

Praxis

de la
Justicia Fiscal y
Administrativa

Revista de Investigación Jurídica

Julio - diciembre 2022

32

TFJA

• Autonomía • Imparcialidad
• Especialización

86 Años

de impartir Justicia

Rodolfo GUERRERO MARTÍNEZ
Carlos A. VILLANUEVA MARTÍNEZ
Pamela Yadira CUEVAS MENDOZA
Martha Elba DÁVILA PÉREZ
Ferlia Adahí JACOBO OCEGUERA
Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO
Mauricio ESTRADA AVILÉS
Karla Yvoone YADO ÁVALOS
Alicia RODRÍGUEZ ARCE
José Martín LOZANO ÁNGELES
Caleb RODRÍGUEZ OCAMPO
Alfredo DELGADILLO LÓPEZ



TFJA
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA



Centro de Estudios
Superiores en materia
de Derecho Fiscal
y Administrativo

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



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Mag. Rafael Anzures Uribe

Presidente
Tribunal Federal de Justicia Administrativa

JUNTA DE GOBIERNO Y ADMINISTRACIÓN

Mag. Rafael Anzures Uribe

Mag. Julián Alfonso Olivas Ugalde

Mag. Víctor Martín Orduña Muñoz

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 Piazzo, Dr. Jaime Rodríguez-Arana, Dr. José Roldán, Dr. Javier Saldaña, Dr. Alfonso Santiago, Dr. Jaime Orlando Santofimio, Dr. Rubén Spila, Dr. Fernando Toller, Dr. Rafael Valim

**CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES
EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO**

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 Divulgación y Eventos

Lic. Diana Karen Mendoza García
Técnico Administrativo

C. María de los Ángeles González González
Secretaria

PORCENTAJE DE TRABAJOS RECHAZADOS

Para este número fueron rechazados el 4% de los trabajos presentados.

2022

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.gob.mx.

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

ISSN: 2007-3755

CONTENIDO

Derecho Administrativo

Aproximaciones de la inteligencia artificial y oportunidades de la protección de datos personales en el Derecho mexicano 7

Rodolfo Guerrero Martínez

Infraestructuras de servicios públicos, emergencia sanitaria y sus crisis. Un enfoque a partir de la dignidad humana en México 29

Carlos A. Villanueva Martínez

Derecho Fiscal

Violencia económica y patrimonial contra las mujeres: Un abordaje del sistema económico con perspectiva de género 63

Pamela Yadira Cuevas Mendoza, Martha Elba Dávila Pérez y Ferlia Adahí Jacobo Ocegüera

Aportaciones para futuros aumentos de capital (Materialidad) 99

Blanca Estela Montes de Oca Romero

La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México 131

Mauricio Estrada Avilés

Derechos Humanos

Derechos de las personas con discapacidad 193

Karla Yvoone Yado Ávalos

Artículo de Opinión

Educación emocional, mecanismo de prevención a la violencia de género en la infancia y adolescencia 213

Alicia Rodríguez Arce

La Analítica Jurídica de Norberto Bobbio 223

José Martín Lozano Ángeles

Interpretación extensiva del Artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en relación al recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación	233
<i>Caleb Rodríguez Ocampo</i>	

Reseña de libro

Derecho Disciplinario en México. Teoría y práctica	249
<i>Alfredo Delgadillo López</i>	

Aproximaciones de la inteligencia artificial y oportunidades de la protección de datos personales en el Derecho mexicano

Rodolfo GUERRERO MARTÍNEZ¹

“Nuestro destino ejerce su influencia sobre nosotros incluso cuando todavía no hemos aprendido su naturaleza; nuestro futuro dicta las leyes de nuestra actualidad.”

Friedrich Nietzsche

Sumario

I. Introducción. II. El algoritmo jurídico. III. La inteligencia artificial y la impartición de justicia. IV. Sistemas de justicia inteligentes. V. Agenda legislativa pendiente en protección de datos personales. VI. Retos éticos de la inteligencia artificial. VII. Conclusión. VIII. Fuentes de información.

Resumen

La tecnología impacta de distintas formas a la población, desde otorgar facilidades para la búsqueda de información, el poder acceder a una justicia pronta y expedita. Sin embargo, en esa progresividad tecnológica es indispensable analizar los instrumentos que facilitan esas oportunidades y, a su vez, las vulneraciones en la esfera más sensible de cualquier indi-

Abstract

Technology impacts the population in different ways, from granting facilities for the search for information, to being able to access prompt and expeditious justice. However, in this technological progressivity it is essential to analyze the instruments that facilitate these opportunities and, in turn, the violations in the most sensitive sphere of any individual, referring to their

¹ Abogado por la Benemérita Universidad de Guadalajara, actualmente es estudiante del posgrado en Derecho con orientación en materia constitucional y administrativo por la misma casa de estudios. Es socio fundador y representante legal de la Sociedad Civil Coffee Law “Dr. Jorge Fernández Ruiz”. Socio fundador de la Academia Mexicana de Derecho “Juan Velásquez” A.C. Miembro de la Junta Menor y encargado de la Comisión de Legaltech del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México A.C., Capítulo Occidente. Vicepresidente de la Academia Mexicana de Derecho Informático, Capítulo Jalisco.

viduo, haciendo referencia a sus datos personales, siendo además utilizados en diferentes áreas por la inteligencia artificial, como realizar una controversial justicia predictiva.

Palabras Clave

Inteligencia Artificial. Tecnología. Privacidad. Derecho.

personal data, which are also used in different areas by artificial intelligence, how to carry out a controversial predictive justice.

Key Words

Artificial intelligence. Technology. Privacy. Law.

I. INTRODUCCIÓN

La ciencia jurídica es una ciencia viva que se ocupa de visualizar la fenomenología social para hacer frente a las problemáticas con el fin de facilitar la convivencia en sociedad, estableciendo los derechos y obligaciones de cada integrante de la población.

Actualmente se debate sobre los efectos del bloque exponencial de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) donde tópicos selectos como la inteligencia artificial (IA), las plataformas digitales, la analítica de la información, generan dilemas éticos y jurídicos sobre qué tan positivo resulta su impacto ante la sociedad.

Particularmente, iniciando la conceptualización de temas técnicos como el algoritmo, los datos, los derechos digitales y tópicos en concreto, como la inteligencia artificial, tienen como finalidad brindar mayor comprensión sobre la relación que debe existir entre el Derecho –marcos jurídicos– y las TIC.

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el marco jurídico actual en México, sus oportunidades y aproximaciones en los temas de inteligencia artificial y protección de datos personales, y con ello generar propuestas que actualicen y robustezcan el marco legal vigente, con el estudio de ciertas legislaciones en materias de derechos humanos de última generación, vinculadas con las tecnologías de la información y comunicación.

Adicionalmente, observamos algunos casos de sistemas de justicia inteligentes donde el análisis de los datos es primordial para generar un marco automatizado en la toma de decisiones judiciales. No obstante, dejando diversos

elementos que vigilar, comprender los principios de la IA para su mejor y correcta aplicación en la relación entre los operadores jurídicos y los justiciables.

Lo anterior, se expone a través de la descripción y explicación de los tópicos selectos del objeto de estudio, además muestra las figuras jurídicas necesarias para generar una actualización en el marco jurídico vigente nacional. Para ello, también se revisaron y analizaron los contextos de Derecho comparado, así como conceptos en el tema que ocupa a los algoritmos, la inteligencia artificial y la protección de datos personales.

II. EL ALGORITMO JURÍDICO

Entendemos como algoritmo al conjunto ordenado y finito de operaciones que permite hallar la solución de un problema². Dentro del espectro de la ciencia jurídica debemos destacar que el Derecho es un algoritmo que, desde su dimensión sustantiva y adjetiva, prevé tanto el camino del proceso como del procedimiento de distintos escenarios sociales enmarcando cada materia como la laboral, civil, penal, mercantil, entre otras.

Entre el acontecer cotidiano podemos visualizar el concepto técnico de algoritmo que referimos anteriormente, en este caso, enfocado al Derecho, podemos apreciarlo en cómo los estudiantes, cada periodo de exámenes, deben acatar una especie de fórmula para aprobar: 1) leer los manuales, artículos de la ley y notas de cuaderno; 2) marcar las oraciones y/o párrafos relevantes, y; 3) recitar en voz alta reiteradamente.

En el orden expresado, por ejemplo, si los estudiantes de la carrera de abogado utilizan esa secuencia de pasos logran aprobar los parciales del curso, el algoritmo en función resultó; sin embargo, visualizamos un problema, que solo existe una secuencia de pasos, en donde claramente debe existir un análisis mucho más a fondo de los datos.

Por otra parte, ante la forma en que se otorga en la ley una definición y como hace el almacenamiento de un algoritmo podría compararse la realización de un mensaje de datos a la presentación en un litigio. A partir de esto, identificamos retos importantes del análisis de los algoritmos en los procesos legales debido a que confluyen diversos elementos técnicos y jurídicos.

² En ese sentido podemos ampliar al señalar que el algoritmo es aquella herramienta para resolver un cálculo computacional bien especificado, Cormen, Thomas, Leiserson, Charles, Rivest, Ronald, y Stein, Clifford, *Introduction to Algorithms*, 3ª. ed., Cambridge, 2009, p. 26.

Para identificar algunos de los retos, precisamos los diferentes tipos de algoritmos y su complejidad. En ese sentido localizamos lo siguiente:

1. Algoritmo de búsqueda. Comprende dos distintos tipos: la secuencial, que compara los elementos a localizar con cada elemento del conjunto y el binario, que compara el elemento ubicado en el medio para ver su similitud;
2. Algoritmo de ordenamiento. Reorganizan los elementos de un listado según una relación de orden. Las más habituales son el orden numérico y el orden lexicográfico;
3. Algoritmo voraz. Consisten en una estrategia de búsqueda que sigue una heurística en la que se elige la mejor opción óptima en cada paso local con el objetivo de llegar a una solución general óptima;
4. Programación dinámica. Es un método de resolución de problemas en el que dividimos un problema complejo en subproblemas, y calculamos y almacenamos sus soluciones;
5. Algoritmo probabilístico. Es una técnica que usa una fuente de aleatoriedad como parte de su lógica. Mediante un muestreo aleatorio de la entrada llega a una solución que puede no ser totalmente óptima³.

