

b. Prenda

Es una garantía real constituida sobre bienes muebles, caracterizada tradicionalmente por la entrega material de la cosa al acreedor, para asegurar de manera

³⁷ *Ibidem*, p. 183.

³⁸ Consúltese al respecto la regla 2.15.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019.

preferente el cumplimiento o pago de una obligación; sin embargo, hoy en día la entrega se verifica mayormente de forma jurídica, pudiendo quedar en poder del propio deudor o un tercero, sin que por ello se vea menoscabada la inmediatez entre el objeto materia de la garantía y el acreedor, pues no se precisa de la participación de un agente distinto para destinar el bien mueble a su función garante, y porque este también conserva la preferencia y persecución del mismo frente a cualquier otra persona para la satisfacción de su derecho de crédito.

Para que la prenda sea admitida como medio de garantizar el interés fiscal, debe constituirse sobre muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes e inscribirse en el registro que corresponda, según los bienes en que recaiga o si el propio contrato de prenda está sujeto a tal formalidad. Asimismo, puede otorgarse mediante prenda bursátil, relativa a inversiones en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, siempre que se nombre, como único beneficiario, a la autoridad fiscal a favor de la cual se constituyó. El Servicio de Administración Tributaria autorizará a instituciones y corredores públicos para mantener en depósito determinados bienes que se otorguen en prenda³⁹.

c. Hipoteca

Es otra garantía real, solo que gravita sobre bienes inmuebles, a diferencia de la prenda, su principal distintivo con relación a esta última, precisamente por el tipo de bien en que recae, es imposible su tradición o entrega al acreedor, sin embargo, en caso de incumplimiento de la obligación principal a la que está afecta, con el producto de su venta se cubre preferentemente el importe de una deuda.

La hipoteca se constituye sobre el 75% del valor de avalúo o catastral de los inmuebles, se adjuntará el certificado del Registro Público de la Propiedad que corresponda, expedido con un máximo de tres meses de anticipación a la fecha de la solicitud para su otorgamiento, no debiendo aparecer gravamen ni afectación urbanística o agraria; en el caso de la existencia de gravámenes, la suma del monto total de estos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor en mención.

³⁹ Artículo 81, fracción I del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Se otorgará en escritura pública y quedará inscrita en el correspondiente Registro Público de la Propiedad, conteniendo los datos del crédito que se garantiza. Con la misma hipoteca se podrán garantizar los recargos futuros o ampliar la garantía cada año⁴⁰.

d. Embargo en la vía administrativa

Se entiende por embargo en general, la afectación decretada sobre un bien o conjunto de bienes, de propiedad individual, con el propósito de asegurar, cautelarmente, la eventual ejecución de una pretensión, o bien, satisfacer esta directamente, a través de remate, enajenación fuera de subasta pública o por adjudicación de los bienes a favor del fisco federal.

Como medio de garantía del interés fiscal, es una alternativa económica y accesible, que debe reunir los siguientes requisitos: se practicará a solicitud del contribuyente, anexando los documentos indicados en reglas de carácter general expedidas por el Servicio de Administración Tributaria; el propio contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los cuales recaerá el embargo, los suficientes para garantizar el crédito fiscal, aceptados al 75% de su valor; tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el mismo contribuyente, y respecto a personas morales, su representante legal, excepto cuando exista peligro que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes, o realice maniobras tendentes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, ante ello, será removido del cargo y los bienes serán entregados a la persona que designe la autoridad fiscal; se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad que corresponda, cuando los bienes afectos estén sujetos a esa modalidad; antes de practicarse la diligencia deberán cubrirse gastos de ejecución, por el 2% del monto del crédito fiscal, y extraordinarios (transporte, avalúos, publicación de convocatorias y edictos, investigaciones, inscripciones, cancelaciones o solicitudes de información, honorarios de depositarios y peritos, entre otros)⁴¹.

Una modalidad muy utilizada en el embargo administrativo de la materia es el de negociaciones, con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda.

Si bien es cierto que los bienes necesarios para el funcionamiento de una negociación resultan inembargables en lo individual, por mandato del Artículo 157

⁴⁰ Artículo 81, fracción II del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

⁴¹ Artículo 85 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

del Código Fiscal de la Federación, también lo es que aquella en su conjunto sí puede ser objeto de aseguramiento por esa vía, al tenor del diverso numeral 151, fracción II, del mismo ordenamiento. Ello toda vez que se pretende no desmembrarla y perjudicar su funcionamiento. Resulta oportuno recordar que: “La negociación puede revestir la modalidad de persona jurídica, como por ejemplo una sociedad mercantil, como también de una persona física, es decir, una persona que afecta parte de su patrimonio a la explotación comercial que hace a título personal”⁴².

El embargo de negociaciones puede asumir dos diferentes modalidades: *intervención con cargo a la caja* o *intervención administración*, en el entendido de que la segunda no se actualiza si no está precedida de la primera.

El interventor es el depositario de la negociación sujeta a embargo, cuando tiene el carácter de cargo a la caja, no interviene en la administración del negocio, su función será separar de los ingresos, una vez descontadas las cantidades para el pago de salarios y otros créditos preferentes, hasta el 10% de los mismos, para enterarlos a la autoridad fiscal, a cuenta de lo debido⁴³.

Por su parte, el interventor administrador será designado solamente cuando el nombrado con cargo a la caja detecta irregularidades que arriesguen la recuperación del crédito fiscal, dictadas las medidas pertinentes para proteger los intereses del fisco, avaladas o modificadas por la oficina ejecutora, esta ordenará el cese de la primera intervención e iniciará la otra⁴⁴. Tratándose de negociaciones de personas físicas, tendrá todas las facultades de dueño, para la conservación y buena marcha del negocio. En las constituidas como personas jurídicas o morales, el interventor administrador no está subordinado a los órganos de gobierno de la sociedad, por lo que no resulta vinculado a sus determinaciones; dispondrá de las facultades plenas de un apoderado, incluso para actos de dominio y para revocar los poderes otorgados por la sociedad⁴⁵. En adición a las prerrogativas que tendría el interventor con cargo a la caja, el administrador rendirá cuentas mensuales, sin poder enajenar los bienes de activo fij⁴⁶.

⁴² Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 357.

⁴³ Artículos 149 y 165, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁴ Artículo 165, párrafos tercero y cuarto, del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁵ Artículo 166, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁶ Artículo 167 del Código Fiscal de la Federación.

El nombramiento del interventor administrador deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente al domicilio de la negociación intervenida.

La autoridad tributaria podrá enajenar la negociación intervenida cuando sea improductiva para cubrir el crédito fiscal en los porcentajes y periodos previstos en la normativa aplicable⁴⁷, siendo este supuesto, en adición al cumplimiento de la obligación de pago, las causales para el levantamiento de la intervención⁴⁸.

e. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente

Esta garantía tiene la peculiaridad de que únicamente se aceptará cuando el obligado demuestre imposibilidad para garantizar la totalidad del crédito fiscal a través de alguno de los medios anteriores.

Serán admitidos al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público⁴⁹.

C. Calificación y aceptación de la garantía

El ofrecimiento de la garantía del interés fiscal transita con posterioridad por dos diferentes eventos: su *calificación* y *aceptación*.

El primero es el acto mediante el cual, la autoridad competente para el cobro coactivo del crédito fiscal verifica que se cumplan los requisitos establecidos para cada clase de garantía, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, con base en el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos antes descritos. Ante la omisión en alguno de los requisitos, la autoridad en comento requerirá al oferente para que en un plazo de quince días, contado a partir del siguiente a aquel en que se notifique tal requerimiento, cumpla el requisito omitido, de no ser así, no se aceptará.

Por otro lado, la garantía que se ajuste a los extremos prevenidos, de conformidad con su tipo, será aceptada, habida cuenta que si no fuera suficiente para cubrir el monto del crédito en términos del Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, podrá despacharse ejecución por la parte no asegurada.

⁴⁷ Artículo 172 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁸ Artículo 171 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁹ Artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

3. *Afecciones de bienes*

Como garantía del interés fiscal, la afección o afectación de bienes se erige como un gravamen real persecutorio sobre bienes muebles o inmuebles en los que recae, aun y cuando pasen al dominio de terceros, para eventualmente con ellos satisfacer el crédito fiscal respecto del cual redunden

Se distingue del privilegio especial previamente explicado, en cuanto a que este último únicamente entraña una preferencia de pago a favor del fisco federal.

Otros caracteres que le dan individualidad a este instituto es la legalidad, esto es, su existencia precisa de un mandato expreso de ley, aunque no de inscripción en algún documento público, por lo que es tácita; tiene alcance limitado, pues únicamente garantiza una determinada contribución, por ende es objetiva; es perpetua, dado que garantiza la deuda tributaria mientras subsista; y, por último, es real, en cuanto se traduce en una acción directa sobre el bien afectado.

Cabe mencionar, para proceder en contra del bien afecto debe acudirse al embargo, convirtiendo así en expresa una garantía que por su naturaleza es tácita, como sostuvimos en el párrafo anterior.

A mayor abundamiento, un ejemplo claro de la afectación dirigida al pago de créditos fiscales y demás obligaciones, es el caso de mercancías y medios de transporte, en términos del Artículo 60 de la Ley Aduanera, que reza a la letra:

Artículo 60. Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por esta Ley, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas, en tanto se comprueba que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos.

Los medios de transporte quedan afectos al pago de las contribuciones causadas por la entrada o salida del territorio nacional, y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada a territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones mencionadas en el Artículo 1o. de esta Ley.

Habida cuenta que el dispositivo de trato materializa esta afección –según se hizo patente– a través de la retención o embargo, como bien se desprende de su lectura.

IV. LA REGLA *SOLVE ET REPETE*

1. *Introducción*

Con antelación a la consolidación del sistema de garantías antes descrito, que modularmente tiene la finalidad de asegurar la percepción regular y oportuna de las contribuciones, los sistemas jurídicos crearon este instituto el cual explicaremos a continuación.

La regla *solve et repete*, cuya traducción del latín al castellano equivale a “pagar para después repetir”, esencialmente consiste en la exigencia de cubrir el monto de lo que se adeude a la Administración Pública, derivado de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, previamente a la impugnación que se deduzca en contra del acto que la haya determinado, de lo contrario, el medio de defensa intentado no puede ser admitido ni substanciado y, por consecuencia, no habrá la posibilidad de obtener una resolución revisora de su conformidad o disconformidad con el marco jurídico rector, así como en relación al procedimiento del cual dimanó.

No obstante, el reconocimiento y utilización del instrumento en comento, es de señalarse que en nuestro país no ha tenido un gran arraigo, como en otras naciones latinoamericanas⁵⁰. Sin embargo, fue posible identificar un antecedente próximo en la normatividad fiscal aplicable en el antes Distrito Federal actualmente abrogada⁵¹.

⁵⁰ Al respecto están los casos de Cuba y Argentina, en los cuales persiste su uso, a pesar de las nuevas tendencias sobre prerrogativas humanas en el ámbito internacional que lo proscibirían definitivamente. Interesante resulta la situación de la nación sudamericana, donde pese a la incorporación expresa del Derecho Internacional de los Derechos Humanos en su propio texto constitucional, el instituto en comento continuaba vigente.

⁵¹ En el ámbito de esa entidad federativa, el *solve et repete* fue introducido mediante decreto de reformas a su desaparecido Código Financiero, el 30 de diciembre de 2005, mediante adición de los párrafos quinto y sexto, al Artículo 690, en los siguientes términos:

“... Cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate. En caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado...”

“... Lo anterior no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad...”

2. Definición

De la revisión que se efectúe a las diversas definiciones elaboradas en torno a la figura en estudio, persisten matices comunes en todas ellas, razón por la cual no se ahondará excesivamente en esta cuestión y únicamente nos centraremos en aquéllas que devienen notoriamente ilustrativas y complementarias para lograr una comprensión de ese instituto.

Héctor B. Villegas refiere que: “la regla *solve et repete* significa que cualquier contribuyente que en contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo”⁵².

De acuerdo con Posadas-Belgrano, “el contribuyente –por aplicación de la regla *solve et repete*–, ha debido pagar la cantidad que el Fisco pretendía, para poder usar los recursos que la ley le acuerda para proteger su derecho”⁵³.

Por su parte, Rubén Spila García entiende a la figura en comento como: “un principio según el cual, cuando la administración tributaria impone el pago de impuestos a un contribuyente mediante una determinación de oficio, éste no puede impugnarlo judicialmente si no abona la suma correspondiente”. El autor en cita agrega que la institución glosada es extensiva también a los accesorios de las contribuciones, al señalar que: “su finalidad consiste en que para poder discutir en sede jurisdiccional acerca de la legitimidad de la pretensión fiscal, es menester el

Efectivamente, el requisito preceptuado por el numeral citado, que condicionaba la procedencia tanto del recurso de revocación como el juicio contencioso administrativo local, a la exhibición de cheque de caja o certificado, o bien, comprobante de pago, que ampararan el monto de las obligaciones fiscales a controvertirse, implicaba forzosamente el establecimiento, en toda su extensión, de la regla del *solve et repete* en la legislación de tributaria de la capital de la república. Máxime que los cheques, en cualquiera de las modalidades indicadas, son auténticos instrumentos de pago.

Es así que, merced la reforma comentada, todas las formas de garantías previstas para los créditos fiscales, como el depósito, prenda, hipoteca o embargo, quedaron virtualmente negadas.

A imitación de algunas legislaciones extranjeras, para atemperar el instituto jurídico glosado, estaba prevista la dispensa del pago anterior a la impugnación de un acto de fijación de créditos fiscales, para el supuesto de que el afectado estimara que la obligación ya estuviera caduca o prescrita.

⁵² Villegas B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1979, p. 362.

⁵³ Posadas-Belgrano, G. A., *Derecho Tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959, p. 441.

previo pago de los montos que en concepto de tributos y sus accesorios ordena hacer efectivos la autoridad administrativa”⁵⁴.

Fernando Garrido Falla lo matiza bajo la premisa consistente en que: “la impugnación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”⁵⁵. Como puede apreciarse, el tratadista invocado propone un concepto de mayor amplitud, toda vez que no lo circunscribe exclusivamente al campo de lo estrictamente tributario, sino que ubica su aplicación para cualquier crédito que el Estado tenga derecho a recibir por cuenta de terceros⁵⁶.

- De lo expuesto, se coligen los siguientes aspectos compartidos por todas las construcciones conceptuales indicadas, en los siguientes términos:
- La satisfacción total de una pretensión estatal de cobro como condicionante ineludible para la admisión y trámite de cualquier medio de impugnación que legalmente proceda en contra de la resolución administrativa dictada por la autoridad en la instancia oficiosa, por la cual determine la existencia de un crédito fiscal a cargo de un particular
- La exigencia de pago comprende no solo el importe del principal, sino también sus accesorios;
- Puede operar tanto para medios de defensa en sede administrativa como jurisdiccionales, incluido el contencioso administrativo.

3. Origen, evolución histórica y situación actual

Los tratadistas que se han abocado en este tema ubican el antecedente más remoto de la regla examinada en el Derecho Romano, concretamente en el período de la República, vinculándolo con la existencia de un recurso conocido como

⁵⁴ Citado por Javier Rosso, Fernando, *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*, p. 13, <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>.

⁵⁵ Citado por Javier Rosso, Fernando, *idem*.

⁵⁶ Tesis que deviene aplicable para el caso de nuestro país, al recordar que de conformidad con el Artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, bajo la connotación de crédito fiscal se incluyen no solamente los importes que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, sino a los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

“pignoris capio”, que facultaba al acreedor para tomar en garantía bienes de su deudor, sin intervención de la magistratura. Sin embargo, no va a ser sino hasta la expedición de la Ley “Censoria” que fue permitido emplear el recurso de marras en contra de los deudores de impuestos.

Como un saludable equilibrio, con el propósito de establecer un instrumento contra su excesivo empleo, los pretores permitieron invertir la calidad de las partes, a efecto de que los propios causantes se convirtieran en actores para demandar su ilegitimidad.

Se atribuye al pretor de Sicilia, Verres, en el año 70 a. C., haber supeditado el pago previo del adeudo tributario a fin de autorizar la acción de ilegitimidad apuntada⁵⁷.

Esta fórmula trascendió hasta los tiempos imperiales y de ahí permeó en la época contemporánea a los sistemas jurídicos continentales. “La necesidad del previo pago para entablar ciertas reclamaciones en vía gubernativa o contenciosa surgió, en la mayoría de los países, con el perfeccionamiento de su ‘régimen administrativo’, fenómeno que podríamos fechar a mediados del pasado siglo [XIX]. Tímida en un principio, la regla se extendió con decisión, ayudada por los postulados liberales clásicos, hasta que, al iniciarse el siglo XX, puede decirse que llegó al cénit de su vigencia”⁵⁸.

En el continente europeo, los países que mayor impulso le dieron fueron Italia y España. En el Derecho italiano, su previsión legislativa se produjo formalmente en la Ley 2.248, que abolió los tribunales de lo contencioso administrativo, a favor de los órganos de jurisdicción ordinaria, el 20 de marzo de 1865⁵⁹, habida cuenta que varias leyes fiscales sucesivas reafirmaron su aplicación. Más aún, la misma jurisprudencia de los tribunales extendió su observancia, al dar una connotación amplia, a la frase “materia de impuestos”, no sin despertar la severa crítica

⁵⁷ Cabe señalar que en esta época privaba un ambiente caracterizado por la rapacidad de las autoridades romanas, quienes para mantener la vida de lujo y dispendio de que disfrutaban los funcionarios públicos, consintieron múltiples inequidades con el único objetivo de aumentar la recaudación impositiva.

⁵⁸ Martín Oviedo, José Ma., *La decadencia de la regla “solve et repete” y la doctrina del Consejo de Estado*, p. 149, <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>.

⁵⁹ El Artículo 6o. del citado ordenamiento estipuló: “En toda controversia de impuestos los actos de oposición, para ser admisibles en juicio, deberán acompañarse del certificado del pago del impuesto, excepto en el caso que se trate del cobro de una liquidación adicional”.

de los sectores doctrinales hasta que, finalmente, el Tribunal Supremo declaró su inconstitucionalidad, al resolver el caso “Stropa”, el 31 de marzo de 1961.

Similar desenvolvimiento del *solve et repete* puede apreciarse en España, con la peculiaridad consistente en que su sistema normativo nacional distingue tres vertientes de aplicación: en el ámbito de la esfera fiscal estrictamente, en la del contencioso administrativo y en el ámbito administrativo en general. De igual forma cabe enfatizar que su adopción dista de ser constante y regular, debido a que ordenamientos legales positivos no lo previeron en ciertos períodos históricos. Finalmente, para 1973, una sentencia del Tribunal Constitucional hizo la declaratoria de inconstitucionalidad.

En la actualidad, la regla ha caído enormemente en desuso, a tal grado que en Inglaterra, Alemania, Francia, Suiza y los Estados Unidos de Norteamérica no se contempla, siendo que lo operante es la impugnación del acto determinante de una deuda tributaria con la posibilidad de suspender su ejecución⁶⁰.

En la región de Latinoamérica, Cuba y Argentina constituyen casos que merecen particular atención en razón de persistente utilización.

En la nación centroamericana conviene destacar que la adopción de esta regla data desde sus inicios como país independiente, y el hecho actual de que la Ley 113, aprobada por la Asamblea Nacional del Poder Popular, el 23 de julio de 2012, y el decreto 304 del Consejo de Ministros, sancionado el 31 de octubre de ese mismo año, que establecen las normas generales y procedimientos tributarios, precisan que los causantes cumplan con determinados requisitos para acceder a la jurisdicción contenciosa como son el agotamiento previo de la instancia en sede administrativa, así como la observancia del *solve et repete* en dicha vía⁶¹.

Con relación a Argentina, esta figura se originó como una construcción jurisprudencial antes de su incorporación en un texto de ley, pensada como una alternativa que garantizara la constante y ordinaria percepción de los tributos, sobre todo

⁶⁰ Cfr. Raijman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *La vigencia de la regla “solve et repete” y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*, Córdoba, vol. III, núm. 1, Nueva Serie II, 2012, p. 209, <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>.

⁶¹ Un aspecto medular presente en el régimen legal cubano, es que su Norma Fundamental no prevé expresamente derechos o garantías tributarias en forma expresa, aunque existen corrientes de pensamiento que las desprenden de otras prerrogativas esenciales sí reconocidas, como son los derechos a la libertad, defensa e igualdad.

para las provincias, privilegiando que la intervención de los tribunales, sobre todo los de carácter federal, no interfirieran con la autonomía de las regiones internas del país, en su caso.

El primer referente legislativo que consagró el *solve et repete* en esa nación fue la Ley número 217 de 1859, considerada como la original Ley Nacional de Contabilidad Pública. Posteriormente, ordenamientos legales dispusieron su inclusión, cabe señalar que no existe en los contextos administrativo o tributario, una previsión normativa general que lo establezca en el terreno federal, por lo que habrá que remitirse a cada ley específica, e incluso, provincial, a efecto de determinar su establecimiento.

Empero, es factible enunciar materias en las cuales tiene plena operatividad, como son la impugnación de multas administrativas y en los recursos previstos en las leyes de seguridad social.

Hoy en día, si bien la legislación argentina no proscribió totalmente la conocida regla, lo cierto es que su Corte Suprema de Justicia la ha acotado considerablemente, a tal grado que ha limitado su aplicación para casos excepcionales⁶².

4. Naturaleza jurídica

Una primera cuestión para considerar es la relativa a las diferentes denominaciones que se predicán del *solve et repete*, pues indistintamente es precedido por las denominaciones "regla"⁶³, "requisito", "privilegio"⁶⁴ o "principio".

Las locuciones regla, requisito o privilegio no ofrecen mayor problema, pues son acordes con la realidad fenoménica del instituto, representativas de alguna de sus principales notas de una u otra manera; no así la expresión que lo cataloga como un principio, al menos en un sentido auténtico, por lo que sigue a continuación.

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, el vocablo principio puede ser entendido en las acepciones que se mencionan a continuación⁶⁵:

⁶² Cfr. Rajman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *op. cit.*, pp. 222-226.

⁶³ Entre los tratadistas que lo cualifican así se encuentran: Giannini, Tesoro, quien agrega que es una norma particular del Derecho Tributario; Griziotti, que se traduce en una institución autónoma del Derecho Financiero y Jarach, para quien es una regla que tutela el crédito tributario del Estado. Cfr. *Ibidem*, pp. 211-213.

⁶⁴ Estos autores así lo catalogan: Mattiolo, Quarta, Uckman, Scandale, Moffa y Valdés Costa. *Idem*.

⁶⁵ *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, en, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.

- Base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia;
- Causa, origen de algo;
- Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias y las artes;
- Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Conforme a lo anterior, en el terreno jurídico, en una general y primera aproximación, los principios pueden ser entendidos como los ejes rectores de un sistema de deber ser, constitutivos de su base de sustentación, o también, los postulados del Derecho justo o natural⁶⁶.

En aplicación de los anteriores significados al contexto jurídico, entonces los principios pueden ser conceptualizados desde los siguientes puntos de vista: *a) metodológico, b) ontológico y c) axiológico.*

Desde la perspectiva metodológica, un principio es una *disposición orientadora* para el conocimiento, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, sobre todo en aquellos casos en los que no es clara la solución de una cuestión o problema jurídico. Ontológicamente, los principios son *fuentes normativas* que los operadores jurídicos pueden inducir, por abstracción y generalización, del sistema jurídico positivo⁶⁷. Por último, la dimensión axiológica de los principios está determinada por los *valores o postulados éticos* imbricados en ellos, que inspiran el orden jurídico, y en esa medida, coadyuvan a que las demás normas jurídicas sirvan a su realización o consecución⁶⁸.

⁶⁶ En esa tesitura, palabras más palabras menos, se expresa José Ovalle Favela, cuando redactó sus comentarios al párrafo cuarto del Artículo 14 constitucional en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I, p. 313.

⁶⁷ Aquí, cabe hacer notar que los principios no pueden ser considerados como ajenos al sistema jurídico de que se trate, sin embargo, derivado del papel preponderante que frecuentemente se les atribuye, respecto a las demás normas jurídicas, de ahí que se les denomina, en todo caso, como *meta-normas*.

⁶⁸ No es dable equiparar los principios con los valores insertos en ellos. En efecto, los valores, al no contener especificaciones respecto a los supuestos en que deben ser aplicados ni sobre las consecuencias que se derivan de su aplicación, no tienen el carácter de normas. A mayor abundamiento, los principios poseen un significado hermenéutico (metodológico), actúan como fuentes del Derecho (matiz ontológico) y reciben

De lo expuesto, es dable concluir que el *solve et repete* no puede considerarse como un principio, al carecer de las características propias de este último, de los fundamentos filosóficos técnicos y científicos ya señalados⁶⁹ para los principios jurídicos. Lo más que puede ser admisible, a fin de emplear válidamente la designación de principio sobre él, es en un sentido meramente analógico, o también, como derivación de los principios que corresponden a los actos administrativos propiamente, como la legitimidad o la ejecutoriedad⁷⁰; acaso pudiera llegar a estimarse como un principio en un sentido sumamente amplio⁷¹, aunque con reservas acerca de esa calificación

El *solve et repete*, entonces, más bien es una regla jurídica. Esto es así en atención a que las reglas son normas que señalan un comportamiento a seguir por sus destinatarios, quienes en atención a sus mandatos tendrán permiso para obrar o para no obrar, estarán obligados a la realización de una actuación –positiva o negativa–, o les estará completamente vedado asumir una determinada conducta (prohibición).

De estas cuatro posibles conductas, en lo que atañe a las permisivas, en cualquiera de sus dos sentidos, son reglas optativas, en relación con las cuales los sujetos cuentan con entera libertad o arbitrio para activar o dar nacimiento a las previsiones contenidas en ellas, así como en cuanto a la fijación de ciertas modalidades que incidan en su alcance y extensión. Adversamente, las que tienen un signo obligacional o prohibitivo, al destinatario únicamente le queda cumplir, en su integridad, lo que dicta la regla. Efectivamente, “si una regla es válida, debe entonces hacerse exactamente lo que exige, ni más ni menos. Las reglas contienen determinaciones en el ámbito de la fáctica y jurídicamente posible”⁷². En otras palabras, cuando se actualizan los presupuestos a que la regla se contrae, luego, lo

su orientación de sentido (carácter axiológico) de aquellos valores que especifican o concretan. Cfr. Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011, p. 81.

⁶⁹ Cfr. Mendizábal Allende, Rafael, *Significado actual del principio solve et repete*, p. 109, <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/2115727.pdf>.

⁷⁰ Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi, D'Alessio y Bielsa se adhieren a esta postura. Cfr. Rajjman, Maximiliano, y Salcedo, Daniel Esteban, *op. cit.*, pp. 211-213.

⁷¹ *Ibidem*, pp. 110-111.

⁷² Villaseñor Goyzueta, Claudia Alejandra, *op. cit.*, p. 84.

prescrito en su enunciado debe aceptarse sin más, aunque subsiste la posibilidad de tildarla inválida, a través de los mecanismos legales pertinentes.

En mérito de lo anterior, el *solve et repete* se traduce en una regla, un mandato para que las autoridades encargadas de conocer y resolver una impugnación deducida en contra del acto de determinación de un crédito fiscal, se abstengan de ello si el inconforme no pagó con antelación el monto completo del mismo.

Con relación a las distintas teorías formuladas para justificar su persistencia, las cuales hoy en día han perdido eficacia, fundamentalmente por la nueva visión que se tiene respecto a los derechos humanos que salvaguardan no solo la integridad personal del individuo, sino también su esfera patrimonial integrada por bienes y prerrogativas de naturaleza económica; no obstante, resulta conveniente mencionar, aunque sea de manera breve, las correlativas tesis, para adquirir un entendimiento íntegro acerca de la naturaleza jurídica que le hemos atribuido. Al respecto, es posible agruparlas para fines explicativos en cuatro categorías:

- *Criterio administrativo.* Para esta corriente de pensamiento, habida cuenta que el acto administrativo de carácter tributario, que determina una contribución, goza de la presunción de legalidad en cuanto a su emisión, por lo que, en consecuencia, también es susceptible de inmediata realización, por ende, la obligación de pago impuesta merced suyo también resulta de indefectible cumplimiento, al no mediar ninguna declaración que desvirtúe lo anterior⁷³;
- *Criterio procesalista.* Esta teoría se desdobra en dos vertientes distintas: una primera postura le atribuye a la regla en comento el carácter de presupuesto procesal, de tal manera que, sin su observancia, no llega a constituirse la relación tendente a disputar un crédito fiscal dentro de una fase de impugnación; la segunda posición únicamente se contenta en afirmar que, de no pagarse con antelación el monto de la obligación pecuniaria determinada a favor del Estado, por concepto de un adeudo fiscal, el órgano resolutor o juez está impedido para conocer del asunto,

⁷³ Son autores que siguen esta postura ideológica: Mortara, Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, 9ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004, p. 676.

pues lo que verdaderamente constituye el fondo del pronunciamiento será la restitución del pago realizado⁷⁴;

- *Criterio fiscal.* Concibe a la figura del *solve et repete* como un privilegio establecido en beneficio del fisco, de tal suerte que no puede entrar en contienda con los particulares, sin que primeramente haya satisfecho su pretensión de cobro⁷⁵;
- *Criterio político.* Según esta tesis, es menester que el Estado perciba el pago de las contribuciones para de esta forma no entorpecer la regular prestación de los servicios públicos a su cargo, ni dejar de cumplir oportunamente con las atribuciones encomendadas, sobre todo tomando en consideración que frecuentemente las impugnaciones interpuestas solamente tienen la intención de retardar el cumplimiento de la obligación y, si ello ocurre, el funcionamiento de la actividad estatal se vería perjudicado, con el consecuente costo que ello trae aparejado en el orden social e interés público.

5. Extensión y límites

A. Límites subjetivos

Una de las primeras cuestiones a considerar respecto a la operatividad de la regla *solve et repete* es la relativa a los sujetos que se encuentran, respectivamente, beneficiados por es a disposición u obligados a su cumplimiento.

En la primera categoría podrán estar ubicadas, genéricamente, las haciendas públicas federal, estatal y municipal, habida cuenta que será el texto legal correspondiente el que individualice la entidad de la Administración Pública, en esos diferentes órdenes, a cuyo favor queda establecida la regla en comento.

Con apoyo en el punto de vista doctrinal, es factible inferir las siguientes reglas para la determinación del sujeto beneficiario del *solve et repete*, en los siguientes términos:

⁷⁴ Son representantes de la primera vertiente: Grau, Quarta y Uckmar. Por parte del segundo matiz: Chioventa y Giannini. Cfr. Bencomo Fariñas, Yaneisi. "Solve et repete vs. tutela judicial en Cuba: Tema pendiente en el Derecho Procesal Constitucional", *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, número 28, enero-junio de 2013, p. 10, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/issue/view/241>.

⁷⁵ Chioventa, Uckmar, Zingali, Garrido Falla y Mendizábal se refieren a este criterio, aunque en sentido adverso. *Ibidem*.

- a) Entes que no tengan personalidad jurídica distinta del Estado;
- b) Entidades descentralizadas cuyos ingresos sean de carácter tributario, como pueden ser los derechos o exacciones parafiscales
- c) Organismos autónomos, bajo la condición anteriormente apuntada, dado que forman parte de la Administración Pública, descentralizados funcionalmente;
- d) Se excluyen las empresas estatales sometidas al tráfico de Derecho privado.

Dentro de la segunda categoría señalada, por regla general, se encontrarán, indiscutiblemente, quienes comparezcan ante la jurisdicción administrativa, contravirtiendo la resolución que les impuso el pago de un crédito fiscal, sean personas físicas o morales, es decir, el administrado.

A mayor abundamiento, este término aquí se entenderá referido a cualquier deudor fiscal, trátase del sujeto pasivo de la relación impositiva en sentido estricto, el sustituto o el responsable solidario, así como aquellos cuyos bienes quedan afectos a cubrir el importe del crédito fiscal. Por lo que hace a las infracciones administrativas, donde tiene vigencia la consabida regla, la obligación alcanza no solo al autor de la misma, sino también al cómplice, encubridor y al responsable subsidiario.

Una situación interesante está representada por el ente o entidad perteneciente a la estructura de la Administración, de tal suerte que puede cuestionarse si, con motivo de una liquidación que le fue determinada por otro ente público, resulta obligada a la observancia del *solve et repete*.

El tema no es fácil dilucidar, sin embargo, doctrinariamente prevalece la solución negativa, por dos argumentos esencialmente: primero, porque no es dable estimar que el Estado conceda, contra sí mismo, el privilegio de mérito, pues es una expresión de su propia soberanía, única e indivisible, y menos aún a favor de entidades de menor jerarquía; el segundo aspecto deriva del presupuesto disponible para los gastos de la Administración, lo que torna harto difícil erogar un monto si están agotados los fondos en el capítulo correspondiente, siendo por demás lógico que se exima del pago previo a las entidades públicas sujetas a un estricto régimen contable y presupuestal.

Adversamente, la doctrina considera que las demás entidades públicas sí estarán constreñidas al previo pago cuando litigan un crédito fiscal contra el Estado.

B. Límites objetivos

Hay consenso uniforme en el sentido de que el pago previo a la instauración de una controversia rige en asuntos sobre créditos fiscales, con las siguientes precisiones al respecto.

a. Naturaleza de la relación jurídica

La regla *solve et repete* prevalece –como fue señalado– tratándose de controversias jurisdiccionales que versan respecto a una relación jurídica impositiva, o bien, sancionatoria.

El carácter impositivo deberá entenderse en sentido lato, esto es, relacionado con contribuciones, impuestos, derechos y contribuciones especiales. No pase inadvertido que también se comprenden las sanciones pecuniarias. Por tanto, están fuera de su ámbito las relaciones de carácter privado, no obstante, la participación de un ente público, o que no estén incluidas dentro del contexto antes enunciado, aunque sean de naturaleza administrativa, tales como las concernientes a contratos administrativos, prestación de servicios, responsabilidad extracontractual, entre otras.

Cabe precisar que existen un sinnúmero de actos impositivos no sujetos al cumplimiento de la regla en estudio, como puede ser la declaratoria administrativa que impone la obligación de tributar o, en defecto, deniega una exención. Más adelante ahondaremos sobre las características asignadas a un crédito fiscal para ser materia del *solve et repete*.

b. Cantidad líquida

Este concepto se refiere medularmente a la expresión, en cifras, de un adeudo tributario o el derivado de una sanción económica, declarado por la Administración, cumpliendo los requisitos esenciales del procedimiento y los de la resolución determinante⁷⁶, misma que precisa su debida notificación; de tal suerte que así el deudor tendrá pleno conocimiento del origen de la deuda imputada, los supuestos en los cuales se ubicó para que se le sujete al pago de la misma, así como los fun-

⁷⁶ Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

damentos jurídicos que regulan la procedencia y la manera de cuantificar el monto reclamado.