Con respecto a una propuesta de conceptualización del algoritmo jurídico, lo comprendemos como aquel cúmulo de datos organizados, los cuales buscan resolver controversias a través de la integración idónea de antecedentes, conceptos y principios contenidos en el marco jurídico internacional, con el fin de tutelar derechos constitucionales o fundamentales en un Estado-nación.

Por otro lado, en los casos de aplicación del factor técnico y jurídico, es fundamental identificar factores legales dentro de la exhibición de información. Por ejemplo, que los datos estén protegidos por normas de propiedad intelectual y secretos empresariales, entre otros. Los algoritmos pueden ser secretos industriales, estar protegidos por derechos de autor o de propiedad industrial.

Justamente para mitigar este tipo de riesgo, es fundamental delimitar la metodología en la forma en que se van a examinar los procedimientos que ejecute el

³ De Vega, Raquel Maluend, *Algoritmo Informático*, véase en: https://profile.es/blog/que-es-un-algoritmo-informatico/#Algoritmos_de_búsqueda.

o los algoritmos. Por ejemplo, el uso de pruebas de escritorio en los casos en los que no sea necesario examinar la composición interna o arquitectura del algoritmo puede ser una opción, exámenes que son conocidos como pruebas de “caja negra”⁴.

Sin embargo, cada uno de los análisis de algoritmos tiene que ser evaluado dependiendo del caso y el asunto del litigio, como quiera que las pruebas de “caja negra” no necesariamente sean útiles en algunos procesos judiciales. Por esa razón, es de gran relevancia la preservación de la originalidad del algoritmo como mensaje de datos, para ello deben establecerse ciertos desafíos como que el perito presente la información al juez de manera sencilla, visualizable, comprensible; con respecto al juez, debe haber apertura para recibir la información y someterla a juicio y, con ello, lograr la correlación de los elementos dentro del proceso, lo cual conducirá a la verdad.

III. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA

Para comprender la progresividad tecnología en beneficio de la esfera jurídica, debemos entender primero cómo se relacionan estos dos tópicos; para ello es necesario apreciar al Derecho como un sistema de información que se construye de cierta forma de comprender la realidad, que posee su propia racionalidad, sirve para identificar controversias entre tópicos diversos y localizar soluciones a problemáticas diferentes.

Ahora bien, los dos tópicos relacionados son la IA, que comprende el intento de desarrollo de inteligencia y procesos implícitos⁵ llevado cabo por las computadoras, es decir, sintetiza y automatiza las tareas que son fundamentalmente intelectuales y con ello visualizamos cuatro áreas enormes: 1) la resolución de problemas y búsqueda; 2) el aprendizaje automático; 3) manifestación del conocimiento por medio de sistemas y; 4) la IA distribuida (donde observamos temas como la robótica y el reconocimiento del habla).

⁴ Un algoritmo de caja negra es aquel en el que el usuario no puede ver la forma interna de funcionamiento del algoritmo. Todos los algoritmos empleados por los buscadores son ocultos.

⁵ El aprendizaje implícito consiste en un proceso que acontece sin consciencia o esfuerzo, mediante el cual se adquiere información estructurada a través de la exposición repetida: Reber, Arthur, S., “Implicit learning of artificial grammars”, *Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior*, vol. 6, número 6, diciembre de 1967, pp. 77, 317-327.

En correlación a lo comprendido, sumamos el segundo tema que es la impartición de justicia, donde comprendemos aquella función pública del Estado, en donde su ejercicio resulta en la preservación del Estado de Derecho y la seguridad jurídica.

La problemática entre estos dos temas resulta en una vulneración de derechos fundamentales hacia los justiciables, debido a que podría sustituir y/o reemplazar la función del operador jurídico a través de un sistema experto, el cual refleja la impresión de los algoritmos, los cuales son la base esencial de cualquier sistema de IA. En el caso de la sustitución del juez resulta erróneo, ya que en la materia penal y familiar se desempeñan derechos subjetivos, los cuales requieren obligadamente la interpretación del juez para la toma de decisión judicial⁶.

Existen diversos casos que amplían lo expuesto, ya que se manifiesta el sesgo algorítmico, comparable con el error judicial. Por ejemplo, el caso de perfiles de administración de delincuentes correccionales para sanciones alternativas (COMPAS), la cual es una herramienta de administración de casos y soporte de decisiones propiedad de *Equivant*⁷ que se aplica por los tribunales en los Estados Unidos de Norteamérica. Dicha herramienta se conforma a partir de un cuestionario de 137 preguntas respondidas por el acusado o información extraída de antecedentes penales, las cuales incluyen estatus económico, historial de maltrato familiar, servicios domésticos como el acceso telefónico.

En esa lógica, el sistema experto genera una especie de “oráculo” en el que varios Estados de Norteamérica se introdujeron en la experimentación con el uso de la IA para predecir el riesgo de reincidencia de los acusados y, a su vez, considerar dicha evaluación al momento de dictar la sentencia. Generando así diversas situaciones polémicas como el exonerar a los jueces de su función tras la comodidad que genera la toma de decisión exclusivamente en el puntaje establecido

⁶ La decisión judicial está apoyada por algoritmos en ciertas partes del mundo, por ejemplo, el algoritmo Prometea ha registrado su trabajo en la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en Argentina y Colombia. Estevez, Elsa, Linares Lejarraga, Sebastián y Fillotrani, Pablo, *Prometea. Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2020, p. 67, véase en: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/PROMETEA-Transformando-la-administracion-de-justicia-con-herramientas-de-inteligencia-artificial.pdf>.

⁷ Anteriormente propiedad de Northpointe donde se elaboró el sistema COMPAS, aplica en los Estados de Nueva York, California, Florida, entre otras jurisdicciones.

en el algoritmo, y no su uso solo como herramienta en la toma de decisión (como elemento de convicción) con lo que se replicará en la decisión una injusticia algorítmica, y se perdería el elemento de valoración y raciocinio humano⁸.

Al respecto de los sesgos, el sistema experto COMPAS evidenció discriminación algorítmica al tener sesgo racial, esto al generar una tendencia negativa en su funcionamiento de alto riesgo a personas afrodescendientes, “el porcentaje de acierto a la hora de determinar el riesgo de reincidencia, aunque similar, era superior en el caso de personas blancas (un 67%), frente al 63,8% para las personas negras”⁹.

Entonces, un principio fundamental de la inteligencia artificial debe ser el respeto a la dignidad humana, comprendiendo que es todo ser humano, que desde inicio de su existencia hasta su muerte natural es titular de derecho, denominados naturales o humanos sobre los cuales nadie puede suprimir¹⁰; este principio debe estar dentro de la esfera ética donde el respeto impere hacia al humano evitando sea violentado por las tecnologías “autónomas”. Con ello también, gozar del reconocimiento de la protección de datos personales, estableciendo límites por medio de mecanismos como el principio de minimización, el derecho al consentimiento de los interesados sobre el tratamiento de su información personal, y demás derechos que otorguen permiso en cuanto a la toma de decisión automatizada.

Lo anterior, resulta trascendental en el contexto nacional y probablemente de otras latitudes cuando se menciona la implementación de la justicia digital. Inicialmente se interpreta de manera romántica donde solo existirá la eficacia y el apego al razonamiento conforme a Derecho, sin embargo, se carece de plataformas jurídicamente responsables, explicaremos este aspecto en el próximo punto.

⁸ Hillman, Noel L., *The Use of Artificial Intelligence in Gauging the Risk of Recidivism*, American Bar Association, 2019, párrafo 1, véase en: https://www.americanbar.org/groups/judicial/publications/judges_journal/2019/winter/the-use-artificial-intelligence-gauging-risk-.

⁹ Dieterich, W. *et. al.*, como se citó en Hernández, María, “Inteligencia artificial y Derecho Penal”, *Revista Actualidad Jurídica Iberoamericana*, número 10, 2019, p. 825.

¹⁰ No cabe comprobación empírica o experimental de la condición personal, ni tampoco de la dignidad humana: como consecuencia, nadie puede arrogarse el derecho de definir quién, entre los hombres, es persona y quién no lo es: González, A.M., “Dignidad humana”, *Biotecnología, dignidad y Derecho: base para un diálogo*, Pamplona, Eunsa, 2004.

Justicia predictiva

El indicar negligentemente que la progresividad tecnológica solo consiste en generación de infraestructuras y adquisición o elaboración de sistemas informáticos es como aplicar la ley de manera dura y sin interpretación del caso –*lex dura lex*– olvidando las fuentes formales del Derecho como la jurisprudencia, el marco internacional de derechos humanos, que tienen como elemento central a la persona.

Actualmente, un marco de referencia hacia el inicio de la aplicación de las tendencias de una agenda digital lo observamos en España donde ha decidido comenzar a usar la inteligencia artificial en la administración de justicia¹¹ con el fin de consultar de forma rápida y efectiva la jurisprudencia o los sumarios complejos.

No obstante, como hemos dicho, el elemento central, que es la persona, podría haberse olvidado en la ecuación, por ejemplo, en el caso anterior donde la administración de justicia aplicando IA genera desconfianza hacia la justicia entre los ciudadanos por la presunta falta de imparcialidad de los magistrados por el hecho de que, en toda decisión jurídica, hay un elemento humano que puede poner en riesgo el análisis objetivo de los hechos. Aprovechando esa situación, en países de tradición jurídica anglosajona, han empezado a proliferar empresas que emplean la inteligencia artificial para analizar las resoluciones dictadas por un mismo juez y determinar así un patrón sobre los criterios que sigue a la hora de juzgar.