La cuantificación de marras incluirá dentro de la totalidad del adeudo, en su caso, recargos, multas, accesorios o cualquier otro derecho en favor del acreedor.

c. Ingreso en firm

El vocablo que deviene mayormente ilustrativo para entender este es el de pago, en tal virtud, implica que en aplicación de la regla *solve et repete*, la Administración tendrá la disposición de los recursos entregados por el interesado, a efecto de encontrarse legitimado para interponer un medio de defensa contra la determinación de un adeudo fiscal

La presente línea de interpretación descansa en la premisa consistente en que el establecimiento de esta regla obedece al propósito de evitar que la interposición de cualquier recurso o juicio tenga el único motivo de eludir o dilatar el pago o cumplimiento de la obligación fincada; posición que ha entrado en conflicto con las formas de garantía ordinariamente previstas en los sistemas fiscales, a las cuales con antelación únicamente se les consideró aptas para suspender el trámite de ejecución que haga efectiva la deuda, no así para el acatamiento del pago previo a la impugnación deducida contra un crédito fiscal⁷⁷.

C. Límites formales

Cabe indicar que con el escrito de interposición del recurso o procedimiento contencioso administrativo, deberá exhibirse el documento que acredite el previo pago con la posibilidad, en caso contrario, subsanar la omisión, ante requerimiento o prevención que se sirva dar el órgano encargado de la tramitación y resolución de la impugnación, a desahogarse en el plazo concedido para tal fin. El reconocimiento expreso de haber recibido el pago, contenido en el propio texto del acto administrativo impugnado es suficiente para acreditar este extremo.

El momento a partir del cual nace la obligación de pago en comento será precisamente el de promoción del medio de defensa, habida cuenta que, si para entonces el adeudo no constare en cantidad líquida –como se manifestó anteriormente–, o algunas partidas del mismo estuvieren pendientes de determinación, luego no es procedente la inadmisibilidad del medio impugnado intentado merced la regla en cuestión.

⁷⁷ Mendizábal Allende, Rafael, *op. cit.*, pp. 140-144.

El lugar a verificar el pago será el que corresponda a la autoridad exactora, encargada del cobro, o bien, institución autorizada para ello, conforme a una distribución de competencias legales y/o reglamentarias.

V. SOLVE ET REPETE Y EL DEPÓSITO DE DINERO COMO GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL FEDERAL

1. Preámbulo

En anterior sección de este texto aludimos a las garantías con que el acreedor tributario cuenta con la finalidad de asegurar la percepción de los créditos a su favor, entre las cuales se encuentra el depósito, entre otros valores, de dinero en efectivo.

Dentro de esa misma parte señalamos el *quantum* por el cual habrá de constituirse el monto de cualquiera de las garantías enunciadas, que comprenderá no solo el importe del adeudo principal actualizado, también los accesorios causados y los que se generen en los doce meses siguientes, en el entendido que en tanto no se cubra el crédito, el importe de la garantía deberá actualizarse cada año, y de resultar insuficiente la inicialmente constituida, la misma deberá ampliarse para cubrir el crédito en iguales términos a los ya indicados.

Habida cuenta lo anterior, por la forma en que opera la garantía del interés fiscal, a través del depósito de dinero en efectivo, se colige que estamos en presencia de una nueva modalidad de la regla *solve et repete*, "pagas primero para después repetir"; no obstante que la constitución de esta modalidad de garantía, si bien no es condición para la admisión de la impugnación que se intente frente al acto administrativo determinante del crédito fiscal, lo cierto es que al ser presupuesto para obtener, en su caso, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, esto se traduce en un *aspecto que a final de cuentas deniega el acceso efectivo a la justicia administrativa*.

La aseveración de trato adquiere sustento en las consideraciones a desarrollar a continuación, consistentes en el examen de la figura del depósito en materia tributaria, la teleología de las medidas cautelares en los procedimientos jurisdiccionales y en el derecho de tutela judicial efectiva, consagrado en la Constitución General de la República y en los tratados internacionales suscritos por México.

2. Efectos del depósito en el ámbito fiscal

Según el Código Civil Federal, en su Artículo 2516, el depósito se define como el contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa,

mueble o inmueble, que aquel le confía, y a guardarla para restituirla cuando lo pida el depositante.

Como elemento fundamental de esta figura está que el depositario asume la obligación de custodiar para posteriormente restituir lo confiado, a solicitud de quien constituye el depósito.

Asimismo, el contrato, en estos términos queda establecido en favor de los intereses del depositante, a diferencia de otras especies contractuales caracterizadas precisamente por la custodia de las cosas. Sin embargo, esta situación no priva con relación al depósito que tiene lugar en el contexto fiscal

Efectivamente, el depósito que se erige en garantía de los créditos fiscales equivale al pago de los mismos, toda vez que este término no debe ser entendido en una connotación estricta y restringida, pues la consignación de dinero al acreedor a través de él no deja de ser una modalidad de pago⁷⁸. Deviene cierto que el depósito no confiere a la Administración Pública la disposición inmediata del recurso económico depositado, pero no menos lo es que mientras exista pendencia en cuanto a la titularidad del crédito disputado, el depositante no puede reivindicarlo de ninguna manera, hasta que la Administración o autoridad resolutora del medio de defensa dispongan lo contrario. Más aún, de confirmarse la procedencia del adeudo, la Administración puede aplicar el depósito para cubrirlo⁷⁹. En efecto, a diferencia del ámbito civil, en el depósito que garantiza un crédito fiscal, el depositario no está obligado a restituirlo a solicitud del depositante, pues como puede advertirse, no se establece en beneficio de este último sino, en todo caso, a favor de la Tesorería de la Federación o autoridad competente para el cobro coactivo del crédito, como fue asentado oportunamente.

Entonces, bajo esa tesitura, el depósito de mérito tiene el carácter de consignación en pago, aunque sus efectos están sometidos a condición resolutoria, los que se verificarán hasta y conforme, el sentido y alcance que finalmente se adopten en la resolución dictada con motivo de la impugnación en su última instancia, al declarar definitivamente procedente o improcedente el crédito fiscal cuestionado:

⁷⁸ *Ibidem*, p. 142.

⁷⁹ Artículo 143, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación: "... Si la garantía consiste en depósito de dinero en alguna entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la autoridad fiscal .

en el primer supuesto, se actualizarán sus efectos liberatorios con relación a la deuda, mientras en el segundo, los elementos dinerarios depositados regresan al poder del deudor, volviendo la situación al estado anterior que guardaba como si nunca existió obligación de pago alguna a cargo de este último⁸⁰.

A mayor explicación, se concluye lo anterior pues no cabe perder de vista que por medio de la consignación en pago se concede al deudor la facultad de liberarse de una obligación por la entrega de la prestación debida al acreedor en el caso de que este rehúse a recibir el pago *o no pueda hacerse de manera segura y liberatoria*, entre otros supuestos, porque su *derecho sea incierto*, habida cuenta operará hasta que el resolutor de la contienda determine si la aprueba o no, siempre y cuando concomitantemente, el acreedor tenga conocimiento de dicha consignación⁸¹.

Si bien reiteradamente se afirma que la consignación de la cantidad debida no puede hacer las veces de pago, esta expresión debe entenderse, conforme lo razona la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, anterior integración, en el sentido de que el deudor no queda liberado ni extinta la obligación, como si no existiera ya ningún vínculo jurídico con el acreedor, puesto que esta consecuencia no puede obtenerse por medio de la sola consignación, antes

⁸⁰ La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta, que tendrá la cualidad de ser resolutoria cuando, merced su eventual cumplimiento, resuelve una obligación, regresando las cosas al estado que guardaban como si esta no hubiera existido, bajo las premisas que establecen, por su parte, los Artículos 1941 y 1942 del Código Civil Federal, es decir, los efectos se retrotraen al tiempo en que la obligación fue formada, o a fecha diversa por voluntad de las partes o de acuerdo a la naturaleza de la obligación; y en tanto no se cumpla la condición, el deudor deberá abstenerse de efectuar cualquier acto que impida cumplir con la obligación, pudiendo el acreedor realizar los actos de conservación de su derecho.

En suma: "En la condición resolutoria la obligación nace al celebrarse el contrato (acto jurídico en general) y sigue siendo exigible mientras la condición no se cumpla, y en caso de que se cumpla la obligación se destruye retroactivamente volviendo las cosas al estado que tenían las cosas antes de su nacimiento". Garzón Jimenez, Roberto, "Obligaciones condicionales" en Adame López, Ángel Gilberto (coord.), *Homenaje al Doctor Jorge Alfredo Domínguez Martínez por el Colegio de Profesores de Derecho Civil, Facultad de Derecho-UNAM*, México, UNAM, 2016, p. 167.

⁸¹ Al respecto, consúltese el criterio "OFRECIMIENTO DE PAGO Y CONSIGNACIÓN. SU CONCEPTO Y ALCANCE"; Tesis 1a. CCXXXI/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVI, t. 1, enero de 2013, p. 640.

bien, precisa un proceso contradictorio y una decisión jurisdiccional (condición) que declare el surtimiento de efectos como pago por ajustarse la misma a las formalidades y requisitos establecidos en la ley, solo así la obligación quedará extinguida⁸².

No es óbice a lo expuesto, que el depósito sirva como garantía al cumplimiento de una obligación, asegure la exacción en caso de que se confirme la liquidación y evite el uso del sistema de recursos y juicios administrativos como estrategia de demora en el pago.

3. *Medidas cautelares*

A. *Conceptualización*

Todo proceso de carácter jurisdiccional lleva imbitamente el desarrollo de tres funciones diferentes pero complementarias entre sí: *de cognición, de conservación y de ejecución*.

En la etapa de cognición, el resolutor desempeña una atribución de decisión con relación a la controversia sometida a su conocimiento; por su parte, en la ejecución tienen cabida todas las actuaciones tendentes a lograr que la resolución definitiva a que en su momento se dicte sea eficaz; finalmente, la conservación procura que el estado de cosas, objeto de la disputa, se mantenga, de tal suerte que al llegar el pronunciamiento de la decisión definitiva, todavía exista el propósito por el cual se tramitó, pues no vaya a ocurrir que, dentro del tiempo en que la misma se produzca, desaparezca la materia a resolver, o también, se concreten daños y perjuicios de imposible reparación para alguna de las partes contendientes.

Precisamente dentro de este último ámbito están posicionadas las *medidas cautelares*, las cuales, a decir de los procesalistas italianos y españoles⁸³ –los más aventajados en su análisis y caracterización– coincidentemente consideran como el conjunto de medidas procedimentales de carácter instrumental, temporal y sumario, que procuran garantizar, desde el inicio del proceso, o incluso con anterioridad, la futura efectividad del derecho que da origen al mismo.

⁸² Como se señala en la tesis de rubro: “CONSIGNACIÓN, EFECTOS DE LA,” *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXX, p. 342.

⁸³ Señalamos a Francisco Carnelutti, Piero Calamandrei, José Chiovenda, así como a los españoles Manuel Sierra Domínguez y Francisco Ramos Méndez, como los más representativos en el desarrollo de la doctrina sobre medidas cautelares.

Carnelutti refiere a las providencias cautelares con una finalidad más de aseguramiento que de conservación, que impidan o determinen el cambio de la situación existente antes de la conclusión del proceso jurisdiccional o ejecutivo, esto es, con ellas se mantiene un derecho o genera un cambio en la realidad exterior⁸⁴.

Calamandrei, quien formó todo un sistema lógico sobre las medidas cautelares, destaca su carácter instrumental, que están al servicio de una providencia definitiva a la cual sirven y que constituyen su necesaria condición "la apariencia del derecho" y el "peligro en la demora" en la emisión de la providencia definitiva ("*fumus boni juris*" y "*periculum in mora*", respectivamente). Finalmente, apunta que su teleología está encaminada más que a hacer justicia, hacia el eficaz funcionamiento de la justicia⁸⁵.

Chiovenda, maestro del tratadista anterior, con diferente terminología, matiza como condiciones generales para la producción de una medida provisional el temor a un daño jurídico, o sea, la posibilidad de un daño que conculque un posible derecho⁸⁶.

Manuel Sierra Domínguez y Francisco Ramos Méndez justifican las medidas cautelares a partir del aserto consistente en que el proceso jurisdiccional es imperfecto, como lo es la dilación en su tramitación, que entraña un riesgo para la eficacia futura del derecho en disputa. Coinciden con Calamandrei en señalar como presupuestos de aquellas al *fumus boni juris* y el *periculum in mora*, así como en las características de instrumentalidad, temporalidad y homogeneidad de tales medidas⁸⁷.

El autor mexicano José Ovalle Favela clasifica las medidas cautelares en: a) personales o reales, según incidan sobre personas o bienes; b) conservativas o innovativas, porque tiendan a mantener o modificar el estado de cosas anterior al proceso principal; c) nominadas o innominadas, sea que aludan a una medida en particular que el resolutor pueda decretar o un poder genérico para el pronunciamiento de cualquier providencia cautelar, a fin de garantizar las condiciones necesarias para la ejecución de la futura y probable resolución definitiva del proceso principal. Sostiene que quien solicite una medida de esta naturaleza deberá acredi-

⁸⁴ Así lo cita Martínez García, Hugo, *La suspensión del acto reclamado en la nueva Ley de Amparo*, México, Rehtikal, 2015, pp. 98-99.

⁸⁵ *Ibidem*, pp. 99-101.

⁸⁶ *Ibidem*, pp. 101-102.

⁸⁷ *Ibidem*, pp. 102-103.

tar el derecho o la apariencia de su existencia, así como su eventual pérdida ante la demora en el trámite del proceso principal⁸⁸.

B. *Presupuestos de las medidas cautelares*

Los tratadistas consultados, en forma unánime, tal como quedó expuesto, consideran como presupuestos indispensables para el otorgamiento de toda medida cautelar a la apariencia del derecho y el peligro en la demora.

El primero de los conceptos de trato significa que el solicitante de la medida de trato debe acreditar, aunque sea presuntiva o indiciariamente, un interés jurídico, es decir, el acto impugnado debe relacionarse con la esfera jurídica, integrada por el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos, como en el caso de las personas morales.

El peligro en la demora entraña que en todo proceso jurisdiccional existe una tardanza en la emisión de la resolución definitiva, tiempo en el cual, el acto impugnado se consumaría irremediablemente, esto es, haría materialmente imposible restituir al afectado en el goce y disfrute de los derechos u obligaciones conculcados, o también, concretaría en su detrimento daños y perjuicios de imposible reparación, los cuales no incluyen únicamente el quebranto económico, sino cualquier ofensa ilegítima a los derechos de una persona.

Los conceptos ya fueron definidos por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

La apariencia de la existencia del derecho apunta a una credibilidad objetiva y seria, que descarte una pretensión manifiestamente infundada, temeraria o cuestionable, lo que se logra a través de un conocimiento superficial, dirigido a lograr una decisión de mera probabilidad respecto de la existencia del derecho discutido en el proceso; el peligro en la demora consiste en la frustración de los derechos del pretendiente de la medida, que puede darse como consecuencia de la tardanza en el dictado de la resolución de fondo. En síntesis, la medida cautelar exige un preventivo cálculo de probabilidad sobre el peligro en la dilación, que no puede separarse de otro preventivo cálculo de probabilidad, que se hace sobre la existencia del derecho cuya tutela se solicita a los tribunales⁸⁹.

⁸⁸ *Ibidem*, pp. 104-105.

⁸⁹ *Cfr.* "SUSPENSIÓN. PROCEDENCIA EN LOS CASOS DE CLAUSURA EJECUTADA POR TIEMPO INDEFINIDO"; Tesis P./J. 16/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, abril de 1996, p. 36.

No se omite manifestar que los presupuestos de mérito son enteramente aplicables a la suspensión en la ejecución del acto impugnado, al ser una especie del género medidas cautelares.

C. La suspensión en el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales con la interposición de medios de defensa

Como se asentó líneas arriba, la facultad económica-coactiva es la atribución que la ley concede a las autoridades fiscales para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

Esta potestad es susceptible de suspenderse con motivo de la interposición de los medios de defensa que diferentes ordenamientos legales conceden a los afectados, a efecto de controvertir el acto determinante de ese adeudo, si se garantiza el interés del fisco en las formas y términos que ellos establecen. En esa tesitura, habremos de referirnos al tema de la suspensión ante las autoridades exactoras, las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y los órganos jurisdiccionales en materia del Juicio de Amparo, como los más relevantes para el presente estudio.

a. La suspensión ante las autoridades fiscales administrativas

Hasta el año 2013, el Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación disponía la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, al concluir los plazos de cuarenta y cinco o quince días –según se tratara de un crédito fiscal, o bien de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, respectivamente–, si se acreditaba la impugnación por medio del recurso de revocación o procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México fuera parte, a condición de que se garantizara el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales. El plazo para el otorgamiento de la garantía era de cinco meses, contados a partir de la fecha de interposición de cualquiera de los mencionados medios de defensa.

Como se desprende, la exigencia de una garantía no excluía la admisión del medio de impugnación intentado, pero lo cierto es que la ausencia de este extremo significaba la imposibilidad de que cualquier inconforme accediera a una de las funciones de mayor relevancia del proceso jurisdiccional, la conservación de los derechos en disputa, la cual es de igual importancia –o quizá más– que el pronunciamiento de la resolución de fondo principal, pues no basta la emisión de una sen-

tencia de calidad, sino también con oportunidad, como reza el tradicional aforismo, justicia retrasada no es auténtica justicia.