Ahora bien, la justicia predictiva, como el modelo deseado para cualquier nación, es una pretensión equivocada, haciendo referencia al *predictive coding*, lo cual se encuentra lejano al sistema de justicia que hace referencia la famosa película *Minority Report*¹².

El uso del pasado para el futuro es un auxilio fundamental para la jurisdicción y también puede ayudar a los jueces en la inclusión de su decisión en el ámbito de los precedentes.

¹¹ Ley 18/2011, de 5 de julio, encargada de regular el uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la Administración de Justicia, y a la mención expresa en relación con las actuaciones automatizadas, véase en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11605>.

¹² En Estados Unidos de Norteamérica la *predictive justice* encontró una primera experimentación en la justicia penal, la predictividad intervino como un apoyo a la actividad de los jueces, Corte Suprema de Wisconsin, *Estado de Wisconsin vs. Eric L. Loomis*, caso número 2015AP157-CR, p. 1530.

Precisamente en este marco de estudio, es indispensable centrarse en las exigencias de seguridad y considerar la inexistencia de que las máquinas son infalibles¹³, debemos tener en cuenta lo siguiente de los principios fundamentales de la inteligencia artificial:

1. *Libre y sin prejuicios*. Evitar el uso de conjuntos de datos sesgados y controlar la posible discriminación algorítmica utilizando métricas avaladas por expertos humanos, salvaguardando y tutelando en primer término la dignidad humana;
2. *Transparencia, explicación y cumplimiento*. Proporcionar información significativa para sensibilizar a las personas en el uso de la IA, explicarles cómo los sistemas se vinculan con los resultados y facilitar las maneras de desafiar esos resultados. Así también, en el tema de cumplimiento, precisar la responsabilidad de las decisiones tomadas por sistemas autónomos. Localizar, por ejemplo, que las compañías brinden ayuda a sus clientes y que garanticen el desarrollo del software de acuerdo con las normas legislativas y estándares de la industria;
3. *Conocer el algoritmo y hacerlo transparente*. Confiar en los sistemas inteligentes que se desarrollan es fundamental. Resulta primordial el conocer los algoritmos que se crean y poder explicar su funcionamiento es la base de “la explicabilidad” de los mismos. Sin embargo, la transparencia algorítmica es obstaculizada con la protección a la propiedad intelectual que tienen las empresas sobre sus algoritmos. Se propone que mediante auditoría se formalicen las responsabilidades tras el acceso al código, a los resultados y sin revelar el código;
4. *Seguridad y privacidad*. Todo individuo tendrá derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en un tratamiento de datos personales automatizado, que pueda perjudicar, discriminar o excluir; y
5. *Orientación e impacto positivo*. Incentiva que los sistemas de inteligencia artificial altamente autónomos estén alineados con valores y com-

¹³ No porque arrojen resultados basados en una lógica imperfecta de instrucciones proporcionadas a la máquina, sino por una introducción defectuosa o incompleta de datos erróneamente considerados relevantes (Turing, A.M, “Lecture to the London Mathematical Society on 20 February 1947”; véase en: <https://www.vordenker.de/downloads/turing-vorlesung.pdf>).

portamientos humanos, siendo compatibles con los ideales de dignidad humana, derechos, libertades y diversidad cultural¹⁴.

Ahora bien, cabe recordar que, la inteligencia artificial debe comprenderse como una combinación de algoritmos generados con el propósito de replicar las capacidades del ser humano, por tal motivo, en el siguiente apartado, discurremos sobre los sistemas de justicia inteligentes.

IV. SISTEMAS DE JUSTICIA INTELIGENTES

Referir inteligencia comprende la facultad que facilita el aprender, razonar, tomar decisiones y formarse una idea de la realidad; en esa lógica debemos vincular que permite a un sistema la automatización. Justamente, la ejecución de instrucciones definidas con precisión dentro de un margen operativo limitado. Un bucle de control clásico puede dividirse en las fases de detección, análisis y acción. Por ejemplo, si un motor gira demasiado deprisa (detección), el controlador decide bajarla velocidad (análisis) y reduce la corriente que lo alimenta (acción).

Un sistema de justicia inteligente son programas que tienen como finalidad encontrar soluciones a los problemas jurídicos que se les presentan mediante la información que reposa en sus bases de datos. En esa lógica referimos, a continuación, dos casos de plataformas inteligentes en el rubro del Derecho e impartición de justicia.

1. Caso Prometea

Prometea es un sistema de asistencia virtual para la redacción de documentos judiciales desarrollado en 2017 por el Ministerio Público Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; entre sus autores encontramos al abogado Juan Corvalán.

El proyecto está asociado con un nuevo enfoque de trabajo, que procura aplicar IA en el desempeño de diferentes tareas vinculadas a la práctica del sistema de justicia. En particular, se trata de un sistema de *software* que tiene como cometido principal la automatización de tareas reiterativas y la aplicación de IA para la elaboración automática de dictámenes jurídicos basándose en casos análogos para cuya solución ya existen precedentes judiciales reiterados.

¹⁴ Véase en: <https://directivosygerentes.es/innovacion/cinco-principios-eticos-desarrollo-uso-inteligencia-artificial>.

El diseño y la implementación del sistema se enmarcaron en el Plan Estratégico de la Fiscalía, como acciones proactivas para mejorar la eficiencia y la calidad del trabajo de la entidad.

La provisión de *Prometea* se basó en esfuerzos previos relacionados con: la gobernanza de datos; la identificación y cuantificación de los procesos realizados por la institución; la reingeniería de procesos específicos para eliminar tareas que no agregan valor; la certificación de calidad de los procesos; la construcción de árboles de decisión para cada proceso; la confección de modelos estandarizados de soluciones jurídicas; y la identificación de palabras clave para cada tipo de proceso¹⁵.

Cabe señalar que, dentro de los fallos latentes, encontramos que el formato “predictivo”, la plataforma *Prometea* se ha utilizado en 149 dictámenes y en la mayoría de los casos fueron amparos habitacionales, en ese sentido, fungiendo como dictaminador donde el fiscal coincidió con lo propuesto por la plataforma web en 90%, pero no sucedió así con el 10% faltante. Aclarando que estos últimos, donde no existió compatibilidad, se basó en interpretación de un precedente judicial del Tribunal Superior de Justicia de la localidad indicando que a los mayores de 60 años y a los discapacitados, el Estado debe garantizar un alojamiento.

Además de lo dicho, se encontraron seis casos en donde, *Prometea* propuso aplicar el precedente de discapacidad (versado en una solución habitacional), y la respuesta según uno de sus creadores, Corvalán, era errónea. Esto debido a que tres de ellos correspondía aplicar el criterio de menores a cargo y, en los otros tres, el de persona sola, demostrando que la automatización de los procesos es viable para temas simples, más no al tratar un ángulo o temática donde la interpretación del software es sesgada y requiere la presencia humana de por medio, como el caso del fiscal.

2. Plataforma Jurimetría

Es una plataforma web desarrollada por Wolters Kluwer en colaboración con Google España en el año 2017, que permite al jurista explorar y analizar de forma simple e intuitiva información conforme a los parámetros de un proceso judicial concreto.

¹⁵ Estevez, Elsa, Linares Lejarraga, Sebastián, y Fillotrani, Pablo, *Prometea. Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2020, véase en: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/PROMETEA-Transformando-la-administracion-de-justicia-con-herramientas-de-inteligencia-artificial.pdf>.

Por otra parte, facilita el análisis de “un proceso judicial concreto, incluyendo duración, probabilidad de recurso y predicción de su resultado, trayectoria del juez o magistrado encargado, líneas jurisprudenciales en torno a la temática planteada, argumentaciones con más probabilidades de éxito en un determinado contexto procesal, así como conocimiento de los antecedentes, experiencia y planteamientos argumentales de la contraparte o la empresa parte en el litigio en casos similares”¹⁶.

Con lo anterior, debemos ampliar las razones del caso de Prometa que, pese a la promesa, debe sujetarse a una óptica objetiva, donde la plataforma en comento, aunque relativamente nueva, pretende hacer predicciones para apoyo al mundo de la abogacía. Sin embargo, aunque no se han publicitado casos de error como en el ejemplo ya referido, recordamos que la labor del operador jurídico y enfáticamente el juez no podrá ser un robot, esto debido a la fragilidad de los sistemas inteligentes carentes de gozar de la interpretación del juez humano donde: no predice su decisión: esto porque además de tomarla y, sobre todo, justificar normativamente, implica dar razones o argumentos jurídicos. Y esto plantea algunas dificultades técnicas importantes en relación con la utilización de los sistemas predictivos para esta tarea.

V. AGENDA LEGISLATIVA PENDIENTE EN PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN MÉXICO

A principios del siglo XXI México comenzó con una serie de trabajos legislativos, los cuales produjeron distintas leyes, reglamentos y lineamientos que garantizan la protección de datos personales, lo cual significa la garantía o la facultad de control de la propia información frente a su tratamiento automatizado o no, es decir, no solo aquella información albergada en sistemas computacionales, sino en cualquier soporte que permita su utilización, almacenamiento, organización y acceso.

En ese sentido, entre los insumos normativos más sobresalientes encontramos: la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares (LFPDPPP), Reglamento RLFPDPPP¹⁷, la Ley General de Protección de Datos

¹⁶ Jurimetría, ¿Qué es *Jurimetría*?, véase en: <https://jurimetria.laleynext.es/content/QueEs.aspx>.

¹⁷ Tiene por objeto la protección de los datos personales en posesión de los particulares, con la finalidad de regular su tratamiento legítimo, controlado e informado, a efecto de garantizar la privacidad y el derecho a la autodeterminación informativa de las personas (Artículo 1o.).

Personales en Posesión de Sujetos Obligados¹⁸ y los Lineamientos Generales de Protección de Datos Personales para el Sector Público.

Ahora bien, exponemos que, en el ámbito internacional, la Red Iberoamericana de Protección de Datos aprobó los Estándares de Protección de Datos Personales el 20 de junio de 2017, reconociendo la importancia de la adopción de medidas preventivas y proactivas, como son la adopción de esquemas de autorregulación vinculante o sistemas de certificación en la materia. Al respecto, el lineamiento número 40 contempla la implementación de mecanismos de autorregulación en el sentido siguiente:

40.1. El responsable podrá adherirse, de manera voluntaria, a esquemas de autorregulación vinculante, que tengan por objeto, entre otros, contribuir a la correcta aplicación de la legislación nacional del Estado Iberoamericano que resulte aplicable en la materia y establecer procedimientos de resolución de conflictos entre el responsable y titular sin perjuicio de otros mecanismos que establezca la legislación nacional de la materia aplicable, teniendo en cuenta las características específicas de los tratamientos de datos personales realizados, así como el efectivo ejercicio y respeto de los derechos del titular.

40.2. Para los efectos del numeral anterior, se podrán desarrollar, entre otros, códigos deontológicos y sistemas de certificación y sus respectivos sellos de confianza que coadyuven a contribuir a los objetivos señalados en el presente numeral.

40.3. La legislación nacional de los Estados Iberoamericanos aplicable en la materia establecerá las reglas que correspondan para la validación, confirmación o reconocimiento de los mecanismos de autorregulación aludidos¹⁹.

En México localizamos que las asimetrías legislativas impactan negativamente la tutela de los derechos humanos de última generación a la población, esto manifestado tras la negativa de la armonización legislativa, debido a que mientras los sujetos obligados como los poderes del Estado, los órganos constitucionales

¹⁸ Tiene por objeto establecer las bases, principios y procedimientos para garantizar el derecho que tiene toda persona a la protección de sus datos personales, en posesión de sujetos obligados (Artículo 1o.).

¹⁹ Díaz Martínez, Manuel Ángel, *Autorregulación en materia de protección de datos personales: México y Derecho Comparado*, véase en: <https://itaipue.org.mx/documentos/avisosPrivacidad2017/AutorregulacionProteccionDatosPersonales.pdf>.

autónomos y los fideicomisos prevén figuras como la portabilidad de datos personales y los datos personales *post mortem*, en el caso de particulares no sucede de la misma forma.

1. Portabilidad de datos personales

Debemos considerar que esta figura jurídica versa en el derecho que tienen las personas de requerir a quien se encuentra otorgando tratamiento a sus datos personales que los ceda o transfiera a otra.

Ahora bien, en el caso de la LGPDPSO, se encuentra previsto en el Artículo 57, señalando que, cuando se realice un tratamiento de datos personales por vía electrónica en un formato estructurado y comúnmente utilizado, el titular tendrá derecho a obtener del responsable una copia de los datos objeto de tratamiento en un formato electrónico estructurado y comúnmente utilizado que le permita seguir utilizándolos.

Por esa razón, resulta relevante legislar del sector privado distintos puntos de interés sobre el derecho a la probabilidad:

- Transmisión directa de datos personales de un responsable del tratamiento a otro;
- Facilitar el cambio de distintos proveedores de servicios y promover el desarrollo de nuevos servicios en el contexto de la estrategia para el mercado único digital;
- Respaldo de la libre circulación de datos personales y promoción de la competencia entre responsables de tratamiento.

En el transcurso del año pasado, fue presentada la Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones a la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares²⁰ (que carece de reforma desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio del año 2020) para establecer el derecho de portabilidad de datos personales. A continuación, resalto algunos de sus puntos propuestos para reformar y/o adicionar:

- Se añade en la redacción del Artículo 22 de la ley en comento la palabra portabilidad;

²⁰ Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones a la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares 2021: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2021/05/asun_4186994_20210519_1621433882.pdf.

- Al tratarse de datos personales por vía electrónica en formato estructurado y comúnmente utilizado, el titular tendrá derecho a obtener del responsable una copia de datos (Artículo 27 Bis);
- La figura jurídica de la portabilidad de los datos personales podrá ejercerse sin perjuicio del derecho de cancelación, de igual manera, no afectará los derechos y libertades de otro titular (Artículo 27 Bis).

2. *Datos personales post mortem*

Localizamos por medio del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (en adelante RGPD), tiene por objeto la protección de personas físicas respecto al tratamiento de sus datos personales (Artículo 1.1), y deja en manos de los legisladores nacionales la reglamentación de dicho tratamiento tras el fallecimiento de la persona.

Por su parte, México al igual que la figura de portabilidad, en el caso de la personalidad pretérita, es mencionada en el marco jurídico de los sujetos obligados, particularmente en el Artículo 49, párrafo segundo de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados, sí contempla que el ejercicio de los derechos ARCO por persona distinta a su titular o a su representante, será posible, excepcionalmente, en aquellos supuestos previstos por disposición legal, o en su caso, por mandato judicial.

Tratándose de datos personales concernientes a personas fallecidas, el Artículo 49, último párrafo de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados indica que la persona que acredite tener un interés jurídico, de conformidad con las leyes aplicables, podrá ejercer los derechos ARCO, siempre que el titular de los derechos hubiere expresado fehacientemente su voluntad en tal sentido o que exista un mandato judicial para dicho efecto.

3. *Derechos digitales*

En esta era digital, la ciencia jurídica ha generado la necesidad sobre el reconocimiento de los derechos humanos de última generación o derechos digitales, en ese sentido advertimos la comprensión de algunas figuras, así como en qué consiste cada una:

- Derecho al anonimato. Comprende a la libertad de expresión dentro de esta figura jurídica; en la era digital se aplica en situaciones como leer de manera anónima, navegar por internet y hacer uso de herramientas de comunicación seguras. Además, este derecho involucra el poder acceder a sistemas técnicos, protegiendo y evitando la recolección de datos personales, con el fin especial de ejercer las libertades civiles y políticas ausentes de ser objeto de discriminación o censura²¹;
- Derecho al testamento digital. Advierte sobre el acceso a contenidos gestionados por prestadores de servicios de la sociedad de la información sobre personas fallecidas (Artículo 96.1). Considera que los legitimados para el ejercicio de este derecho se describen de forma muy amplia, debido a que podrán hacer uso de él, “las personas vinculadas al fallecido por razones familiares o de hecho (Artículo 96.1a)”²²;
- Derecho a la reputación digital. Refiere a la fama o prestigio que una persona o una empresa tiene en el mundo dentro de la era digital;
- Derecho al olvido en búsquedas en Internet. Esta figura deriva del derecho a la cancelación y, además, forma parte del derecho a ser “desindexado” de lo públicamente disponible²³;
- Derecho a la neutralidad de Internet. Es un derecho fundamental contenido en la Carta de Derechos Humanos y Principios en Internet, el cual se divide en tres figuras jurídicas: acceso universal a Internet, al uso de forma eficiente de los medios digitales y a la no existencia de discriminación por razones de raza, sexo, idioma, entre otros. Dicho todo lo anterior, la neutralidad de la red implica que los proveedores de servicio a Internet y los gobiernos que regulan tiene como deber tratar a todo el tráfico de datos que transita por la red, de igual forma, indiscriminadamente.

En el contexto nacional, encontramos un marco jurídico desfasado de la realidad comparada enunciada anteriormente con cada derecho digital, fijando un

²¹ Carta de Internet para Guatemala, Artículo 5o. Derecho al anonimato, Capítulo Segundo, La privacidad y los derechos sobre los datos.

²² La Ley Orgánica de Protección de Datos Personales de España se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Artículo 96.1 y Artículo 96.1a.

²³ El concepto de desindexado denota la petición a los motores de búsqueda de diferentes buscadores, como el caso de Google, que no rastreen y no muestren determinado contenido.

debate urgente donde se actualice cada figura en el contexto de la primera revolución digital. El trabajo no resulta complicado si tomamos en cuenta la homologación de derechos de las legislaciones de orden nacional en la materia de datos personales.

VI. RETOS ÉTICOS DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

“Obra de tal modo que uses a la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre al mismo tiempo como fin y nunca simplemente como medio.”

Immanuel Kant

Referirnos que el desarrollo de la inteligencia artificial sea éticamente relevante no asegura la conveniencia o inconveniencia de su desarrollo. Para ello, es indispensable examinar los avances en el campo de la IA desde la perspectiva de la moralidad.

La ética se entiende habitualmente como el estudio de la moralidad, es decir, como el análisis y discusión de los bienes, las normas y las conductas que contribuyen al desarrollo y florecimiento de la vida humana²⁴. Comúnmente se suele aceptar dentro de estos bienes la protección de la vida humana, la libertad y la dignidad humanas, la religión, etc.²⁵. Cabe resaltar que no es finalidad del presente aporte académico evaluar el desarrollo de la IA desde el punto de vista normativo, mas sí ilustrar la necesidad de su aplicación.

Las aplicaciones de la IA son diversas, entre ellas ubicamos el reconocimiento de voz, la planificación autónoma, la visión artificial. En ese sentido, podemos apreciar algunas bondades como el apoyo de un asistente virtual para acceder a toda la información y gestión de peticiones de apertura o realización de transferencias como ya ocurre en el banco suizo SEB, el cual utiliza esta herramienta para interactuar con sus clientes. No obstante, advertimos que la mayoría de los sistemas inteligentes llevan a la ausencia de operadores humanos, esto tras la “justificación” de la industria por la eficiencia en distintos procesos de logística, productividad y transporte que dota la IA.

²⁴ Sterba, James P., *Ethics: The Big Questions*, 2ª. ed., Oxford, John Wiley & Sons, 2009.

²⁵ Finnis, John, *Natural Law and Natural Rights*, 2ª. ed., Nueva York, Oxford University Press, 2011.