Ahora bien, la operatividad del *solve et repete* se actualizaba aquí también, tratándose de la garantía a través de depósito de efectivo, puesto que conllevaba el previo pago del crédito fiscal, solo que conducente a la concesión de la suspensión en la ejecución del acto impugnado; es decir, estábamos frente a una diversa orientación de la regla en cuestión, denegatoria del derecho fundamental de tutela judicial efectiva, que ignoraba totalmente los elementos rectores de las medidas cautelares eventualmente presentes en un caso concreto, que harían procedente el conceder la suspensión de mérito, a saber: la apariencia del derecho y el peligro en la demora antes analizados.

Sin embargo, cabe admitir que el Código en comento contenía disposiciones atemperantes, como las relativas a que, si el recurso de revocación no era resuelto en el precitado plazo de cinco meses, entonces el impugnante no tenía obligación de exhibir garantía alguna, sino hasta que el mismo fuera resuelto; asimismo, no se pediría garantía adicional cuando en el procedimiento administrativo de ejecución se embargaran bienes del contribuyente y este manifestara que eran los únicos que poseía.

A partir de 2014 se reforma el dispositivo legal en comento, reduciendo el plazo a treinta días para los créditos fiscales, e incorporando dentro de los quince días a los determinados por el Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, para al final de esos periodos solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, garantizando el interés fiscal, a propósito de la impugnación del acto determinante vía los medios de impugnación antes mencionados, añadiendo los recursos de inconformidad previstos en los Artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su caso.

Habida cuenta que, por virtud de la modificación de mérito, quienes promovieran los anteriores medios de defensa no están ya compelidos a exhibir garantía en tanto no se resuelvan los mismos, la aplicación de la regla *solve et repete*, en el ámbito del Código Fiscal de la Federación quedó diferida hasta ese momento⁹⁰.

⁹⁰ El contribuyente cuenta con un plazo de diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución recaída a los recursos en cita o al procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, para pagar o garantizar los créditos fiscales, en términos del Código Fiscal de la Federación.

No pasa inadvertido que el depósito de efectivo es tan solo una de las formas admitidas para garantizar el interés fiscal, existen otras que no implican propiamente que el causante pague el adeudo imputado estando todavía *subjúdice*, empero, después de las instancias de impugnación administrativas, las posibilidades llegaron a acotarse drásticamente, con énfasis en la prevalencia del instituto *solve et repete*, a lo cual habremos de referirnos más adelante.

b. La suspensión ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

La cuestión de la suspensión del acto impugnado ante la instancia jurisdiccional señalada tiene que ser vista de conformidad con las disposiciones atinentes del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

El primer ordenamiento, vigente hasta 2013, en el Artículo 141, penúltimo párrafo, establecía que, de solicitarse la suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se debía asegurar mediante el depósito de las cantidades cobradas ante la Tesorería de la Federación, entidad federativa o municipio correspondiente.

Continuaba el dispositivo de marras exceptuando de depósito cuando se tratará del cobro de sumas que, a juicio de Magistrado o Sala del conocimiento, excedieran las posibilidades del solicitante, cuando previamente se constituyera la garantía ante la autoridad exactora o se tratara de persona distinta al obligado directo.

Aquí se patentiza, de nueva cuenta, la operatividad de la regla “pagar para después repetir”, pues el contribuyente que deseara obtener la suspensión ante el Tribunal, dada la ausencia de garantía ante la autoridad exactora, insolvencia o persona diferente del obligado directo al pago del adeudo, forzosamente tenía que cubrir el crédito, vía su consignación mediante depósito, y de prosperar su impugnación, entonces recuperaba las cantidades depositadas. Se insiste, el depósito o pago previo no condicionaba la admisión del medio de impugnación, pero sí la función conservatoria de la materia de fondo del proceso jurisdiccional, la cual no puede entenderse en forma separada del aspecto principal comentado.

Cabe enfatizar que este mandato legal se contraponía, de cierta manera, con lo que disponía por su parte el Artículo 28, fracción II, inciso a) de la Ley Federal

de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual no reconocía el acotamiento referido al depósito por encima de las diversas formas de garantía del interés fiscal, para la efectividad de la suspensión concedida; se limitaba a preceptuar que tratándose de actos de determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, se concedería la suspensión, la que surtía sus efectos si se constituyó o constituía la garantía del interés fiscal *por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales*⁹¹.

⁹¹ Vale la pena mencionar someramente la evolución sufrida por el ordinal 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto a la suspensión del acto impugnado, a fin de clarificar la inconsistencia detectada. El texto vigente del 1 de enero de 2006 y hasta el 9 de marzo de 2011 preveía sendos requisitos que eran mayores a los establecidos en la Ley de Amparo, además de tornar muy complejo el sistema cautelar en ese ámbito porque: *a)* circunscribía la posibilidad de solicitar la medida a los supuestos en que la autoridad ejecutora negara la suspensión, rechazara la garantía ofrecida o reiniciara la ejecución; *b)* obligaba al solicitante a ofrecer, en su caso, las pruebas documentales relativas al ofrecimiento de la garantía, a la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora y, si la hubiere, la documentación en que constara la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución; *c)* obligaba a ofrecer garantía mediante billete de depósito o póliza de fianza, para reparar los daños o indemnizar por los perjuicios que pudieran causarse a la demandada o terceros con la suspensión, de no obtenerse sentencia favorable en el juicio, expidiendo los documentos a favor de estos últimos; *d)* constreñía a exponer en el escrito de solicitud, las razones por las cuales se consideraba que era de otorgarse la medida cautelar y los perjuicios que se generarían con la ejecución de los actos respecto de los cuales era pedida la suspensión; *e)* condicionaba el otorgamiento a que, sin entrar al fondo del asunto, se advirtiera la ilegalidad manifiesta del acto impugnado; y *f)* la autoridad demandada podía recurrir la suspensión otorgada, de considerar que se concedió indebidamente. Al respecto, consúltese la jurisprudencia por contradicción de tesis con rubro: "RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTÍAS"; Tesis 2a./J.56/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 1103.

Con la reforma al precepto de marras publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, en vigor desde el 10 de marzo de 2011, se simplificó el tema de la suspensión, volviéndolo coincidente con el de la Ley de Amparo, de acuerdo con las siguientes características: 1) la suspensión puede solicitarse en cualquier tiempo, hasta antes de que se dicte sentencia en el juicio fiscal; 2) se concederá siempre que no se afecte el interés social ni se contravengan disposiciones de orden

En 2014, se reforma el anotado numeral, en la porción normativa indicada, extendiendo los supuestos para solicitar la suspensión a los actos relativos a la determinación, liquidación y ejecución de cualquier crédito fiscal; suprimió la destacada exclusividad del depósito por cualquier medio de garantía previsto en dicho Código; e incorporó en el supuesto de solicitud de suspensión a los órganos jurisdiccionales que aplican la Ley de Amparo. Con ello, se proscribió la aplicación tan drástica del *solve et repete*, en función de la admisibilidad de cualquier otra forma de garantía prevista en esa Codificación para suspender la ejecución del acto impugnado en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

No obstante, el siguiente párrafo mantuvo como resabio la excepción al depósito de las cantidades adeudadas antes glosada por lo que hace a los Magistrados o Salas del Tribunal Administrativo indicado.

c. La suspensión en la Ley de Amparo

La Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1936, vigente hasta el 2 de abril de 2013, regulaba en su Artículo 135, de forma particular, la suspensión de los actos de autoridad a través de los cuales se cobrarán créditos

público y sean de difícil reparación los daños y perjuicios que puedan causarse con la ejecución; 3) de causarse estos daños y perjuicios a terceros, deberá otorgarse garantía bastante para su reparación o indemnización, si no se consigue sentencia favorable, pudiendo el tercero ofrecer contragarantía para evitar la suspensión, a no ser que el juicio pudiera quedar sin materia; 4) tratándose de afectaciones no estimables en dinero, el monto de la garantía se fijará discrecionalmente; 5) de concederse la medida cautelar, habrá de señalarse la situación en que quedarán las cosas hasta que se dicte sentencia firme; 6) se tramitará por cuerda separada; 7) de obtenerse sentencia favorable, el solicitante de la suspensión podrá recuperar la garantía otorgada, pero si le es desfavorable, se hará efectiva esta; 8) permite que la garantía del interés fiscal se haga ante la autoridad ejecutora por cualquiera de los medios admitidos en las leyes fiscales aplicables; 9) la garantía podrá reducirse de acuerdo a la capacidad económica o si se trata de sujeto diferente al obligado directo o solidario. Cfr. "PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE DICIEMBRE DE 2010) NO ESTABLECE MAYORES REQUISITOS QUE LA ABROGADA LEY DE AMPARO PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO"; Tesis 2a./J. 130/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XXIV, t. 2, septiembre de 2013, p. 1446.

fiscales, concediéndola discrecionalmente y condicionando el surtimiento de sus efectos al *depósito del total en efectivo de la cantidad*, a nombre de la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que correspondiera.

Este precepto fue reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 2006, con el propósito de incluir, adicionalmente, el caso de los aprovechamientos referidos en el Artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, cubriendo el monto de las contribuciones y aprovechamientos, multas y accesorios que se llegaran a causar, asegurando así el interés fiscal

También fue derogado el segundo párrafo del precepto en cita, que contemplaba como excepciones para exigir el referido depósito, las siguientes: *a)* cuando el monto de las contribuciones excediera la posibilidad económica del quejoso, según apreciación del Juez; *b)* cuando previamente se hubiere constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora; y, *c)* cuando se tratara de persona distinta del causante obligado directamente al pago, pudiendo el quejoso en este último supuesto, asegurar el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicable ⁹².

El objetivo de la reforma de trato, según consignaba su exposición de motivos, era la necesidad de impedir que ciertos individuos utilizaran la suspensión en el juicio de garantías como mecanismo para evadir fraudulentamente el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, que tienen la naturaleza de aprovechamientos, en términos de la Ley de Comercio Exterior y que para efectos de cobro se aplica el procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anterior se colige que la legislación en materia de amparo, al hacer énfasis en el depósito de efectivo como el único medio para que prosperara la solicitud de suspensión del acto reclamado consistente en el cobro de contribuciones y aprovechamientos, junto con sus accesorios, a tal grado de no contemplar ningún

⁹² Cfr. Tesis I.16o.A.11 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, julio de 2008, p. 1900, de rubro: "SUSPENSIÓN CONTRA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS. PARA QUE SURTA EFECTOS, NO DEBE EXIGIRSE AL QUEJOSO QUE EXHIBA EL DEPÓSITO TOTAL EN EFECTIVO DE AQUÉLLOS NI DEL MONTO DE LAS MULTAS Y ACCESORIOS QUE SE LLEGUEN A CAUSAR, SI PREVIAMENTE SE GARANTIZÓ EL INTERÉS FISCAL A TRAVÉS DEL EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 24 DE ABRIL DE 2006)".

caso de excepción para ello, impuso en ese contexto la aplicación tajante del *solve et repete*, aunque no para determinar la procedencia del juicio de garantías, sí para efectos de la concesión de la suspensión, máxime que en caso de negarse el amparo, sobreseerse o dejar sin efectos la suspensión, la responsable hacía efectivo los depósitos.

Ahora bien, la práctica jurisdiccional de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no con base en el enfoque que al depósito en efectivo de los adeudos fiscales hemos dado en el presente trabajo, atemperó la disposición en comento, habilitando al juzgador para eximir al quejoso de realizar el mencionado depósito cuando, a su parecer, el interés fiscal estaba asegurado, como pudiera ser a través del embargo de negociaciones dentro del procedimiento administrativo de ejecución, previsto en la fracción II, del Artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que cualquier embargo en la vía administrativa, como lo previene el diverso numeral 141, fracción V del mismo ordenamiento, es una forma de garantía. Lo anterior dado que de sostener lo contrario, sería llevar al quejoso hasta el extremo de garantizar, dos veces, un mismo crédito, atentando contra el principio de que el acto accesorio solo será por el monto del importe principal⁹³.

Posteriormente este criterio influyó en la adición de un segundo párrafo al Artículo en cuestión, en el sentido de que realizado embargo por las autoridades fiscales, y si los bienes embargados eran suficientes para garantizar el interés fiscal, no tenía que realizarse el depósito previsto en el primer párrafo, matizando que el embargo fuera firme

A partir del 3 de abril de 2013 entra en vigor la actual Ley de Amparo, que en su Artículo 135 estatuye que cuando la protección de la Justicia de la Unión se pida en contra de actos relativos a la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal, la suspensión podrá concederse dis-

⁹³ Cfr. Tesis 2a./J. 167/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, octubre de 2009, p. 73, de rubro: "GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. ES INNECESARIO EL DEPÓSITO DEL TOTAL EN EFECTIVO DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS ACCESORIOS ANTE LA TESORERÍA CORRESPONDIENTE, PARA QUE SURTA EFECTOS LA SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 135 DE LA LEY DE AMPARO, SI LA AUTORIDAD PREVIAMENTE PRACTICÓ EMBARGO SOBRE LA NEGOCIACIÓN CON INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA, SIEMPRE QUE A JUICIO DEL JUEZ DE AMPARO EL INTERÉS FISCAL DEL CRÉDITO EXIGIBLE ESTÉ SUFICIENTEMENTE GARANTIZADO".

crecionalmente, la que surtirá efectos si se ha constituido o constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora *por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales*.

Para entender cabalmente cuándo se surten los efectos de la suspensión respecto de contribuciones y créditos fiscales, no obstante, la literalidad del precepto invocado, que los precisa a la constitución de la garantía conducente, hay que remitirse al Artículo siguiente –el 136–. Este último ordena que cualquier tipo de suspensión surte efectos y, por tanto, actualiza todas sus consecuencias, al momento que se pronuncie el acuerdo respectivo, aun y cuando aquel se impugne, lo cual tiene lógica pues así se evita de inmediato el detrimento de los derechos del promovente. Continúa este, indicando que los efectos dejan de producirse si dentro del plazo de cinco días posteriores al que en surta efectos la notificación del correlativo acuerdo, no se otorga la garantía y así lo determina el órgano jurisdiccional; lo que se hará del conocimiento de las autoridades responsables, de oficio o a petición de parte, quienes estarán en aptitud para ejecutar el acto reclamado. Sin embargo, mientras no se verifique ejecución, el interesado podrá exhibir la garantía, con lo que la medida suspensiva vuelve a surtir efectos.

Dentro de este prudente plazo, entonces, el peticionario del amparo podrá exhibir la garantía del interés fiscal, ya que condicionar la efectividad de la suspensión hasta en tanto se haga tal exhibición, será incumplir la previsión del ordinal 136 de la Ley de la materia, haciendo nugatorio el propósito ahí señalado⁹⁴.

La normatividad señalada retomó las excepciones para eximir el otorgamiento de garantía o reducir su monto, a saber: *a)* si la autoridad administrativa realizó embargo firme, sobre bienes suficientes para asegurar el interés fiscal; *b)* si el monto de los créditos excede la capacidad económica del quejoso; y, *c)* si se trata de tercero distinto al sujeto obligado de manera directa al pago del crédito.

Así, de conformidad con la Ley de Amparo vigente, a diferencia de su antecesora en una determinada etapa, en atención a la admisibilidad de diferentes me-

⁹⁴ Así lo determinó el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Tesis PC.I.A. J/63 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 26, t. IV, enero de 2016, p. 2723, con rubro: "SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. SURTE SUS EFECTOS DESDE QUE SE DICTA EL ACUERDO RELATIVO CUANDO SE IMPUGNA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES, SIN QUE PARA SU EFECTIVIDAD SE REQUIERA LA EXHIBICIÓN DE LA GARANTÍA RESPECTIVA."

dios para la garantía del interés fiscal, en términos de las disposiciones aplicables, es que la regla *solve et repete* no es de aplicación categórica, a no ser que el contribuyente, quejoso en el procedimiento de amparo, utilice el depósito de efectivo para esa finalidad, de ahí que estaría pagando el crédito imputado para conseguir la suspensión del acto reclamado, de no ubicarse en alguno de los casos de salvedad expresamente admitidos para rebajar el monto de la garantía o sustraerse de su otorgamiento.

4. Derecho humano a la tutela judicial efectiva

A. Disposiciones de Derecho nacional

El segundo párrafo del Artículo 17 constitucional reconoce a favor de los gobernados la prerrogativa fundamental de tutela judicial efectiva, que se traduce, primeramente, en la posibilidad de promover la actividad jurisdiccional y, por ende, ser parte dentro de un proceso (acceso a la justicia); y, en segundo lugar, obtener un pronunciamiento (decisión) que dirima los conflictos derivados de las relaciones jurídicas que entablan, cumplidos los requisitos y presupuestos procesales conducentes. Sin embargo, cabe manifestar respecto a las condiciones que franquean este derecho humano, no pueden ser fijadas arbitraria e irrazonadamente por el legislador, sino que deberán tener sustento en los demás principios o derechos consagrados en la propia Ley Fundamental o en fuentes normativas de Derecho Internacional que obliguen al Estado mexicano⁹⁵.

Los principios que rigen el acceso a la jurisdicción, a su vez, son: 1. De justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su

⁹⁵ A partir de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el 10 de junio de 2011, su Artículo 1o., primer párrafo, establece que, en nuestro país, todas las personas disfrutarán de los derechos humanos reconocidos por ella y los tratados internacionales de los que sea parte. En atención a lo dispuesto por el Artículo 76, fracción I, y 89, fracción X, ambos de la Constitución Política Mexicana, en correlación con los preceptos 2o., 3o., 4o. y 5o., de la Ley sobre la Celebración de Tratados, el procedimiento para que un instrumento de corte internacional se constituya en Derecho Positivo nacional requiere, *grosso modo*: negociación; firma por el Presidente de la República o funcionario autorizado; aprobación por el Senado; adhesión y aceptación mediante ratificación, intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito del instrumento de ratificación; publicación en el Diario Oficial de la Federación y entrada en vigor. *Cfr.* Rojas Caballero, Ariel Alberto, *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2012, pp. 27 y 28, nota 23.

impartición de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto establezcan las leyes; 2. De justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos cuyo estudio sea necesario, y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. De justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho, y sin favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y, 4. De justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público⁹⁶.