Ejemplificando diversos riesgos en contraste de los supuestos beneficios de la IA, tenemos a los asistentes virtuales como Siri o Alexa que dotan al usuario, mediante un comando de voz, con hacer diferentes tareas como buscar algo en la red o enviar mensajes, poniendo en riesgo la privacidad de los usuarios tras el cúmulo de información almacenada, y su preocupación en uso y gestión.

Dentro del contraste en la “eficacia” de un sistema, observemos riesgos de los vehículos autónomos, donde si bien conlleva a la reducción del número de accidente en carretera, también demuestra el paradójico funcionamiento de esta tecnológica con relación a su rendición de cuentas, debido a la toma de decisión autónoma a partir de un tipo de perjuicio²⁶. Es decir, en el escenario donde el vehículo autónomo decida estrellarse para evitar un accidente que prive de la vida a alguien más, a qué cosa o sujeto va la responsabilidad.

Entonces, aunque la IA posea relevancia ética, resulta insuficiente ante los escenarios de contribuir o perjudicar la vida en el marco de las relaciones humanas, por ello la relevancia de establecer el significado de esa vida buena y qué papel puede desempeñar la tecnología en su consecución.

Por ello, es necesario establecer la seguridad jurídica como medio de confianza para aplicación de la Inteligencia artificial, lo cual requiere interpretabilidad, para conocer su funcionamiento interno y explicar los motivos por los cuales se sugiere tomar una determinada decisión. En esta medida, para ciertos casos y ciertas decisiones judiciales, no es suficiente únicamente la respuesta por parte del sistema experto, sino que es necesario conocer el camino utilizado para esa respuesta, lo cual es posible en virtud de la interpretabilidad y la transparencia²⁷.

VII. CONCLUSIÓN

Es necesaria la progresividad tecnológica ante la evolución social, no obstante, la ciencia jurídica debe normar a partir de la fenomenología que surge en sociedad, previendo y generando un marco jurídico que proporciona el estado de Derecho tan valioso para una nación.

²⁶ Comisión Europea, *Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial*, 2019, véase en: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=60423.

²⁷ Asencio, G., ¿Podemos confiar en las decisiones sugeridas por algoritmos de inteligencia artificial?, véase en: <https://www.universidadviu.com/es/actualidad/nuestros-expertos/podemos-confiar-en-las-decisiones-sugeridas-por-algoritmos-de>.

Los criterios son diversos en cuanto a la toma de decisión, los cuales son subjetivos por parte del juzgador y, por ello, muy difícilmente codificables para ser procesados por un sistema informatizado (la apreciación sobre la verosimilitud de un testigo o la suficiencia de una prueba). Además, parece que difícilmente una máquina podría ser capaz de responder a una cuestión no previamente contemplada por el ordenamiento (el problema de la anomía o la falta de precedentes para un caso).

Es evidente que los sistemas inteligentes son apoyo para los profesionales jurídicos. Esto se debe a que la posibilidad de contar con sistemas capaces de analizar a gran velocidad enormes volúmenes de documentación, para extraer de ellos pautas o mejores opciones de actuación ante supuestos concretos, parece viable y de gran utilidad para los usuarios, por supuesto, siempre ante la presencia humana.

Con respecto a la protección de datos personales en México, es un derecho humano que se reconoce a nivel constitucional, en dos leyes específicas en la materia (LFPDPPP y LGPDPPSO). Asimismo, reconoce legislación sectorial, que dicta disposiciones específicas, por ejemplo, cuando se trata de datos fiscales, financieros o de salud. Por ello, los operadores jurídicos necesitan conocer un cúmulo de documentos, algunos no vinculatorios, a fin de poder cumplir con todas las exigencias de salvaguarda de la información.

Además, de capacitarse, conociendo y respetando los principios del derecho de protección de datos personales, lo cual ayuda a su interpretación, sobre todo frente a colisión de derechos humanos como el de acceso a la información y el de protección de datos personales. En este sentido, a pesar de no estar expresamente reconocido en la ley en la materia, se deberá atender al principio del interés superior del menor como eje transversal en la garantía de los datos personales de niñas, niños y adolescentes.

Finalmente, el cumplimiento de la legislación en materia de protección de datos personales en posesión de empresas de servicios establecidas en México es mínimo, como consecuencia del desconocimiento de la ley. Se advierte que los esquemas de buenas prácticas y el uso ético de la información podrían traer como resultado la efectiva garantía del derecho a la protección de datos personales, incluso de mejor manera que la ley por sí misma.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ASENCIO, G., *¿Podemos confiar en las decisiones sugeridas por algoritmos de inteligencia artificial?*, <https://www.universidadviu.com/es/actualidad/nuestros-expertos/podemos-confiar-en-las-decisiones-sugeridas-por-algoritmos-de>.
- COMISIÓN EUROPEA, *Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial*, 2019, https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=60423.
- CORMEN Thomas, LEISERSON, Charles, RIVEST, Ronald, y STEIN, Clifford, *Introduction to Algorithms*, 3ª. ed., Cambridge, 2009.
- DE VEGA, Raquel Maluend, *Algoritmo Informático*: https://profile.es/blog/que-es-un-algoritmo-informatico/#Algoritmos_de_busqueda.
- DÍAZ MARTÍNEZ, Manuel Ángel, *Autorregulación en materia de protección de datos personales: México y Derecho Comparado*: <https://itaipue.org.mx/documentos/avisosPrivacidad2017/AutorregulacionProteccionDatosPersonales.pdf>.
- DIETERICH, W. *et. al.*, como se citó en HERNÁNDEZ, María, "Inteligencia artificial y Derecho Penal"; *Revista Actualidad Jurídica Iberoamericana*, número 10, 2019.
- ESTEVEZ, Elsa, LINARES LEJARRAGA, Sebastián, y FILLOTRANI, Pablo, *Prometea. Transformando la administración de justicia con herramientas de inteligencia artificial*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2020, <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/PROMETEA-Transformando-la-administracion-de-justicia-con-herramientas-de-inteligencia-artificial.pdf>.
- FINNIS, John, *Natural Law and Natural Rights*, 2ª. ed., Nueva York, Oxford University Press, 2011.
- GONZÁLEZ, A.M., "Dignidad humana"; *Bioteología, dignidad y derecho: Base para un diálogo*, Pamplona, Eunsa, 2004.
- HILLMAN, Noel L., *The Use of Artificial Intelligence in Gauging the Risk of Recidivism*, American Bar Association, 2019, https://www.americanbar.org/groups/judicial/publications/judges_journal/2019/winter/the-use-artificial-intelligen

ce-gauging-risk-recidivism/#:~:text=Hillman%20as%20our%20guest%20technology,with%20skepticism%20and%20close%20scrutiny.

JURIMETRÍA, *¿Qué es Jurimetría?*, <https://jurimetria.laleynext.es/content/QueEs.aspx>.

REBER, Arthur, S., "Implicit learning of artificial grammars", *Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior*, vol. 6, número 6, diciembre de 1967.

STERBA, James P., *Ethics: The Big Questions*, 2ª. ed., Oxford, John Wiley & Sons, 2009.

TURING, A.M, "Lecture to the London Mathematical Society on 20 February 1947"; *Report of 1946 and other papers, In the Charles Babbages Reprint Series for the History of Computing*, Massachusetts, MIT Press, 1986, <https://www.vordenker.de/downloads/turing-vorlesungfor.pdf>.

2. Legislación

Carta de Internet para Guatemala.

Ley 18/2011, de 5 de julio, reguladora del uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la Administración de Justicia (España).

Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.

Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados.

Ley Orgánica de Protección de Datos Personales (España).

3. Otros

CORTE SUPREMA DE WISCONSIN, *Estado de Wisconsin vs. Eric L. Loomis*, caso número 2015AP157-CR.

Infraestructuras de servicios públicos, emergencia sanitaria y sus crisis. Un enfoque a partir de la dignidad humana en México

Carlos A. VILLANUEVA MARTÍNEZ¹

Sumario

I. Introducción. II. Panorama teórico. III. Contexto legal de los servicios públicos. IV. La emergencia sanitaria, sus crisis y los servicios públicos. V. Servicios públicos, dignidad humana y posibilidades de tutela jurisdiccional. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.

Resumen

El Derecho Administrativo no puede concebirse sin la noción de servicios públicos, concepto indisolublemente vinculado al origen de esta materia.

En el presente trabajo se proponen algunos apuntes con relación al tema de los servicios públicos en el contexto actual de la pandemia causada por el virus SARS-

Abstract

Administrative Law cannot be conceived without the notion of public services, a concept inextricably linked to the origin of this matter.

In this paper, some notes are proposed regarding the issue of public services in the current context of the pandemic caused by the SARS-COV2 virus (COVID-19) and its possi-

¹ Profesor de Posgrado en la Universidad Panamericana (up, Campus Ciudad de México), desde 2012; profesor invitado de la Universidad Panamericana (Campus Aguascalientes), de la Universidad Autónoma de Nuevo León y de la Universidad Externado de Colombia. Email: *cavillanueva@up.edu.mx*. Miembro del Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo (FIDA), de la Asociación Iberoamericana de Derecho de la Energía (ASIDE), del Instituto Internacional de Derecho Administrativo (IIDA), de la Asociación Iberoamericana de Estudios de Regulación (ASIER), del Centro Iberoamericano de Estudios de Derecho Público y Tecnología y asociado del Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Licenciado en Derecho (UNAM, 1997); posgraduado en Derecho Mercantil (Escuela Libre de Derecho, 2000); especialista en Derecho Administrativo (UP, 2008); diplomado en *Strategic Management and Policy Analysis in the Electric Sector* (University of California at Berkeley, 2005); Maestro en Derecho Empresarial Corporativo (Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, 2006); en Ciencias Jurídicas (UP, 2011) y en Derecho Administrativo (UP, 2018); candidato a Doctor en Derecho (UP). Las opiniones expresadas no representan la posición de ninguna institución pública o privada.