Dentro del principio de justicia completa se encuentra incardinado el derecho a que las sentencias dictadas se ejecuten plena y cabalmente, ya que de otra manera no es posible entender que exista completitud en el fallo pronunciado si no se ejecuta y materializa en los hechos⁹⁷.

Ahora bien, cuando el acto impugnado provenga de autoridad, implique la privación de la libertad, propiedad, posesiones o derechos, la tutela judicial se traduce también en el otorgamiento de la posibilidad de defensa para el afectado, a través de un recurso efectivo, sencillo y rápido, sustanciado conforme a las reglas del debido proceso legal, a fin de que los órganos jurisdiccionales salvaguarden las prerrogativas fundamentales del solicitante⁹⁸.

⁹⁶ Lo anterior fue definido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia contenida en la Tesis 2a./J. 192/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007, p. 209, de rubro: "ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN LA GARANTÍA INDIVIDUAL RELATIVA, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES".

⁹⁷ A esto se refiere la última parte de la Tesis 2a. XXI/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 65, t. I, abril de 2019, p. 1343: "DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA COMPLETA RESPECTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS".

⁹⁸ Como se infiere de la Tesis II.8o.(I Región) 1 K (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XIII, t. 4, octubre de 2012, p. 2864: "TUTELA

De lo expuesto se concluye que la pervivencia de la regla *solve et repete*, en la modalidad de la garantía del interés fiscal por medio de depósito en efectivo, condicionante no de la instancia de impugnación, sino de la suspensión en la ejecución del acto controvertido, es incompatible con la tutela judicial efectiva.

Lo anterior es así ya que, durante el tiempo de substanciación del medio de defensa, de no obtenerse la suspensión del acto impugnado, conlleva el riesgo que cuando se dicte la decisión de fondo ya no sea ejecutable ni eficaz, al producirse daños irreparables en la esfera jurídica del contribuyente, incluso con riesgo a su propia subsistencia. Efectivamente, hoy en día se admite la convicción de que tan importante es que los procesos jurisdiccionales diriman los conflictos mediante el pronunciamiento de una resolución de fondo, pero, además, que se conserven las cuestiones en litigio hasta en tanto esta se produzca, lo cual no sucede si el otorgamiento de las medidas cautelares, tendentes a esa finalidad, son sujetas a condiciones tan exorbitantes y desmedidas como el pago previo y completo del adeudo que se exige del contribuyente.

Esto es así ya que la tendencia actual de los diferentes medios de defensa, a entablarse en contra del acto administrativo determinante de un crédito fiscal, como fue expuesto en su oportunidad, revelan la flexibilización en la concesión de una providencia de suspensión, a grado tal que puede llegar a no precisar o dispensar la exhibición de garantía alguna. Sin embargo, aún se advierte la exigencia de un medio de aseguramiento extremo, como el depósito en efectivo de la cantidad debida, que ya no tiene cabida en el entorno actual de los derechos humanos.

También, el caso en estudio constituye un atentado contra la existencia de un recurso efectivo, sencillo y rápido, consecuencia del derecho humano de trato, que si bien su tramitación está sujeta a las formalidades procedimentales que libremente puede establecer el legislador, no menos cierto es que tales requisitos no pueden transgredir otros principios o derechos fundamentales de fuente constitucional o convencional, como la efectividad, completitud y sencillez en la impartición de justicia.

JUDICIAL EFECTIVA. EL ACCESO A UN RECURSO EFECTIVO, SENCILLO Y RÁPIDO, ES CONSECUENCIA DE ESE DERECHO FUNDAMENTAL”.

B. Disposiciones de Derecho Internacional

A lo largo del presente trabajo hemos sostenido que no es legítima la permanencia de la regla *solve et repete* bajo su perspectiva estudiada, en función también de los tratados internacionales suscritos por México y debidamente aprobados, por violentar derechos humanos consignados en los mismos, como se pasa a demostrar a continuación.

a. Declaración Universal de los Derechos Humanos

Considerado como el documento que consigna el respeto universal y efectivo hacia los derechos y libertades fundamentales del ser humano, fue elaborado en menos de dos años, contados a partir del examen del proyecto presentado dentro del primer periodo de sesiones de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en 1946. La Asamblea lo turnó a la Comisión de Derechos Humanos, la cual elaboró una versión definitiva, puesta a consideración de todos los Estados miembros para que formularan sus observaciones y comentarios, a la cual se le conoce con el nombre de “Borrador de Ginebra”. Más de 50 naciones participaron en su redacción final, la que después de ser propuesta a la Asamblea General, ésta la aprobó mediante resolución número 217-A (III), de 10 de diciembre de 1948⁹⁹.

La declaración de referencia no debe ser vista como el instrumento que crea los derechos que le dan nombre, sino como el que los reconoce y proclama en el ámbito internacional¹⁰⁰. Es un acto de una organización internacional mediante el cual establece, para sí misma, un comportamiento a observarse en lo futuro; afirma el valor de ciertos principios, reconoce la existencia de una situación particular, o aprueba o desaprueba una acción ya realizada.

Desde el punto de vista jurídico, una declaración tiene el alcance mayor a una recomendación cualquiera, proveniente de alguna entidad supranacional, puesto que, en atención a la propia práctica de las Naciones Unidas, es un instrumento

⁹⁹ Para más información histórica de este evento, véase el documento electrónico denominado: *Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos*, en <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>.

¹⁰⁰ Es oportuno anotar que no fue el primer documento en aludir a tan importante tema, pues es bien sabido que años antes, en 1945, la Carta de las Naciones Unidas manifestaba la importancia de los derechos humanos e inició un proceso tendente a su análisis e incorporación a un texto más cercano y de orden jurídico.

formal y solemne que solamente es utilizado cuando se pretende conseguir su acatamiento por el mayor número de países miembros, debido a la formulación de principios con una importancia y valor duraderos¹⁰¹.

El documento puntualizado reconoció el derecho de las personas, a fin de tener a su alcance un medio de defensa que interponer en contra de actos que vulneren las prerrogativas integrantes de su esfera jurídica, contenidas en las leyes fundamentales y en la legislación que de estas emanen, y también, que el mismo sea eficaz para tal finalidad, en los siguientes términos: "Artículo 8. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley"

La alusión a los tribunales competentes deberá ser entendida a cualquier órgano que, al interior del Estado de que se trate, realice funciones materialmente jurisdiccionales, con independencia de su adscripción formal a alguna estructura orgánica de autoridades.

Por su parte, el derecho incondicionado, relativo al acceso a la jurisdicción, quedó consignado de la siguiente manera: "Artículo 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal"

Si bien, como es de apreciarse de la transcripción que antecede, el texto invocado no refiere expresamente a la materia fiscal, sin embargo su previsión está implícita, habida cuenta que está formulando el distingo entre las causas penales, y la fijación de derechos y obligaciones en general, dentro de las cuales indubitablemente estarían ubicadas las contiendas tributarias, por oposición a la cuestión represiva, sean ventiladas ante las propias autoridades del ramo administrativo, las instancias contencioso administrativo o las judiciales¹⁰².

¹⁰¹ Toro Huerta, Mauricio Iván del, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: Un texto multidimensional*, México, 2012, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, pp. 58 y 59, en <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf>.

¹⁰² Los caracteres o notas distintivas de los conceptos: recurso efectivo y derecho a la jurisdicción, serán explicados con mayor profundidad más adelante, por el momento basta con tener presente su enunciación con motivo de la norma convencional a examen.

De lo mencionado, queda manifiesto que la regla *solve et repete*, no satisface los extremos señalados por los preceptos reproducidos, puesto que el establecimiento del pago previo, como condición para suspender el cobro de un adeudo tributario fincado a un particular, resta eficacia a cualquier medio de defensa, sin mencionar que realiza una injustificada diferenciación entre quienes cuentan con los recursos económicos suficientes e inmediatos para solventar un adeudo de esta naturaleza, y entre quienes no, negándoles apriorísticamente su derecho a la tutela jurisdiccional, en razón de que ya no se les concede, en idénticas circunstancias, su posibilidad de discutir frente a las instancias competentes, la procedencia o no del crédito fiscal que se les reclama

*b. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*¹⁰³

Surgida de la Novena Conferencia Internacional Americana, también dio origen a la Organización de Estados Americanos (OEA), siendo proclamada el 2 de mayo de 1948, esto es, siete meses antes de la expedición de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Su importancia radica en que cronológicamente es el primer instrumento internacional relativo a la protección de los derechos humanos, compuesta por 38 Artículos que enlistan 27 derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, así como una decena de deberes.

A diferencia del documento que cronológicamente le siguió y del que ya se dio debida cuenta en el inciso inmediato anterior, el derecho a la jurisdicción, así como el concerniente a la existencia de procesos de defensa, legales e idóneos, para ampararse en contra de ataques y vulneraciones a los derechos humanos reconocidos constitucionalmente, están consolidados en un solo Artículo, el cual se reproduce textualmente a continuación: "Artículo XVIII. Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo, debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la

¹⁰³ Conviene externar que, no obstante, se ha puesto en duda su obligatoriedad al no tratarse de un tratado internacional en la materia, está incluida en el presente trabajo por sustentar la creación de un sistema regional propio de los países del continente americano con la finalidad expresa de salvaguardar los derechos fundamentales, amén de ser el antecedente de la norma convencional que se analizará inmediatamente después, de notoria relevancia para los propósitos de investigación aquí fijados

autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”.

A efecto de no redundar en comentarios que ya fueron manifestados con antelación, respecto al derecho a la tutela jurisdiccional y existencia de un recurso legal efectivo, cuando se habló acerca de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, por resultar aplicables sustancialmente a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, tratándose de la institución *solve et repete*, enseguida se tratará la norma convencional que le sucedió.

c. Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)¹⁰⁴

En relación con este ordenamiento, dos Artículos revisten especial interés para el tema abordado: el ordinal 8, punto 1; y el 25, puntos 1 y 2, que literalmente preceptúan:

Artículo 8. Garantías Judiciales

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

Artículo 25. Protección Judicial

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales

¹⁰⁴ Aprobada por la Organización de Estados Americanos (OEA) el 22 de noviembre de 1969, con entrada en vigor en 1979. México ratificó el ordenamiento de mérito el 24 de marzo de 1981, sin embargo, el depósito de su ratificación no fue realizado sino hasta el 9 de diciembre de 1998. Saltalamacchia Ziccardi, Natalia, y Covarrubias Velasco, Ana, “La dimensión internacional de la reforma de derechos humanos: Antecedentes históricos”; en Carbonell, Miguel, y Salazar, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, 2ª. ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2012, p. 10.

El texto completo del Pacto de San José puede consultarse en: <https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

Del primer Artículo transcrito, cuyo epígrafe refiere a las garantías del orden jurisdiccional y de acuerdo con su mismo sentido textual, no pueden desprenderse restricciones y/o limitantes al derecho a la jurisdicción, ni siquiera en el contexto de los tributos. En efecto, la línea de interpretación sostenida adquiere mayor sentido si se toman en consideración las locuciones empleadas por el numeral 8.1 de la Convención, al señalar que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, por un juez o tribunal competente... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal .

Por el contrario, únicamente dispone condiciones para su desarrollo, las cuales permitan el cumplimiento de su innata finalidad, como son

- a) Su deducción ante una instancia independiente en el dictado de sus resoluciones, sin injerencia de otro poder estatal, así como imparcial, esto es, sin ánimos de favoritismos o animadversión a favor o en contra de alguna de las partes contendientes y en menoscabo de la otra;
- b) El órgano de conocimiento de la disputa penal, civil, laboral, fiscal o cualquier otra, debe haberse establecido con anterioridad al nacimiento de la controversia, no a propósito de ella, y no encontrar su extinción, una vez resuelta la misma.

El Artículo 25, incisos 1 y 2, consagran lo que doctrinariamente es conocido como “*derecho humano a un recurso judicial efectivo*”, mismo que se traduce en la necesidad de que en todo régimen jurídico existan instrumentos o medios procesales efectivos, de fácil tramitación y pronta resolución. Su efectividad estriba en que no solamente estén previstos formalmente en la Constitución de los Estados firmantes de dicho documento o en su ley interna, sino que además sean idóneos para combatir violaciones a derechos fundamentales y provean lo necesario a fin de enmendarlas. En esa tesitura, los entes estatales asumen compromisos específicos, a saber

- a) Garantizar que sea una autoridad al interior del propio Estado quien esté encargada de la solución del medio de impugnación o recurso interpuesto, *lato sensu*;
- b) Procurar las condiciones que permitan el desarrollo del medio de defensa, a través de sus distintas etapas procedimentales hasta el dictado de la resolución que le ponga fin
- c) Asegurar el puntual cumplimiento de lo que se resuelva en el recurso, cuando haya sido declarado procedente y fundado.

Con base a lo expuesto, la previsión de la regla *solve et repete*, o de pago previo de una contribución para otorgar la suspensión a propósito de la promoción y resolución de un recurso o medio de defensa, a deducirse en contra de la determinación administrativa que le dio nacimiento, indiscutiblemente lo torna carente de efectividad, al no estar asegurado el cumplimiento de la decisión que lo declaró procedente, en franca vulneración a los mandatos de la norma supranacional a estudio; aunado a que contingentemente hace nugatoria cualquier posibilidad de reparación a la prerrogativa desconocida, pues no habrá posibilidad alguna de revisar las actuaciones de la autoridad a efecto de determinar si están o no ajustadas al marco jurídico aplicable, si estas se ejecutan irremediabilmente por no decretarse las medidas conducentes a la conservación de los derechos discutidos, vía la institución en comento.

No es óbice a lo anterior, en atención a la teoría general del proceso y a los diversos derechos procesales que de ella dimanar, los medios establecidos para la protección de los derechos de las personas exijan ciertos presupuestos o requisitos de admisibilidad, lo que en sí mismo no vulneraría la prerrogativa fundamental de trato; sin embargo, aquellos no pueden llevarse a un extremo tal que pongan en duda fundada la imparcialidad del órgano resolutor, los convierta en ilusorios, dilaten el pronunciamiento de la resolución, denieguen la justicia, o bien, lo que es sumamente significati o para la especie, impidan que el afectado tenga acceso efectivo a ellos¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Robustecen estos asertos, las siguientes tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visibles en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XV, t. I, diciembre de 2012, páginas 525 y 526, respectivamente: 1a.CCLXXV/2012, de rubro: "DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTI-

En adición a lo señalado, la figura del *solve et repete* no puede sostenerse en función del compromiso derivado del Artículo 2o. de la Convención Americana de los Derechos Humanos, por virtud del cual los Estados firmantes –incluido el nuestro– asumen el deber de adoptar todas las medidas necesarias que concedan efectividad a los derechos y libertades a que se contrae la misma, entre las que se incluyen, también, las modificaciones a su orden jurídico interno con esa finalidad

De esta guisa puede desprenderse que, mediante el control concentrado o difuso de convencionalidad, podrá invalidarse con efectos generales o desaplicarse para un caso concreto, cualquier disposición normativa que eventualmente previniera el instituto en comento. Más aún, tratándose de condenas derivadas de procesos substanciados ante instancias internacionales a quienes el Estado mexicano reconozca jurisdicción –como la Corte Interamericana de Derechos Humanos–¹⁰⁶, debido al Artículo mencionado del Pacto de San José existirá la obligación de realizar la correlativa modificación legislativa a efecto de derogar el precepto legal que contuviera su establecimiento¹⁰⁷.

VO. EL HECHO DE QUE EN EL ORDEN JURÍDICO INTERNO SE PREVEAN REQUISITOS FORMALES O PRESUPUESTOS NECESARIOS PARA QUE LAS AUTORIDADES DE AMPARO ANALICEN EL FONDO DE LOS ARGUMENTOS PROPUESTOS POR LAS PARTES, NO CONSTITUYE, EN SÍ MISMO, UNA VIOLACIÓN DE AQUÉL.”; y 1a.CCLXXVII/2012, de rubro: “DERECHO HUMANO A UN RECURSO JUDICIAL EFECTIVO. NO PUEDEN CONSIDERARSE EFECTIVOS LOS RECURSOS QUE, POR LAS CONDICIONES GENERALES DEL PAÍS O POR LAS CIRCUNSTANCIAS PARTICULARES DE UN CASO CONCRETO, RESULTEN ILUSORIOS”

¹⁰⁶ México formuló la declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa del citado órgano jurisdiccional supranacional, con fecha 16 de diciembre de 1998.

¹⁰⁷ El texto del Artículo 2o. de la Convención Americana de los Derechos Humanos es el siguiente: “Artículo 2o. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno. Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1o. no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades”

VI. CONCLUSIONES

PRIMERA. La regla *solve et repete* fue concebida como un instrumento tendiente a garantizar la regular percepción de los tributos a cargo de los particulares, aun y cuando fuera impugnada la procedencia de su cobro.

SEGUNDA. Su creación tuvo en consideración prácticas viciosas de los afectados quienes, a efecto de eludir el pago inmediato de los adeudos que les eran imputados, interponían medios de defensa que se dilataban en su resolución, poniendo en riesgo las finanzas públicas y la prestación de los servicios de interés general.

TERCERA. Si bien es cierto, en el orden internacional, el instituto glosado está prácticamente en desuso, todavía persisten casos que lo mantienen como disposición jurídica positiva.

CUARTA. Con la finalidad de conciliar el legítimo derecho a la defensa de los particulares, con el interés fiscal de las autoridades hacendarias, en tratándose de las contiendas en materia fiscal, se implementó en sustitución del pago previo de los créditos tributarios, un sistema de garantías a través del cual el Estado asegura su cobro, mismo que corresponde, en términos generales, a cualquier instrumento garante del cumplimiento de obligaciones personales y reales.

QUINTA. En la legislación mexicana, el *solve et repete* no ha sido una figura de gran arraigo, sin embargo, fue posible detectar situaciones concretas a través de las cuales ha estado vigente, como en el abrogado Código Financiero para el Distrito Federal; y, de forma sutil, en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa y la anterior Ley de Amparo, concretamente en la garantía del interés fiscal mediante el depósito en efectivo del crédito fiscal impu ado a un contribuyente.

SEXTA. El depósito que se erige en garantía de los créditos fiscales equivale al pago de estos, toda vez que tiene el carácter de consignación en pago, aunque sus efectos liberatorios están sometidos a condición resolutoria, los que se verific - rán hasta el sentido que finalmente se adopte en la resolución dictada con motivo de su impugnación, al declarar definiti amente procedente o improcedente el adeudo fiscal dubi ado.

SÉPTIMA. El pago previo que significa el depósito en efectivo del crédito fiscal actualiza la figura *solve et repete*, no como presupuesto para la admisión de

un medio de defensa enderezado en contra del acto administrativo que lo determina, sino como condición para otorgar la suspensión en la ejecución de este. En efecto, “el pago para después repetir” se da como presupuesto del otorgamiento de la medida cautelar dentro de un proceso, por cuya virtud se pretenda evitar la consumación de los efectos del acto controvertido que, de no obtenerse, conlleva el contingente daño irremediable que pudiera ocasionar la dilación en el dictado de la resolución definitiva principal.

OCTAVA. La necesidad en cuanto a la percepción regular e ininterrumpida de las contribuciones y de los créditos fiscales en general por parte del Estado, llevó a considerar como único medio de garantizar el interés fiscal al depósito en efectivo del importe adeudado, dentro de los distintos medios de defensa encauzados para lograr su impugnación, sobre todo en el juicio contencioso administrativo y en el de amparo; lo cual se tradujo en una observancia tajante y categórica de la regla *solve et repete* en esos ámbitos puesto que, para obtener la suspensión era menester pagar el crédito fiscal sin importar que todavía estuviera *subjúdice*.

NOVENA. Las orientaciones actuales de los medios de defensa en contra de los créditos fiscales están dirigidas al no otorgamiento de garantía alguna hasta su resolución, como acontece en los recursos administrativos o en los procedimientos de solución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación; o bien, a la admisibilidad de cualquier forma de garantía, la disminución considerable de su importe o dispensa, como en el procedimiento contencioso administrativo federal y el juicio de amparo, empero, la verdad es que mientras persista el depósito en efectivo con el carácter aquí examinado, como una vertiente de la aplicación de la regla *solve et repete*, ello atenta contra la garantía de tutela judicial efectiva, contemplada en el Artículo 17 de nuestra Constitución y de los compromisos internacionales suscritos por México en materia de derechos humanos.

DÉCIMA. Los regímenes jurídicos universal y regional de los derechos humanos ha sido constante en preceptuar que el derecho a la tutela judicial efectiva no debe estar condicionado al cumplimiento de condiciones que irreflexivamente impidan su acceso, puesto que de los instrumentos internacionales revisados puede desprenderse su establecimiento en términos lisos y llanos. En complemento a la prerrogativa de tutela jurisdiccional, se agrega la relativa a la existencia de me-

dios de defensa efectivos, sin exagerados formalismos en su substanciación y de rápida resolución.

DÉCIMA PRIMERA. Los presupuestos procesales a que estén sujetos los procesos jurisdiccionales contravendrán los derechos fundamentales de mérito siempre que trastoquen la imparcialidad del órgano resolutor, denieguen la impartición de la justicia u obstaculicen el acceso a ella.

DÉCIMA SEGUNDA. El sistema de protección de los derechos humanos en México reconoce tanto los que estén consignados por la propia Constitución, como en instrumentos internacionales, y pueden ser protegidos mediante un control concentrado o difuso, en este último supuesto, realizado por parte de cualquier autoridad con funciones jurisdiccionales.

DÉCIMA TERCERA. Cualquier persistencia legal acerca el instituto *solve et repete*, en cualquier ordenamiento fiscal mexicano, sea federal o estatal, resulta atentatorio de los derechos humanos de fuente supranacional, por lo que con fundamento en un control difuso de convencionalidad, los juzgadores del país válidamente estarían en posibilidad de desaplicar la norma a los casos controvertidos sujetos a su potestad decisoria, sin perjuicio de su deducción en un control concentrado, vía juicio de amparo interpuesto por los particulares afectados, o bien, ante instancias internacionales a quienes se les reconozca jurisdicción.

DÉCIMA CUARTA. Derivado de los compromisos asumidos por México, en virtud de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, existe obligación, en el supuesto de que el orden jurídico interno prevea alguna disposición que violente cualquiera de los derechos reconocidos por ella, de realizar las modificaciones legislativas pertinentes, a fin de no mantener vigentes las normas involucradas; siendo así que la regla *solve et repete* aquí expuesta, no puede sostenerse tampoco a la luz de la normatividad internacional señalada.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- BENCOMO FARIÑAS, Yaneisi, "Solve et repete vs. Tutela judicial en Cuba: Tema pendiente en el Derecho Procesal Constitucional", *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, número 28, enero-junio de 2013, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/issue/view/241>.
- COSSÍO DÍAZ, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Tirant lo Blanch, 2017, t. I.
- Diccionario de la Lengua Española*, 23ª. ed., Madrid, Real Academia Española, 2014, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk>.
- Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, César A., *Derecho Tributario*, México, Thomson Reuters, 2017, t. I: Teoría general y procedimientos.
- GARZA FRANCISCO, Sergio de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008.
- GARZÓN JIMENEZ, Roberto, "Obligaciones condicionales" en Adame López, Ángel Gilberto (coord.), *Homenaje al Doctor Jorge Alfredo Domínguez Martínez por el Colegio de Profesores de Derecho Civil, Facultad de Derecho-UNAM*, México, UNAM, 2016.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, 9ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2004.
- Historia de la Redacción de la Declaración Universal de Derechos Humanos*", <https://www.un.org/es/documents/udhr/history.shtml>.
- JAVIER ROSSO, Fernando, *El solve et repete en el Derecho Tributario Argentino: problemas y soluciones posibles*, <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC051174.pdf>.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014.

- MARTÍN OVIEDO, José Ma., *La decadencia de la regla "solve et repete" y la doctrina del Consejo de Estado*, <http://impuestosdiplo.wikispaces.com/file/view/Solve+et+repete.pdf>.
- MARTÍNEZ GARCÍA, Hugo, *La suspensión del acto reclamado en la nueva Ley de Amparo*, México, Rehtikal, 2015.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael, *Significado actual del principio solve et repete*, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115727.pdf>.
- ORELLANA WIARCO, Octavio, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de estudio*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2012.
- POSADAS-BELGRANO, G. A., *Derecho Tributario*, Montevideo, Editorial Medina, 1959.
- RAIJMAN, Maximiliano, y SALCEDO, Daniel Esteban, *La vigencia de la regla "solve et repete" y la garantía a la tutela judicial efectiva en el marco constitucional argentino actual*, Córdoba, vol. III, núm. 1, Nueva Serie II, 2012, <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/refade/article/viewFile/5976/6874>.
- ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Los derechos humanos en México. Análisis y comentarios a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011. Bases del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2012.
- SALTALAMACCHIA ZICCARDI, Natalia, y COVARRUBIAS VELASCO, Ana, "La dimensión internacional de la reforma de derechos humanos: Antecedentes históricos"; en CARBONELL, Miguel, y SALAZAR, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos. Un nuevo paradigma*, 2ª. ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2012.
- SÁNCHEZ FLORES, Octavio Guillermo de Jesús, *El contrato de fianza*, México, Porrúa, 2001.
- TORO HUERTA, Mauricio Iván del, *La Declaración Universal de los Derechos Humanos: Un texto multidimensional*, México, 2012, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, Fascículo 2, en: <http://www.equidad.scjn.gob.mx/IMG/pdf/declaracionUniversalDH.pdf>.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Comentarios al Código Fiscal de la Federación*, México, Novum, 2016.

VILLASEÑOR GOYZUETA, Claudia Alejandra, *Proporcionalidad y límites de los derechos fundamentales. Teoría general y su reflejo en la jurisprudencia mexicana*, México, Escuela Libre de Derecho-Porrúa-Universidad Complutense, 2011.

VILLEGAS B., Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1979.

2. Normatividad

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica).

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2019.

3. Sitios de Internet

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

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

<https://www.scjn.gob.mx/>.

LIBERTAD DE EXPRESIÓN EN EL CONTEXTO DEL DEBATE POLÍTICO

Cintia CAMPOS GARMENDIA¹

RESUMEN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos garantiza la libertad de expresión, que es una de las condiciones esenciales de todo régimen democrático, es decir, si el Estado no garantiza este derecho, no puede decirse que hay democracia, así es la responsabilidad de las autoridades electorales, administrativas y jurisdiccionales, en garantizar su libre ejercicio. Permite la creación de la opinión pública, y de este modo, hacer visibles los actos del gobierno, alimentar las campañas partidistas, confrontar las ideas de los candidatos, ejercer la crítica contra los funcionarios de gobierno, permite que posturas minoritarias eventualmente puedan convertirse en mayoritarias, llevando al terreno partidista, la alternancia en el gobierno.

PALABRAS CLAVE

Libertad de expresión. Derechos humanos. Democracia. Medios de comunicación. Gobierno. Elecciones. Autoridad electoral.

ABSTRACT

The Political Constitution of the Mexican United States guarantees freedom of expression, which is one of the essential conditions of any democratic regime, that is, if the State does not guarantee this right, it cannot be said that there is democracy, so it is the responsibility of the electoral, administrative and jurisdictional authorities, in guaranteeing their free exercise.

It allows the creation of public opinion, thus making government actions visible, feeding partisan campaigns, confronting the ideas of the candidates, exercising criticism against government officials, allowing minority positions to eventually become majority, leading to the partisan terrain, the alternation in the government.

KEY WORDS

Freedom of expression. Human rights. Democracy. Media. Government. Elections. Electoral authority.

¹ Maestra en Derecho Procesal Constitucional por la Universidad Panamericana y Licenciada en Derecho por el Tec de Monterrey. Tiene 14 años de trayectoria en el servicio público. Actualmente, se desempeña como Directora de Procedimientos Especiales Sancionatorios del Instituto Nacional Electoral y es integrante del Servicio Profesional Electoral Nacional.

El Artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantiza la libertad de expresión en los siguientes términos: “La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de terceros, provoque algún delito o perturbe el orden público; el derecho a la información será garantizado por el Estado”.

La libertad de expresión es una de las condiciones esenciales de todo régimen democrático, es decir, si el Estado no garantiza este derecho, no puede decirse que hay democracia en ese país, de este tamaño es la responsabilidad de las autoridades electorales, administrativas y jurisdiccionales, en garantizar su libre ejercicio.

En efecto, la libertad de expresión es lo que permite la creación de la opinión pública, permitiendo así, hacer visibles los actos del gobierno, alimentar las campañas partidistas, confrontar las ideas de los candidatos, ejercer la crítica contra los funcionarios de gobierno, permite que posturas minoritarias eventualmente puedan convertirse en mayoritarias, llevando al terreno partidista, la alternancia en el gobierno.

En el caso *Whitney vs. California*², resuelto en 1972 por la Corte Suprema de Estados Unidos, el juez Louis Brandeis emitió un voto particular en defensa de la libertad de expresión democrática que, en la parte que interesa dice:

Quienes ganaron nuestra independencia creían que el propósito último del Estado era dar a los hombres libertad para desarrollar sus facultades, y que en su gobierno las fuerzas deliberativas debían prevalecer sobre las arbitrarias. La libertad para ellos tenía un valor como medio y como fin. Creían que la libertad era el secreto de la felicidad; el coraje, el secreto de la libertad. Creían que la libertad de pensar lo que se quiera y de decir lo que se piensa son medios indispensables para el descubrimiento y la propagación de la verdad política; que sin libertad de expresión y de reunión, el debate sería fútil; que con ellos, el debate normalmente ofrece protección adecuada contra la diseminación de doctrinas perniciosas; que la mayor amenaza a la libertad de un pueblo inerte; que el debate público es un deber político; y que esto debe ser el principio fundamental del gobierno norteamericano. Reconocían los riesgos que corren todas las instituciones humanas. Pero sabían que el orden no se puede garantizar solamente por el temor al castigo cuando ha

² Citado en Carbonell, M., *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2012, pp. 374 a 375.

sido infringido; que es aventurado oponerse al pensamiento, la esperanza y la imaginación; que el temor engendra represión; que la represión engendra odio; que el odio amenaza la estabilidad del gobierno; que el sendero de la seguridad se encuentra en la oportunidad de discutir libremente supuestos agravios y los remedios que se propongan; y que el mejor remedio para un mal consejo es uno bueno. Creyendo como creían en el poder de la razón aplicada por medio del debate público, desecharon el silencio impuesto por la ley, que es la peor forma en que la fuerza se vuelve un argumento...

El temor de daño grave no basta por sí solo para justificar la supresión de la libertad de expresión y de reunión. Los hombres temían a las brujas y quemaban mujeres. La función de la expresión es liberar al hombre de los grilletes del miedo irracional...

Quienes ganaron nuestra independencia con una revolución no eran cobardes. No temían los cambios políticos. No exaltaron el orden a expensas de la libertad. Para esos hombres valerosos, confiados en sí mismos y en poder de la razón aplicada libremente y sin miedo a través del gobierno popular, ningún peligro que emane de la expresión puede considerarse claro y presente, a menos que la incidencia del mal que se teme sea tan inminente que pudiera materializarse antes de que hubiera ocasión de debatirlo a fondo. Si hubiera tiempo para exponer al debate las falsedades y falacias, para evitar el mal a través de la educación, el medio que tendría que aplicarse no es el del silencio sino el de mayo expresión. Esa ha de ser la regla, si la autoridad ha de conciliarse con la libertad. Ese es, en mi opinión, el mandato de la Constitución.

En el marco de una campaña electoral, la libertad de pensamiento y de expresión en sus dos dimensiones, constituye un bastión fundamental para el debate durante el proceso electoral, debido a que se transforma en una herramienta esencial, como ya se dijo, para la formación de la opinión pública de los electores, fortalece la contienda pública entre los distintos candidatos y partidos que participan en los comicios, y se transforma en un auténtico instrumento de análisis de las plataformas políticas planteadas por los distintos candidatos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha determinado que, el debate democrático implica que se permita la circulación libre de ideas e información respecto de los candidatos y sus partidos políticos por parte de los medios de comunicación, de los propios candidatos y de cualquier persona que desee expresar su opinión o brindar información.

En ese sentido, como regla general, las expresiones que emitimos, cualquiera que sea su contenido y por cualquier medio, están protegidas, sin embargo, no todas las expresiones pueden tener el mismo y, por lo tanto, gozar de la misma protección para tal efecto; la propia Constitución establece ciertos límites, que son:

- Que perturbe el orden público; por ejemplo, un locutor de radio de un programa noticioso informa sobre un ataque de fuerzas armadas en el país, a modo de experimento social, sin que dicha información sea cierta. Esta acción provocará caos y, muy probablemente, ponga en riesgo la integridad física de varias personas, por lo que dichas expresiones no pueden estar protegidas por la libre expresión;
- Que pongan en riesgo la seguridad pública; por ejemplo, crear un canal de YouTube con tutoriales de cómo hacer una bomba o cualquier otro artefacto explosivo, con ingredientes que tienes en casa. Lo anterior, toda vez que, dicha conducta provoca efectos dañinos hacia otros bienes jurídicos protegidos, como es la vida;
- Que vaya en contra de la moral; respecto a este concepto tan vago, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que: “Dado el carácter variable de la noción de buenas costumbres y de moral públicas, según sea el ambiente o grado de cultura de una comunidad determinada, cuáles actos pudieran ser considerados como impúdicos, obscenos o contrarios al pudor público.” A falta de un concepto exacto y de reglas fijas en la materia de moralidad pública, tiene el juez la obligación de interpretar lo que el común de la gente entiende por obsceno u ofensivo al pudor, sin recurrir a procedimientos de comprobación, que solo son propios para resolver cuestiones puramente técnicas³;
- Que atente contra derechos de terceros; es decir, la libertad de expresión no suprime los derechos regularmente conocidos como “la otra cara”, por lo tanto, derecho a la honra, a la dignidad, al prestigio, a la buena fama, y al concepto público. Todo esto, analizado desde la perspectiva del pluralismo democrático, tratando de proveer un complejo y delicado equilibrio, de ahí que la legislación nacional e internacional prevén a la calumnia como un exceso a la libertad de expresión y por tanto debe ser sancionada.