COV2 (COVID-19) y sus posibles efectos mediatos e inmediatos sobre la dignidad humana de los usuarios, desde la perspectiva del Derecho mexicano.

Palabras Clave

Derecho Administrativo. Servicios públicos. Derechos humanos. Dignidad humana. Emergencia sanitaria. Concesión administrativa. Caso fortuito.

ble mediate and immediate effects on the human dignity of users, from the perspective of Mexican law.

Key Words

Administrative law. Public services. Human rights. Human dignity. Health emergency. Administrative concession. Fortuitous case.

I. INTRODUCCIÓN

Estimo indispensable iniciar manifestando expresamente mi agradecimiento a las autoridades del Departamento de Ciencias Jurídicas de la Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador y de la Asociación Latinoamericana de Derecho Administrativo (ALDA), por su invitación para participar en estas “Jornadas de Derecho Administrativo Global: Una visión Latinoamericana. Homenaje al Dr. Agustín Gordillo”.

Esta iniciativa hace evidente la globalidad de la comunidad iusadministrativista latinoamericana, que comparte lenguaje, metodología, instituciones y conceptos, más allá de las lógicas diferencias locales y las diversas realidades que se viven en cada uno de nuestros países. La construcción de esa comunidad sería inimaginable sin el aporte realizado por destacadas figuras que han moldeado e incidido en la forma en que concebimos y operamos el Derecho Administrativo; se trata de maestros en el más amplio sentido del término que han aportado doctrina, sistematicidad y han contribuido a la difusión de esta disciplina. Tal es el caso del destacado jurista argentino a quien se rinde un merecido reconocimiento a su obra y trayectoria.

En tal virtud, no queda sino reconocer la pertinencia del homenaje que convocan las instituciones organizadoras de estas Jornadas y hacer público agradecimiento al Dr. Agustín Gordillo por su aporte teórico y vocación docente para la construcción de un Derecho administrativo común y compartido latinoamericano. En este sentido, en las páginas siguientes se proponen algunos apuntes con relación al tema de los servicios públicos en el contexto actual de la pandemia y sus posibles efectos inmediatos y mediatos sobre la dignidad humana de los usuarios,

desde la perspectiva del Derecho mexicano, que solo aspiran a generar dudas e interés en un tema profundamente humano del Derecho Administrativo.

II. PANORAMA TEÓRICO

El Derecho Administrativo no puede concebirse sin la noción de servicios públicos, concepto indisolublemente vinculado al origen de la disciplina en Francia y exitosamente trasplantado a diversos países herederos de esa tradición jurídica².

Dado su origen jurisprudencial y utilizado en su país de origen como criterio para determinar la jurisdicción aplicable a la actividad de la Administración³, su traslado a otras jurisdicciones no siempre reflejó esta circunstancia y es partir de su desarrollo dogmático, en el primer tercio del siglo XX, que asume una centralidad en la definición de la naciente disciplina del Derecho Administrativo, idea hoy superada, pero que sirvió para dotar de título jurídico y sustentar un modelo de Estado que abandonaba las posiciones del liberalismo clásico⁴, para asumir un papel activo e interventor en la economía y en la conformación de la sociedad⁵. En este sentido, la idea de servicios públicos está indisolublemente vinculada a la evolución de los gobiernos nacionales durante el pasado siglo, la construcción del moderno Estado-nación y la ordenación de la vida social como resultado de la revolución industrial y con ella el desarrollo tecnológico⁶, conjugados con el fenómeno de la creciente urbanización de la sociedad⁷ y el surgimiento de necesidades cuya atención reclamaba la intervención estatal⁸.

² Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo, La defensa del usuario y del administrado*, 7ª. ed., México, UNAM-Porrúa-Fundación de Derecho Administrativo, 2004, t. II, p. 161.

Rodríguez Rodríguez, Libardo, *Derecho Administrativo Colombiano*, México, Porrúa-UNAM-IJ, 2004, p. 483.

Moderne, Franck, "La idea de servicio público en el Derecho Europeo", en Cassagne, Juan Carlos, *Servicio público y policía*, Buenos Aires, El Derecho, 2006, pp. 9-10.

³ Fernández Ruiz, Jorge, *Derecho Administrativo (Servicios públicos)*, México, Porrúa-IJ-UNAM, 1995, pp. 13-23.

⁴ Allí Aranguren, Juan-Cruz, *Derecho Administrativo y globalización*, Madrid, Thomson Aranzadi-Civitas, 2004, pp. 36-38.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1988, p. 10.

⁵ Roldán Xopa, José, *Derecho Administrativo*, México, Oxford University Press-ITAM, 2008, p. 372.

⁶ Delpiazzo, Carlos E., *Derecho Administrativo Uruguayo*, México, Porrúa-IJ-UNAM, 2005, p. 330.

⁷ Forsthoff, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958, p. 62.

⁸ Valls Hernández, Sergio, y Matute González, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2003, p. 351.

En todo caso, es necesario advertir que pocos términos jurídicos han tenido tan amplia recepción en el vocabulario común, de forma que su utilización no es hoy exclusiva de los operadores jurídicos, lo que si bien es muestra del éxito del concepto, ha tenido, en opinión del suscrito, un efecto indeseado consistente en la pérdida de su precisión jurídica, lo que se ha manifestado en lo que diversos autores califican como la crisis del concepto⁹. Estimo como evidente el hecho de que hablar de servicios públicos siempre detona amplias y profundas discusiones, y que generalmente giran en torno cuáles actividades deben someterse a este régimen; quién debe prestarlo; a las falencias del servicio (calidad y precio; su generalización y la incorporación de desarrollos tecnológicos, etc.) y su vinculación con las condiciones de vida y desarrollo de las personas (indefensión del usuario).

De esta forma, al hablar de servicios públicos podemos identificar al menos cuatro niveles discursivos: político, económico, social y jurídico.

Desde la perspectiva política, los servicios públicos tienen que ver con una determinada postura ideológica respecto del papel y funciones del Estado, en específico del gobierno. Aquellos que estiman necesaria la intervención gubernamental para el desarrollo de un determinado proyecto de Nación, suelen ser promotores de la creación y extensión de servicios públicos como manifestación de soberanía e independencia, inclusive con exclusión de los particulares¹⁰. Por el contrario, quienes no comparten tal ideología son promotores de un uso más restringido del concepto, cuando no abiertamente contrarios a él, optando por posiciones proclives a la subsidiariedad estatal¹¹.

Desde el punto de vista económico, lo que importa es el costo de la organización del servicio, su mantenimiento y expansión, así como su financiamiento y fuente de pago, los resultados financieros de la actividad y su viabilidad para garantizar su continua prestación con determinados niveles de calidad. A este aspecto podemos vincular la discusión sobre su régimen de prestación en monopolio o bajo esquemas competitivos; la fuente de pago (tasas, tarifas, ayudas) y su suficiencia (equilibrio económico), entre otros.

⁹ Delpiazzo, Carlos E., *Derecho Administrativo Uruguayo*, op. cit., p. 330 y Valls Hernández, Sergio, y Matute González, Carlos, *ibidem*, p. 353.

¹⁰ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo. Doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14^a. ed., México, Porrúa, 1988, t. I, pp. 99-100.

¹¹ Nallar, Daniel M., *El Estado regulador y el nuevo mercado del servicio público. Análisis jurídico sobre la privatización, la regulación y los entes regulatorios*, Buenos Aires, Depalma, 1999, p. 12.

La perspectiva social se refiere a la existencia de necesidades cuya atención es demandada por la sociedad, o al menos por un número relevantes de personas, por virtud de estimarse que constituyen prestaciones indispensables para procurar determinados niveles de seguridad, satisfacción y como condicionantes del libre desarrollo personal y comunitario¹².

Finalmente, la perspectiva jurídica se refiere al tratamiento que desde el Derecho se asigna a las actividades que se califican como servicios públicos, y su idoneidad para constituirse en una categoría distinta y diferenciable de la actividad gubernamental. Es decir, desde el Derecho no se pretende ni definir o elegir el modelo de Estado, ni determinar los aspectos económicos de las actividades que se califican como servicios públicos, ni definir cuáles necesidades generales deben ser sometidas al mismo, sino simplemente determinar el régimen jurídico que establezca un marco normativo para identificar los derechos y obligaciones de los sujetos involucrados en estas actividades. No se trata de una tarea menor y la construcción de un régimen general se ve dificultada por la diversidad de actividades que se pretenden someter al mismo, pero se trata de un esfuerzo fundamental si se pretende racionalizar jurídicamente esta categoría lo que resulta indispensable para hacerla funcional y operativa¹³.

Es decir, desde la perspectiva jurídica, que es la que importa para efectos del presente trabajo, el régimen de los servicios públicos es ante todo el régimen jurídico que regula una técnica de intervención estatal que incide en la esfera económica de los particulares al fijar la forma y términos en que determinadas actividades de índole prestacional deben ser desarrolladas para el cumplimiento de específicos objetivos de política pública y social en beneficio de sus destinatarios¹⁴.

En este sentido, desde la perspectiva iusadministrativista, los servicios públicos deben ser entendidos como una atribución administrativa más que no agota ni comprende la totalidad de la actividad de la administración como forma de

¹² Béjar Rivera, Luis José, "Una aproximación a la teoría de los servicios públicos", en Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, y Béjar Rivera, Luis José, *El servicio público. Aproximaciones a su estructura teórica*, México, UBIJUS-UP, 2014, pp. 119-120.

¹³ Roldán Xopa, José, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 375.

¹⁴ Bandeira de Mello, Celso Antonio, *Curso de Derecho Administrativo*, México, Porrúa-UNAM-IJ, 2006, pp. 597-598.

intervención en la esfera jurídica de los particulares¹⁵, sino que debe ubicarse en el contexto de un catálogo más amplio que comprende las atribuciones de policía administrativa o limitación; de fomento; la económico industrial¹⁶ y más recientemente, la normativa o de regulación¹⁷.

Cada una de dichas atribuciones o potestades no son excluyentes unas de otras, sino que operan en un contexto de permanente interacción de forma que permitan desplegar todo el potencial de la Administración Pública, en beneficio de los administrados, en el caso específico, de los usuarios. En este sentido, es menester considerar que una actividad determinada puede ser sometida a régimen de servicio público, al mismo tiempo, ejercer sobre ella atribuciones de policía para la vigilancia y control del gestor del servicio (en los casos en que titularidad y gestión se separan¹⁸, o regulación económica o social en los casos en que existe competencia; otorgar ayudas o subsidios a los usuarios¹⁹, o inclusive a los prestadores²⁰ como manifestación de la atribución de fomento y en el extremo, hacer coincidir la titularidad y la gestión en un ente público, materializando así la atribución económico industrial de la Administración.

Y si la complejidad anterior no fuera suficiente, los servicios públicos no se agotan en el ámbito estrictamente administrativo, sino que involucran al Gobierno en su conjunto, para la procura y defensa del interés general como fin último de la actividad estatal. Es decir, el Poder Legislativo interviene al crear mediante una ley en sentido material y formal el servicio público en la que, además, determina el

¹⁵ Sarmiento García, Jorge H., "Noción y elementos del servicio público", en González de Aguirre, Martha (coord.), *Los servicios públicos. Régimen jurídico actual*, Buenos Aires, IEDA-Depalma, 1994, p.3.

¹⁶ Blanquer, David, *Introducción al Derecho Administrativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1988, pp. 90-91.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso, op. cit.*, p. 37.

¹⁷ Hartmut, Maurer, *Derecho Administrativo Alemán*, México, UNAM-IIJ, 2012, p. 9.

¹⁸ Camacho Cepeda, Gladys, "La actividad administrativa de servicio público", en Pantoja Bauzá, Rolando (coord.), *Derecho Administrativo Chileno*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2007, p. 462.

¹⁹ Escola, Héctor Jorge, *El interés público como fundamento del Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Depalma. 1989, pp. 126-127.

²⁰ Moderne, Franck, "La idea de servicio público en el Derecho Europeo", en Cassagne, Juan Carlos, *Servicio público y policía*, Buenos Aires, El Derecho, 2006, p. 24.

Sorace, Domenico, *Estado y servicios públicos. La perspectiva europea*, Lima, Palestra, 2006, p. 42.

régimen jurídico específico para esa actividad²¹. Por su parte, el Poder Judicial interviene al hacer efectivos los derechos y obligaciones de las partes involucradas, haciendo válida la garantía de tutela jurisdiccional efectiva²². Inclusive, conforme a la tendencia y el modelo de organización más reciente, puede involucrar órganos reguladores dotados de cierta autonomía en virtud de la cual pueden o no formar parte de la Administración Pública²³. En este sentido, sin perjuicio de su identificación con una atribución propia de la Administración Pública, el régimen jurídico de los servicios públicos es un tema transversal que se relaciona con la actividad del gobierno en su conjunto.

Sin embargo, su funcionalidad depende de su correcta caracterización jurídica, de manera que cada una de las atribuciones mencionadas, incluida la relativa a servicios públicos, resulten distinguibles y diferenciables entre sí, de manera que exista una previsibilidad y razonabilidad de lo que jurídicamente es dable esperar de su calificación como tales.

Conforme a lo anterior, es fundamental señalar que, al menos desde la perspectiva mexicana, no toda actividad que se presta al público por una organización pública constituye un servicio público; que no todas las necesidades de la población requieren gestionarse como servicio público, ya que pueden serlo también mediante otras atribuciones administrativas (policía y regulación) y que no todos los servicios públicos previstos en el orden jurídico positivo se ajustan o corresponde al marco constitucional y teórico de la institución, precisamente por

²¹ Amoedo Souto, Carlos, "Modalidades de actuación administrativa y su incidencia en el sistema de derechos y libertades", en Rodríguez-Arana Muñoz, Jaime, *Derecho Administrativo Español*, México, Porrúa-UNAM-IJ, 2005, p. 236.

Rodríguez Rodríguez, Libardo, *Derecho Administrativo Colombiano*, México, Porrúa-UNAM-IJ, 2004, pp. 492-493.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1988, p. 356.

²² Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo, La defensa del usuario y del administrador*, 7ª. ed., México, UNAM-Porrúa-Fundación de Derecho Administrativo, 2004, t. II, pp.177-178.

²³ Hernández-Mendible, Víctor Rafael, y Orjuela Córdoba, Sandra Patricia, *Energía eléctrica. Regulación de fuentes convencionales, renovables y sostenibles*, Caracas, Universidad Monteávila-Editorial Jurídica Venezolana, 2016, p. 26.

Sorace, Domenico, *Estado y servicios públicos. La perspectiva europea*, Lima, Palestra, 2006, p. 50.

Valls Hernández, Sergio, y Matute González, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2003, p. 406.

la insuficiente comprensión de las características inherentes al régimen jurídico genérico de la institución y del uso del vocablo desde perspectivas no jurídicas o con intencionalidades distintas a la satisfacción de necesidades de carácter general mediante actividades eminentemente técnicas de carácter prestacional.

III. CONTEXTO LEGAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

En México, la teoría general de los servicios públicos no parece estar de moda; siendo un tema de larga data en el Derecho Administrativo mexicano, dada su temprana recepción en la naciente doctrina nacional durante la primera mitad del siglo XX²⁴, y que se incluye en prácticamente todos los manuales de la materia, contadas son las obras que dan cuenta de su profunda transformación desde los años 90 del siglo pasado a la fecha y apenas existen obras monográficas que lo aborden²⁵. En cuanto a su tratamiento jurisprudencial, se debe reconocer que éste ha sido escaso, disperso en el tiempo y profundamente influido por la ideología imperante en su momento, predominando su consideración como prerrogativa interventora de la Administración sobre su aspecto garantista respecto de la satisfacción de necesidades generales.

Dado que no se trata de desarrollar la historia de la recepción en México de esta institución, baste señalar el estado actual del tema en el Derecho positivo.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) contiene apenas algunas disposiciones específicas sobre el tema. Se debe destacar, en primer lugar, el Artículo 28 cuyos párrafos, décimo primero y décimo segundo, se reproducen por su importancia:

...

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público.

²⁴ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 45ª. ed., México, Porrúa, 2006, p. 22.

²⁵ Como excepción podemos destacar los manuales ya citados de Valls y Matute, de Roldán Xopa y la monografía de Béjar Rivera, que se incluyen en el apartado de referencias.

La sujeción a regímenes de servicio público se apegará a lo dispuesto por la Constitución y sólo podrá llevarse a cabo mediante ley.

Como se aprecia, en dicha disposición se encuentra el fundamento para que los particulares intervengan en la prestación de servicios públicos, sujeto a que exista un interés general en que sean concesionados; se considera un régimen que debe establecerse en ley y que deberá asegurar la eficacia de su prestación. Tal es la caracterización del régimen general que la CPEUM establece para los servicios públicos y que, dada su jerarquía, debería ser atendida en el desarrollo de la legislación de cualquier servicio público en específico. Como se aprecia, es una caracterización muy limitada ya que no menciona los beneficiarios de las actividades ni considera los principios generalmente aceptados como rectores de los servicios públicos²⁶.

Por otra parte, es importante recordar el carácter de república federal adoptado por México para su organización política, que evidentemente se proyecta en la distribución de los servicios públicos entre los diferentes niveles de gobierno. Así, el Artículo 124 de la CPEUM dispone que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias, de manera que para comprender la distribución de los servicios públicos, es necesario atender al Artículo 73 de la Carta Magna, que establece las facultades reservadas al Congreso Federal, desarrollando el catálogo de materias y temas en los que tiene potestad para legislar, siendo éste el ámbito que se puede considerar como propio del Gobierno Federal, con la salvedad que más adelante se indica.

Por otro lado, la Constitución también hace referencia expresa a los Municipios en relación con este tema, al disponer en su Artículo 115, fracciones II, III y IV,

²⁶ Originalmente desarrollados por el jurista francés Rolland, se referían a los de continuidad, igualdad y mutabilidad (Maurin, André, *Derecho Administrativo Francés*, México, Porrúa-UNAM-IJ, 2004, pp. 113-115), posteriormente han evolucionado para considerar generalidad, regularidad, uniformidad y continuidad (Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, y Lucero Espinosa, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso, op. cit.*, p. 358), y más recientemente ya en un contexto de servicios públicos en régimen de competencia, se han sugerido principios adicionales como los de subsidiariedad, eficiencia y de solidaridad (Cassagne, Juan Carlos, "Evolución de los principios aplicables a los servicios públicos y problemas actuales tras los procesos de privatización", *Revista de Administración Pública*, Madrid, número 157, enero-abril 2002, Centro de Estudios Constitucionales, p. 490).

que los ayuntamientos de los municipios, conforme a las leyes en materia municipal que emitan las legislaturas estatales, están facultados para aprobar bandos de policía y gobierno, reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general en sus jurisdicciones, que organicen, entre otros asuntos, los servicios públicos de su competencia y que su hacienda (patrimonio) se integra, entre otros conceptos, con los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo; se reconoce la posibilidad de que los municipios, previo acuerdo de sus ayuntamientos, se asocien para la más eficaz prestación de los servicios públicos a su cargo, aunque tratándose de municipios de dos Estados, requieren la autorización de sus respectivas legislaturas, o bien que éstos sean asumidos por el gobierno estatal en términos de las leyes locales, previa solicitud del ayuntamiento cuando el municipio esté imposibilitado para ejercerlo.

Además, este mismo Artículo indica que los municipios tienen a su cargo las funciones y los servicios públicos, sin distinguir entre ellos, 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 la 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, y que sin perjuicio de su competencia constitucional, deben observar las leyes federales y estatales en la prestación de estos servicios.