³ *Seminario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LVI, p.133.*

Al respecto, la Suprema Corte de Estados Unidos de América, en 1919, al resolver el caso *Schenck vs. Estados Unidos*, derivado de que Charles Schenck, miembro del Partido Socialista, distribuyó miles de panfletos en contra de las guerras en la ciudad de Filadelfia. Éstos decían que el reclutamiento por parte de las fuerzas armadas era un crimen y exhortaban a la gente a abolir el Acta del Servicio Selectivo. Por lo tanto, fue condenado por violar el Acta sobre Espionaje de 1917 a prisión, él apeló su condena, argumentando que dichos panfletos estaban protegidos por la Primera Enmienda (libertad de expresión).

En el caso, el Juez Oliver Wendell Holmes determinó que en tiempos normales el reclamo de Schenck sobre los derechos de la Primera Enmienda podría ser válido, pero el carácter de cada acto depende de las circunstancias en que se realiza, es decir, Schenck distribuyó los panfletos en tiempo de guerra, cuando muchas cosas se pueden decir en tiempos de paz, cobran una relevancia distinta en tiempos de guerra, es decir, la “pasión” que Schenck transmitió a la gente para que se opusiera al reclutamiento, era igual a que “una persona gritara falsamente fuego en un teatro y causara pánico”, concluyendo que obviamente la Primera Enmienda no protegía tal comportamiento.

En ese sentido, el Juez Holmes ofreció una guía para juzgar cuándo la expresión esté protegida por la Primera Enmienda; *la pregunta, en cualquier caso, es si las palabras usadas son de tal naturaleza como para crear un peligro claro y presente que provocará males que el Estado tiene derecho a prevenir y, por tanto, no estarían protegidas por la libertad de expresión.*

Al respecto, las consideraciones relativas al margen de apertura de un debate amplio respecto de asuntos de interés público no significan que el honor de las personas públicas no deba ser jurídicamente protegido, sino que éste debe serlo de manera acorde con los principios del pluralismo democrático. Asimismo, la protección de la reputación de particulares, que se encuentren inmiscuidos en actividades de interés público, también debe realizarse de conformidad con los principios de pluralismo democrático⁴, por ello, es legítimo que quien se sienta afectado en su honor recurra a los mecanismos jurisdiccionales que el Estado disponga para su protección.

⁴ El Artículo 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece que toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad, por lo que este derecho implica un límite a la expresión, ataques o injerencias de los particulares y del Estado.

Desde ese punto de vista, la Corte Suprema de Estados Unidos de Norteamérica desarrolló el concepto de la “real malicia” para determinar si una expresión podía estar o no amparada bajo la libertad de expresión; al resolver el caso *NY Times vs. Sullivan* en 1960, donde el Juez Brennan concluyó que *las garantías constitucionales requieren una regla federal que impida a un funcionario público ser indemnizado por razón de una manifestación inexacta y difamatoria relacionada con su conducta oficial a menos que se pruebe fue hecha con real malicia, es decir, con conocimiento de que era falsa o con una temeraria despreocupación acerca de su verdad o falsedad.*

Estas restricciones no pueden ser conocidas *a priori* por la autoridad, en otras palabras, previo a que las expresiones sean emitidas por su emisor, de lo contrario, constituye censura previa misma que se encuentra prohibida constitucional y convencionalmente, por lo que deberán ser objeto de responsabilidad ulterior.

Sobre el particular, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho, tanto en la Opinión Consultiva 5/85, como en el caso “*La última tentación de Cristo vs. Chile*”, que el Artículo 13-4 de la Convención Americana de Derechos Humanos establece una excepción a la censura previa, ya que la permite tratándose de los espectáculos públicos, pero únicamente con el fin de regular el acceso a ellos, para la protección moral de la infancia y la adolescencia. En todos los demás, cualquier medida preventiva implica el menoscabo a la libertad de pensamiento y de expresión.

El caso interesante, instruido por el Instituto Nacional Electoral y resuelto por la Sala Regional Especializada del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, fue el expediente UT/SCG/PE/MAGM/CG/81/PEF/125/2015, derivado de la queja presentada por varios ciudadanos contra particularmente, dos *spots* del partido político Nueva Alianza, donde se denunciaba, en resumen, que el contenido por los promocionales aludidos, no se encontraban dentro de los límites de la libertad de expresión, ya que los modismos “*a huevo*” y “*romper la madre*” utilizados por el instituto político de referencia, son considerados como altisonantes y no se acostumbra y aconseja su uso en los medios de comunicación masivos, así como en la propaganda institucional.

Al respecto, la Comisión de Quejas y Denuncias del Instituto Nacional Electoral, acordó declarar improcedente el dictado de medidas cautelares, por las siguientes consideraciones:

Presunto exceso en el ejercicio de la libertad de expresión al usar lenguaje que pudiera ir en contra de la moral y las buenas costumbres.

Sobre el presente, el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en su jurisprudencia 11/2008, de rubro "LIBERTAD DE EXPRESIÓN E INFORMACIÓN. SU MAXIMIZACIÓN EN EL CONTEXTO DEL DEBATE POLÍTICO", determinó que la libertad de expresión, en lo atinente al debate político, ensancha el margen de tolerancia frente a juicios valorativos, apreciaciones o aseveraciones vertidas en esas confrontaciones, cuando se actualice en el entorno de temas de interés público en una sociedad democrática. Bajo esa premisa, no se considera transgresión a la normativa electoral la manifestación de ideas, expresiones u opiniones que, apreciadas en su contexto, aporten elementos que permitan la formación de una opinión pública libre, la consolidación del sistema de partidos y el fomento de una auténtica cultura democrática, cuando tenga lugar entre los afiliados, militantes partidistas, candidatos o dirigentes y la ciudadanía en general, sin rebasar el derecho a la honra y dignidad.

En este sentido, es importante señalar que el Artículo 7o., párrafo 9, del Reglamento de Radio y Televisión en Materia Electoral, establece que, "La propaganda y mensajes que en el curso de las precampañas y campañas electorales difundan por radio y televisión los partidos políticos y en campaña los/las candidatos/as independientes, se ajustarán a lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 6o.; el 41, base III, apartado C de la Constitución; así como el 25, fracción I, inciso o) de la Ley de Partidos y 247 de la Ley".

De lo anterior, se desprende que los promocionales pautados por los partidos políticos están amparados por la libertad de expresión, debiendo ajustarse a lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo 6o.; el Artículo 41, base III, apartado C de la Constitución; así como el Artículo 25, fracción I, inciso o) de la Ley General de Partidos Políticos y 247 de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales, es decir, abstenerse de atacar la moral, la vida privada o derechos de terceros, provocar algún delito, perturbar el orden público o calumniar a las personas. Por lo que, si bien es cierto que el Artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala como límite a la libertad de expresión "el ataque a la moral" o a las "buenas costumbres", también lo es que estos límites constituyen la excepción a la regla y, como tales, deben interpretarse en forma restrictiva.

Al respecto, el Relator de Naciones Unidas para la Libertad de Expresión ha señalado que las restricciones a la libertad de expresión no deben de aplicarse de modo que fomenten el prejuicio y la intolerancia, sino que deben protegerse las opiniones minoritarias, incluso aquellas que incomoden a las mayorías. Por lo tanto, debe distinguirse entre el fomento a la conducta inmoral, que puede ser un motivo legítimo para la aplicación de restricciones, y la expresión de opiniones disidentes o la ruptura de tabúes.

Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencia de rubro LIBERTAD DE EXPRESIÓN Y DERECHO A LA INFORMACIÓN. FORMA EN QUE LA "MORAL" O "LAS BUENAS COSTUMBRES", PUEDEN CONSTITUIR RESTRICCIONES LEGÍTIMAS A DICHOS DERECHOS FUNDAMENTALES⁵, concluyó que la determinación del concepto de "moral" o "buenas costumbres", como límite a los derechos de libertad de expresión y de información, no puede ser exclusivamente valorativa, ni atender a los criterios de un grupo determinado, sino que debe quedar plenamente justificada sin limitarlos innecesariamente.

De igual suerte, nuestro máximo tribunal constitucional, en tesis jurisprudencial de rubro LIBERTAD DE EXPRESIÓN. LA CALIFICACIÓN DE EXPRESIONES OFENSIVAS O GROSERAS EN LAS NOTAS PERIODÍSTICAS EXCEDE AL ÁMBITO JURÍDICO⁶, consideró que la determinación de si las expresiones utilizadas son ofensivas o groseras en el ejercicio de la libertad de expresión, se adentra en un campo meramente subjetivo, en el que a una persona pueden parecer innecesarias y a otra solamente provocadoras, por lo que la calificación de dichas expresiones excede al ámbito jurídico, concluyendo que su calificación podría traducirse en un límite excesivo y poco claro a la libertad de expresión.

En este sentido, esta autoridad electoral nacional no considera que, sin prejuzgar el fondo del asunto, la expresión "se rompe la madre", contenida en los promocionales materia de estudio pueda ser sujeta a priori, de restricción al ejercicio de la libertad de expresión del instituto político denunciado, pues conlleva a realizar un análisis subjetivo respecto a si su uso en los promocionales resulta ofensivo o grosero, lo que pudiera vulnerar el ejercicio del

⁵ Tesis 1a. L/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, t. I, febrero de 2014, p. 672.

⁶ Tesis 1a. XLIII/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 15, t. II, febrero de 2015, p. 1404.

derecho fundamental en mención, garantizado constitucional y convencionalmente.

Lo anterior es así pues, la libertad de expresión en su vertiente social o política, constituye una pieza central para el adecuado funcionamiento de la democracia representativa, siendo así una institución ligada de manera inescindible al pluralismo político, que es un valor esencial del Estado democrático, por lo que censurar de manera cautelar expresiones coloquiales, porque generan molestia a un grupo de personas determinado, representaría restringir el ejercicio de un derecho constitucionalmente otorgado, sin bases objetivas y plenamente justificadas

En este ejemplo, se advierte cómo la autoridad que está conociendo de un caso específico, donde se alega un exceso a la libertad de expresión por atentar contra la moral, debe estudiar el caso concreto bajo razonamientos objetivos, siendo que en este asunto, se consideró que el uso de expresiones coloquiales dentro de la propaganda político-electoral de los partidos políticos, no era motivo suficiente para restringir su libertad de expresión, situación que fue resuelto por la Sala Regional Especializada de igual modo en su estudio de fondo.

La normatividad electoral, tanto legal como constitucional, prevé una excepción específica al libre ejercicio de la libertad de expresión que es la calumnia, misma que de acuerdo a la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales es la imputación de hechos o delitos falsos con impacto en un proceso electoral.

Al respecto, la Sala Superior del Tribunal Electoral⁷, ha señalado que el concepto de calumnia adoptado en la normatividad electoral no es el de un ilícito concedido en el Derecho Penal, sino que establece una prohibición consistente en que los partidos políticos, en la propaganda política o electoral que difundan, deberán abstenerse de expresiones que calumnien a las personas.

Por su teleología y función, al disponer que en la propaganda política o electoral los partidos políticos no deben emplear expresiones que calumnien a las personas, las normas invocadas establecen una falta administrativa que, desde la Constitución Federal, prevé una limitación a la libertad de expresión la cual, como se ha sostenido, no es un derecho de carácter absoluto sino admite ciertos límites razonables y justificables al convivir con otros derechos.

⁷ En sentencia recaída en el expediente SUP-RAP-482/2011.

En ese sentido, la honra y reputación de las personas son derechos fundamentales que deben respetarse durante el desarrollo de una contienda electoral, lo cual es aplicable, desde luego, a la difusión de la propaganda electoral. Es decir, lo que se prohíbe en la propaganda de los partidos políticos es utilizar un lenguaje innecesario o desproporcionado, relacionado con los derechos a la imagen de los partidos y coaliciones, así como la vida privada de los candidatos y en general de las personas.

Todo lo anterior permite concluir, que, tratándose de la propaganda política y electoral, está prohibido el uso directo e indirecto, así sea en la modalidad de libertad de opinión o información, de expresiones que calumnien a las personas.

La Sala Regional Especializada del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación ha considerado que, uno de los elementos de la calumnia es que la propaganda político o electoral, emplee expresiones que, en sí misma, atribuyen a alguien palabras, actos o intenciones deshonorosas, o le imputen un delito, ya sea por referencia directa o indirecta, sin que tales conductas sean demostradas.

En efecto, para determinar que se tratan de expresiones calumniosas debe existir un vínculo directo entre la expresión y el sujeto señalado, de forma tal que haga evidente la finalidad de injuriar y ofender la opinión o fama de alguien, al ser la única interpretación posible; esto es así pues se debe privilegiar la libertad de expresión dentro del debate político, por lo que no debe quedar duda que las expresiones consideradas como calumniosas, son una imputación de hechos o delitos falsos que atenta contra la buena fama de las personas o partidos políticos.

Ahora bien, tratándose de personas con responsabilidades públicas, su umbral de tolerancia debe ser más amplio a la crítica y expresiones en su contra, en comparación con ciudadanos particulares. Lo anterior, en términos del sistema de protección dual, bajo el estándar de la “real malicia”.

Este criterio ha sido sustentado en el ámbito internacional por parte de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso *Ricardo Canese vs. Paraguay*, dónde sostuvo lo siguiente:

...

95. La Corte considera importante destacar, como en casos anteriores, que el derecho a la libertad de expresión no es un derecho absoluto, sino que puede ser objeto de restricciones, tal como lo señalan el Artículo 13 de la Convención en sus incisos 4 y 5 y el Artículo 30 de la misma. Asimismo, la Convención

Americana, en el inciso 2 del referido Artículo 13 de la Convención, prevé la posibilidad de establecer restricciones a la libertad de expresión, que se manifiestan a través de la aplicación de responsabilidades ulteriores por el ejercicio abusivo de este derecho, las cuales no deben de modo alguno limitar, más allá de lo estrictamente necesario, el alcance pleno de la libertad de expresión y convertirse en un mecanismo directo o indirecto de censura previa.

...

97. El control democrático, por parte de la sociedad a través de la opinión pública, fomenta la transparencia de las actividades estatales y promueve la responsabilidad de los funcionarios sobre su gestión pública, razón por la cual debe existir un mayor margen de tolerancia frente a afirmaciones y apreciaciones vertidas en el curso de los debates políticos o sobre cuestiones de interés público.

98. El Tribunal ha establecido que es lógico y apropiado que las expresiones concernientes a funcionarios públicos o a otras personas que ejercen funciones de una naturaleza pública deben gozar, en los términos del Artículo 13.2 de la Convención, de un margen de apertura a un debate amplio respecto de asuntos de interés público, el cual es esencial para el funcionamiento de un sistema verdaderamente democrático. Este mismo criterio se aplica respecto de las opiniones o declaraciones de interés público que se viertan en relación con una persona que se postula como candidato a la Presidencia de la República, la cual se somete voluntariamente al escrutinio público, así como respecto de asuntos de interés público en los cuales la sociedad tiene un legítimo interés de mantenerse informada, de conocer lo que incide sobre el funcionamiento del Estado, afecta intereses o derechos generales, o le acarrea consecuencias importantes...

En la misma línea, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que las personas que realicen funciones públicas o estén involucradas en temas de relevancia pública están sometidas a un mayor escrutinio de la sociedad en su honor o privacidad, mientras realicen funciones de esa índole. Esto no significa, según nuestro máximo Tribunal, que a las personas con proyección pública se les prive de sus derechos de honor, sino simplemente que el nivel de intromisión admisible será mayor, aunque dichas intromisiones deben estar relacionadas con aquellos asuntos que sean de relevancia pública de acuerdo con la actividad desarrollada, tal como lo refirió la Sala Superior del Tribunal Electoral.

No debe perderse de vista que, la ampliación del margen de tolerancia de las personas con proyección pública debe entenderse únicamente en el marco de la actividad que desarrollan. Esto significa que las personas con proyección pública deben admitir una disminución en la protección a su vida privada, siempre y cuando la información difundida tenga alguna vinculación con las circunstancias que les da proyección pública, o ellos la hayan voluntariamente difundido.

Esto es, si la información difundida no versa sobre la actividad desarrollada por la persona en sus negocios o en sus actividades profesionales, ni tiene vinculación alguna con dichos aspectos, no es posible justificar un interés público en la misma. Lo anterior, en términos de lo sostenido por nuestro más alto Tribunal en la tesis de rubro: “LIBERTAD DE EXPRESIÓN Y DERECHO A LA INFORMACIÓN. LA INFORMACIÓN DIFUNDIDA DEBE ESTAR VINCULADA CON LA CIRCUNSTANCIA QUE LE DA A UNA PERSONA PROYECCIÓN PÚBLICA, PARA PODER SER CONSIDERADA COMO TAL”

No se debe soslayar que las expresiones usadas en los invocados Artículos 6o., párrafo primero, y 7o. párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para establecer las restricciones, deberes o limitaciones al derecho a la libertad de expresión, constituyen preceptos y conceptos jurídicos que requieren ser interpretados, tanto para su reglamentación, como para resolver los litigios que con motivo de su ejercicio surjan en la realidad social; ante ello, resulta necesario que, en su caso, el órgano competente realice un examen sumamente cuidadoso de los derechos fundamentales, en ejercicio con los bienes constitucionalmente protegidos y los valores que confluyen concretamente, a fin de impedir tanto la limitación injustificada y arbitraria del derecho a la libertad de expresión, como el ejercicio abusivo e incluso ilícito de tal derecho.

En este orden de ideas, habrá transgresión a la norma aplicable cuando el contenido del mensaje, implique una acusación maliciosa o imputación falsa de un hecho o delito, cuando estas acciones nada aportan al debate democrático.

Debe recordarse que la prohibición de imputar hechos o delitos falsos a una persona durante un proceso electoral, es armónica y consonante con el principio constitucional y convencional de presunción de inocencia que se traduce en un derecho fundamental de toda persona a ser considerada inocente de cualquier

delito o infracción jurídica, mientras no exista una sentencia definitiva en la que se precise lo contrario⁸.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la calumnia debe ser entendida como la imputación de hechos o delitos falsos a sabiendas o teniendo conocimiento de que el hecho que auspicia la calumnia era falso. Esto, porque sólo así resulta constitucionalmente permitido el término calumnia para restringir la libertad de expresión⁹. En ese sentido, estableció que la calumnia, con impacto en un proceso electoral, se compone de los siguientes elementos:

- a) Objetivo: Imputación de hechos falsos.
- b) Subjetivo: A sabiendas que los hechos o delitos que se imputan son falsos.

En el mismo sentido, la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, ha establecido criterios que maximizan el derecho a la libertad de expresión en materia político-electoral¹⁰, no obstante, existen algunas limitaciones a este derecho que se encuentran justificadas. Conforme a la normatividad electoral, el máximo Tribunal en la materia, ha sostenido que la imputación de hechos o delitos falsos por parte de los partidos políticos o los candidatos, no estará protegida por el derecho a la libertad de expresión, siempre que se acredite tener un grave impacto en el proceso electoral y haberse realizado de forma maliciosa (malicia efectiva)¹¹, pues sólo considerando estos elementos en su conjunto se configura el límite constitucionalmente válido a la libertad de expresión¹².

⁸ Lo anterior con fundamento en lo establecido por los Artículos 14, segundo apartado, del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, y 8o., apartado dos de la Convención Americana de Derechos Humanos.

⁹ Véase: Acción de Inconstitucionalidad 64/2015 y sus acumuladas, consultable en http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5418705&fecha=04/12/2015.

¹⁰ Jurisprudencia 11/2008 de rubro "LIBERTAD DE EXPRESIÓN E INFORMACIÓN. SU MAXIMIZACIÓN EN EL CONTEXTO DEL DEBATE PÚBLICO".

¹¹ También conocido en la doctrina como "*animus injuriandi*". El considerar este elemento subjetivo, ha sido sostenido por la Sala Superior al resolver los expedientes SUP-REP-89/2017, SUP-REP-109/2017 y SUP-REP-137/2017.

¹² Es de precisar que el contenido del Artículo 471, párrafo 2 de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales que define la calumnia, es exactamente igual al analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Acción de Inconstitucionalidad antes citada.

Para la Sala Superior, la prohibición de la calumnia en la propaganda política o electoral tiene, entre otras, la finalidad imperiosa de garantizar el derecho de los ciudadanos de ser informados verazmente respecto de hechos relevantes para poder ejercer debidamente sus derechos político-electorales, principalmente, su derecho a votar. En principio, no está permitido que, a través de la difusión de propaganda política o electoral se expresen hechos y delitos falsos a sabiendas, que impactan gravemente en el proceso electoral. De no ser así, se inhibiría la actividad informativa o crítica, pues ante la posibilidad de incurrir en algún error, la única forma de asegurarse de no cometer una calumnia, sería guardando silencio, lo que en una democracia no es admisible.

Así las cosas, vemos como las autoridades electorales tienen gran responsabilidad ante la sociedad, de proteger el libre ejercicio de la libertad de expresión, así como también, velar porque los actores políticos no se excedan en dicho ejercicio, logrando así una sociedad verdaderamente informada y libre para tomar sus decisiones, consolidando así, el Estado democrático de Derecho.

EL PERIODISMO INVESTIGATIVO Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EN LA ACTUALIDAD

Nykolas BERNAL HENAO¹

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Política y periodismo.* III. *Periodismo y situación social.*

RESUMEN

La responsabilidad social es un concepto que ahora depende del tipo de sociedad y el carácter del Estado que impere en el momento. Un Estado de este siglo no puede sobrevivir sin un aparato informativo estructurado –¿o no?– y los principios –en teoría– motores de la civilización. Sin embargo, se ha dejado de un lado un concepto fundamental: *la razón*.

Desde el punto de vista filosófico es la virtud que posee el ser humano para cuestionar, reconocer, comprobar conceptos y debatirlos, así como deducir o inducir conceptos diferentes a los que ya se dominan. Según *Kant*, “la razón es la facultad de formular principios en oposición al concepto de entendimiento”, es decir, nos puede dar una noción de la realidad y formar juicios sobre ello, o en múltiples casos, dirigir conductas con múltiples fines –buenos o malos–.

Este artículo aborda el vacío de la investigación periodística de nuestro tiempo y el

ABSTRACT

Social responsibility is a concept that now depends on the type of society and the character of the State that prevails at the time. A State of this century cannot survive if a structured information apparatus –or not– and the principles –in theory– are motors of civilization. However, a fundamental concept has been put aside: reason.

The reason from the philosophical point of view is the virtue that the human being possesses to question, recognize, verify concepts and debate them, as well as to deduce or induce concepts different from those that are already mastered. According to *Kant*, “reason is the ability to formulate principles in opposition to the concept of understanding”, that is, it can give us a notion of reality and form judgments about it, or in multiple cases, direct behaviors with multiple ends –good or ill–.

This article addresses the vacuum of journalistic investigation of our time and the

¹ Director General de Kimbaya Multimedia.

impacto sobre la vida social. Cuestiona el uso indiscriminado de los medios masivos y las redes sociales para enaltecer valores y principios nocivos para las futuras generaciones.

PALABRAS CLAVE

Responsabilidad social. Periodismo investigativo. Ética. Democracia. Valores. Principios. Razón. Medios de comunicación masiva. Redes sociales.

impact on social life. It questions the indiscriminate use of the mass media and social networks to enhance values and principles that are harmful to future generations.

KEY WORDS

Social responsibility, investigative journalism, ethics, democracy, values, principles, reason, mass media, social networks.

I. INTRODUCCIÓN

Los lectores de nuestro tiempo –los ciudadanos– se conforman con los titulares y con informaciones superficiales, ya no desean que las investigaciones lleguen al fondo de las cuestiones y no les importa que los asuntos indignantes sean clarificados en aras del bien común. El periodismo investigativo en esencia ha desaparecido. Tiene más peso ahora un artista de novelas o un sujeto de un *reality* que el aparato noticioso serio, tal vez, porque los medios masivos ya no son serios –ninguno– y claudican a favor del mejor postor o del discurso oficial.

La corrupción política, el narcotráfico, los delitos religiosos, los daños ecológicos, la defensa del consumidor, las denuncias de las problemáticas sociales ya no requieren un tratamiento especial, son a final de cuentas una nota roja para acaparar algunos titulares y algunos *likes* en las redes sociales. La necesidad de asumir una actitud de compromiso con la noticia, el perfeccionamiento de los estilos, el desarrollo de la literatura de investigación, en sí, la actividad investigativa de los medios de comunicación ha eclipsado, dejando efectos y daños irreparables después de las publicaciones.

Hacer o hablar de periodismo investigativo hoy en día es caer en vacío, ya no se sabe de qué se trata, es ahondar en algo perdido, es extinto; por ello, tanta basura de contenido, tanta desinformación. A nadie le importa o interesa la verdad, la verdad no existe, las razones tampoco, la razón está perdida. Lo importante es no cotejar, inventar, lisonjear, someterse y ponerse a la administración de turno. Los pocos que nadan contra corriente terminan en el exilio, juzgados bajo el ojo

público, sin ninguna razón, solo por el hecho de intentar ver las cosas desde puntos diferentes.

II. POLÍTICA Y PERIODISMO

El sentido de la política, en teoría, es el de conducir de manera apropiada el contexto social. En una sociedad dominada (más que dominadora) por la política como la nuestra, esto no sucede. Los dirigentes solo quieren sustentar el poder y tener en las manos la posibilidad de manejar la base social a través de lo económico, el sentido de humanidad no existe, sobra. Tanto política como economía requieren, exigen métodos rigurosos y sistemas lógicos. No tenemos que hacer mucha dialéctica para enlazar entonces lógica con razón.

Las escalas de valores y principios que sustentan la sociedad son fruto de la inteligencia, y parte de ella es racional. Lo racional, según el pensamiento actual, interpreta y establece relaciones de causa-efecto. Información y política vinculadas por un elemento común racional, quedan condicionadas a las leyes de causa-efecto. Los buenos resultados de lo sistemático se dan en la medida de la precisión. Si la información es imprecisa, sus repercusiones entorpecen la vida social, genera violencia, incertidumbre y descontento. Si se malinterpreta la información –conscientemente o no– y se comunican a la sociedad nociones alejadas de la realidad que dañan irreparablemente la democracia.

Se debe tener en cuenta siempre que como el público ejerce voluntad sobre sí mismo a partir de la información en que se soporta, entonces el edificio social trastabilla, comenzando por los dirigentes, es decir, por la cúpula de lo político. O puede darse la relación causa-efecto en la otra dirección si la política interfiere –como sucede en nuestro país– con el proceso informativo (puede ser de varias maneras: por ejemplo, los partidos políticos pueden intervenir en la información alterando o cerrando perspectivas o el público puede eludir la información por escéptico), la voluntad del pueblo toma un curso arbitrario con respecto a la objetividad. La objetividad es y debe ser siempre un medio y el fin es el equilibrio

El periodismo no puede tener intenciones particulares diferentes de informar, de lo contrario sería comunicación masiva a secas. El periodismo representa una facción intelectual del equilibrio social, si se enajena –como sucede– altera todo, traiciona a la sociedad. Cualquier parcialización mueve la balanza. En nuestra sociedad esta situación es compleja porque desde el aparato estatal domi-

nante se inhibe y se impide la libertad informativa, se reprime, se juzga. La política ejerce control estricto sobre la información, marginando lo objetivo. Nuestra democracia es heredada, los valores y principios aprendidos (y no hallados), la política –en sentido estricto– limitada.

III. PERIODISMO Y SITUACIÓN SOCIAL

La información se impone como el medio que soporta la civilización en este siglo de progreso acelerado. La humanidad –si hablamos de ella como un ente único– cuya base evolutiva es el lenguaje (según Monod), condiciona su supervivencia en la misma medida de su crecimiento. La estructura social, entre otras palabras, reposa en gran parte sobre los medios de comunicación. De las “instituciones” que “administran” el conocimiento, el periodismo es el mayor responsable de los fenómenos sociales cotidianos.

La tarea del periodismo se va haciendo compleja en la medida que la sociedad se enmaraña. Cada vez, más hechos cotidianos deben ser sopesados, elegidos y codificados por el periodista para entregarlos a la sociedad. Es entonces cuando el papel del periodismo –por cierto, perdido– solo empieza a ser válido bajo criterios sanos y una rigurosa ética. De lo contrario la información –el conocimiento de la humanidad sobre sí misma– sufre distorsión.

De tal modo, sobre el periodismo recae una gran responsabilidad. Sus esfuerzos no solo deben centrarse en la captación metódica de hechos de relevancia general y su divulgación, sino debe afrontar los obstáculos que, paradójicamente, la misma sociedad le impone. Tal es el caso de la alteración noticiosa provocada por los grupos de poder. Revel afirma, al respecto, que en las dos formas de Estado preponderantes (derechas e izquierdas), o (totalitarias y demócratas), afectan la objetividad de los medios de comunicación masiva. Cada uno a su manera: en los totalitarios, como el comunismo o fascismo, el enemigo es la censura primero, y de los intereses particulares del Gobierno en los de izquierda, como son los socialistas, por el contrario, el enemigo está en la relativa autonomía de los medios con respecto al control del Estado.

Tal libertad vulnera al público a manipulaciones deliberadas de información en favor de intereses particulares, como económicos o políticos. Otro inconveniente que debe sobrellevar el periodismo es el volumen desmesurado de información que entra y sale gracias a la dimensión tecnológica al alcance de los medios.

Citarlos es obvio. La misma “democracia” se ve afectada por el abuso informativo, y por ende todo el conjunto de ideales que justifica la democracia. En caso de conceptos como la verdad y la justicia, por ejemplo: malinterpretar la verdad es agredir a la democracia.

Civilización es humanidad: maltratar la verdad es agredir a la humanidad. La verdad (al contrario de lo que se piensa) no puede ser negada ni distorsionada. La verdad como cualquier absoluto, es inmutable. Mentir es agredir al hombre, hablando al margen de la verdad. Queda así establecido, que la acción informativa repercute de manera inmediata en las condiciones democráticas y el Estado debe proteger, la información y sus voceros, si se pretende que los ideales democráticos, por lo tanto, la civilización y por ende la humanidad, conserve su existencia en equilibrio.

De otro modo, un equilibrio precario –como el actual– es índice de la falla de algún elemento en el sistema. He aquí la incidencia de los actos periodísticos sobre los principios de una sociedad democrática.

SABER ALGO RESPECTO A LA COMMONWEALTH Y ASEAN¹

Julio Daniel CARBAJAL SMITH²

I. COMMONWEALTH

La Commonwealth es una asociación de cincuenta y cuatro países³, algunos de ellos son Belize, Malta, Pakistán, Nueva Zelanda, Sierra Leona, India, Brunei Darussalam, Singapur, Australia, Botswana, Trinidad y Tobago, Namibia, Bangladesh, Sri Lanka, Canadá, Samoa, Jamaica, Chipre, Reino Unido. Los gobiernos de los Estados miembro han compartido objetivos como el desarrollo, democracia y paz.

Contiene economías avanzadas y países en desarrollo, treinta dos de sus miembros son Estados pequeños⁴ e incluye muchas naciones en isla.

La Carta⁵ de la Commonwealth comprende sus principios. Las raíces de la Organización están en el Imperio Británico y hoy, cualquier país⁶, puede unirse a la moderna Commonwealth; el último que ingresó a ella fue Ruanda en el 2009.

¹ La traducción de inglés a español fue realizada por el autor de este artículo.

² Licenciado en Derecho y Especialista en Derecho Internacional por la UNAM. Miembro del Consejo Asesor del METI, Messaging Extraterrestrial Intelligence, y de la Asociación Mexicana de Estudios Internacionales, A. C. Integrante de lista general de árbitros del Centro de Arbitraje y Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

³ Países diversos, están entre los más grandes y pequeños; más ricos y pobres del mundo.

⁴ Especialmente vulnerables, por ejemplo, al acceso limitado al financiamiento para el desarrollo y al impacto desproporcionado de desastres naturales.

⁵ Es el documento con las aspiraciones y valores que unen a la Mancomunidad. Expresa el compromiso de los Estados miembro para el desarrollo de sociedades libres y democráticas; la paz y prosperidad para mejorar las vidas de todas las personas de la Mancomunidad.

La Carta también reconoce el papel de la sociedad civil para apoyar los objetivos y valores de la Commonwealth.

⁶ En la reunión de Primeros Ministros de la Commonwealth en 1949, la Declaración de Londres estableció que las repúblicas y otros países podrían ser parte de la Organización. La moderna Mancomunidad de Naciones había nacido.

Desde 1949, países independientes de África, América, Asia, Europa y el Pacífico se han unido a la Mancomunidad. La membresía actualmente está basada en la cooperación voluntaria y libre.

Los últimos dos países que se unieron a la Mancomunidad, Ruanda y Mozambique, no tienen vínculos históricos con el Imperio Británico.

II. ASEAN (LA ASOCIACIÓN DE NACIONES DEL SUDESTE ASIÁTICO)

La Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (por sus siglas en inglés) fue establecida el 8 de agosto de 1967 en Bangkok, Tailandia, con la firma de la Declaración⁷ de la ASEAN por los Padres Fundadores de la misma: Indonesia, Malaysia, Filipinas, Singapur y Tailandia.

Brunei Darussalam se unió el 7 de enero de 1984, Vietnam el 28 de julio de 1995, Myanmar el 23 de julio de 1997 y Camboya el 30 de abril de 1999.

Algo que busca la ASEAN es acelerar el crecimiento económico, progreso social y desarrollo cultural; promover la paz y estabilidad regional en concordancia con la Carta de las Naciones Unidas; colaboración más efectiva para la agricultura e industria, la expansión de su comercio; mantener cooperación con organizaciones internacionales con propósitos similares; asistencia en materias de interés común en campos económico, cultural, técnico, científico y administrativo.

Algunos de sus principios fundamentales son:

1. Respeto por la independencia, soberanía, integridad territorial e identidad nacional de todas las naciones;
2. Solución de diferencias o disputas por medios pacíficos
3. No uso de la fuerza.

1. *La Comunidad de la ASEAN*

La visión de la ASEAN del 2020, adoptada por sus líderes en el aniversario 30 de la Organización, acordó una visión compartida como un concierto de Naciones del Sureste Asiático, en paz, estabilidad, prosperidad.

En la Novena Cumbre de la ASEAN, en el 2003, sus líderes resolvieron que una Comunidad de la ASEAN se establecería. Ésta comprende tres pilares, con temas como economía, cultura y seguridad.

2. *La Carta de la ASEAN*

Esta Carta codifica las normas y valores de la Organización; establece objetivos para la ASEAN. La vigencia del documento inició el 15 de diciembre del 2008, con ello la Organización tiene nueva estructura jurídica.

⁷ Declaración de Bangkok.

Este documento es un acuerdo legalmente vinculante para los Estados miembro de la ASEAN y a registrarse en la Secretaría de las Naciones Unidas con base en la Carta del propio organismo. La importancia de la carta de la ASEAN puede verse en contextos como:

- Nuevo compromiso político en el nivel más alto;
- Nueva estructura jurídica; y,
- Más reuniones de la ASEAN

III. FUENTES DE INFORMACIÓN

<https://asean.org/asean/about-asean/>.

<https://thecommonwealth.org/>.