Para cerrar este recuento del marco constitucional, cabe destacar que la CPEUM califica como servicios públicos de forma expresa a diversas actividades, entre las que se incluyen la educación (Artículo 3o., fracción VIII); las telecomunicaciones y la radiodifusión (Artículo 6o., inciso B, fracciones II y III), a las que califica como servicios públicos de interés general (como si algún servicio público no tuviera esa calidad ínsita en su naturaleza), y las actividades de transmisión y de distribución de energía eléctrica (Artículos 25, 27 y 28).

La legislación federal vigente reconoce como servicios públicos las siguientes actividades, ya sea como desarrollo de su calificación constitucional como tales o por determinación estrictamente legislativa: i) Aeropuertos; ii) Transporte

aéreo nacional regular; iii) Remolque maniobra en puerto; iv) Transporte ferroviario; v) Pilotaje o practicaaje; vi) Correos; vii) Telecomunicaciones; viii) Radiodifusión; ix) Salud; x) Seguro Social; xi) Educación; xii) Transmisión y distribución de energía eléctrica; xiii) Sistemas de negociación bursátiles sobre títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores o listados en el Sistema Internacional de Cotizaciones; xiv) Servicio centralizado de depósito, guarda, administración, compensación, liquidación y transferencia de valores; xv) Servicio de contraparte central de valores y xvi) la Base de Datos Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

Cabe hacer ahora un par de prevenciones respecto de algunos de los servicios públicos antes mencionados. En primer lugar, en el caso de los servicios de salud y de educación no están reservados en exclusiva a la Federación, sino que se prestan en un régimen de coordinación con los Estados y Municipios²⁷. En segundo lugar, únicamente subsiste una reserva estatal respecto de los servicios públicos de transmisión y de distribución de electricidad ya que la CPEUM los considera una actividad estratégica²⁸, de manera que en las demás actividades de esa

²⁷ Ambos servicios se prestan tanto por instituciones públicas como privadas conforme al régimen previsto en las leyes generales aprobadas por el Congreso Federal, de las que derivan las diversas legislaciones locales. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en tesis aislada del Pleno bajo el rubro “LEYES GENERALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL”, las ha caracterizado en los siguientes términos: “... que son aquellas que pueden incidir válidamente en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano. Es decir, las leyes generales corresponden a aquellas respecto a las cuales el Constituyente o el Poder Revisor de la Constitución ha renunciado expresamente a su potestad distribuidora de atribuciones entre las entidades políticas que integran el Estado Mexicano, lo cual se traduce en una excepción al principio establecido por el Artículo 124 constitucional. Además, estas leyes no son emitidas *motu proprio* por el Congreso de la Unión, sino que tienen su origen en cláusulas constitucionales que obligan a éste a dictarlas, de tal manera que una vez promulgadas y publicadas, deberán ser aplicadas por las autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales”. Tesis P. VII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 5.

²⁸ Entendidas como el conjunto de facultades y actividades económicas que el Estado mexicano se reserva para sí, y para ejercerlas y realizarlas a través de organismos públicos descentralizados y unidades de la Administración Pública, por razones de seguridad nacional, interés general o beneficio social básico para el desarrollo nacional (Muñoz Fraga, Rafael, *Derecho Económico*, 3ª. ed., México, Porrúa-Facultad de Derecho-UNAM, 2018, p. 175). El Artículo 28 de la CPEUM prevé una relación de actividades que se califican como estratégicas, aunque también abre la posibilidad a que el Congreso Federal, mediante ley, determine otras adicionales. En el caso particular de los servicios públicos de transmisión y de distribución de energía eléctrica, no obstante, su carácter estratégico y su naturaleza de servicios públicos, la propia CPEUM y la legislación sectorial prevén la posibilidad de que los particulares intervengan en su prestación mediante contratos y no concesiones (Villanueva Martínez, Carlos A., “La nueva regulación del

industria concurren la participación pública y privada en su gestión y prestación, e inclusive en algunas de ellas, se le sujeta a una regulación para la competencia²⁹.

IV. LA EMERGENCIA SANITARIA, SUS CRISIS Y LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Como el resto del mundo, México se ha visto profundamente afectado por la pandemia causada por el virus SARS-COV2, para cuya atención y manejo ha debido adoptar diversas determinaciones administrativas. Evidentemente, la aparición de un nuevo padecimiento altamente contagioso para el que no existe vacuna o tratamiento supone una emergencia sanitaria que requiere de medidas excepcionales, de manera que esto ha implicado una crisis para los servicios públicos de salud que ofrece el Estado y los particulares, afectando su regularidad como la consecuencia más inmediata y evidente. Sin embargo, el confinamiento social que se ha impuesto como medida para prevenir o limitar la transmisión de la enfermedad ha impuesto una severa limitación a la regularidad de la actividad económica, que ha afectado la continuidad de la dinámica social, lo que supone una afectación para el desarrollo de actividades indispensables para que las personas puedan permanecer en casa con un nivel mínimo de confort y normalidad, lo que involucra, a su vez, otros servicios públicos, al tiempo que abre la posibilidad a restricciones en la capacidad de retribuir a los prestadores que proveen dichos servicios, poniendo en riesgo la continuidad de su prestación.

Previo a la descripción del caso que nos ocupa, se considera pertinente formular una acotación preliminar. En el contexto de la crisis y las medidas adoptadas por los gobiernos nacionales, se ha suscitado una discusión amplia en Iberoamérica sobre la pertinencia de establecer o determinar estados de excepción y la

sector eléctrico en México. Una visión panorámica de su marco jurídico”, en Hernández-Mendible, Víctor Rafael, y Moreno Castillo, Luis Ferney (coord.), *Derecho de la energía en América Latina*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2017, t. II, pp. 121-122), configurando así una excepción al régimen general ya descrito, aunque en la actualidad están a cargo del Estado a través de la figura de empresas productivas del Estado (subsidiarias de la empresa energética Comisión Federal de Electricidad que comparte esa misma naturaleza jurídica), una para cada actividad de las mencionadas, subsistiendo como monopolio estatal.

²⁹ Cabe señalar que el Estado presta servicios públicos de forma concurrente con los particulares destacadamente en salud, educación, aeropuertos, radiodifusión y más recientemente en telecomunicaciones e Internet, a través de una empresa productiva del Estado, también subsidiaria de la Comisión Federal de Electricidad, denominada CFE Telecomunicaciones e Internet para todos, creada por acuerdo publicado en el DOF el 2 de agosto de 2019.

juridicidad de las medidas de emergencia como mecanismo jurídico para enfrentar la pandemia. Para el caso de México, esto no ha sido necesario porque el marco jurídico administrativo para la gestión de emergencias es bastante completo y contiene previsiones suficientes para conducir la actuación administrativa³⁰. Lo anterior no supone un juicio sobre la gestión de las autoridades mexicanas en el caso particular, ya que tener la herramienta no supone necesariamente saber utilizarla.

Nuevamente, presentar el panorama completo de las medidas adoptadas por el Gobierno Federal mexicano (y más aún, los estatales) o la evaluación de su legalidad y pertinencia excedería los límites del presente trabajo, por lo que se presentará un esbozo de las determinaciones que involucran la prestación de servicios públicos federales, aunque es adecuado advertir desde ahora que en ellas no se incluye ninguna mención expresa al tema de servicios públicos, a pesar de que se consideran diversas actividades que están sometidas a este régimen jurídico.

Así, en un breve recuento de las medidas administrativas adoptadas por las autoridades federales, se debe mencionar, en primer lugar, el “Acuerdo por el que se establecen las medidas preventivas que se deberán implementar para la mitigación y control de los riesgos para la salud que implica la enfermedad por el virus SARS-COV2 (COVID-19)”³¹, emitido por la Secretaría de Salud (sancionado por Decreto presidencial publicado en esa misma fecha), cuyo objeto fue establecer las medidas preventivas que debían implementarse para mitigar y controlar los riesgos para la salud que implica la enfermedad de mérito, cuya instrumentación tenía carácter obligatorio para las autoridades civiles, militares y los particulares, así como para las dependencias y entidades de los tres órdenes de gobierno. Se consideraron como medidas preventivas a las intervenciones comunitarias definidas en lo que se denominó “Jornada Nacional de Sana Distancia” con el objetivo de establecer el distanciamiento social para la mitigación de la transmisión poblacional del virus, disminuyendo el número de contagios y la propagación de la enfermedad, permitiendo que la carga de enfermedad esperada no se concentrara en unidades de tiempo reducidas, garantizando el acceso a la atención médica hospitalaria para los casos graves.

³⁰ Béjar Rivera, Luis José, y Villanueva Martínez, Carlos A., “México y el manejo de las emergencias”, en Villacreces Valle, Jaime (coord.), *Derecho Administrativo para las emergencias*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020, pp. 113-147.

³¹ Publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 24 de marzo de 2020.

Entre las medidas preventivas que establece dicho Acuerdo, destaca la suspensión temporal de actividades escolares en particular y, en términos generales, las de los sectores público, social y privado, aunque se introduce el concepto de funciones esenciales en el sector público, cuya continuidad debería garantizarse, mientras que para el sector privado se determinó la continuidad de labores en empresas, negocios, establecimientos mercantiles y todos aquellos necesarios para hacer frente a la emergencia, señalando de forma enunciativa, entre otros, hospitales, clínicas, laboratorios, servicios médicos, financieros, telecomunicaciones y medios de información, servicios de transporte y distribución de gas, siempre y cuando no correspondieran a espacios cerrados con aglomeraciones. Evidentemente, sin utilizar el término servicios públicos, diversas actividades consideradas esenciales corresponden a esta categoría jurídica, como son los relativos a salud, educación, financieros, telecomunicaciones, radiodifusión y transporte, aunque omite otros.

Posteriormente, mediante el “Decreto por el que se declaran acciones extraordinarias en las regiones afectadas de todo el territorio nacional en materia de salubridad general para combatir la enfermedad grave de atención prioritaria generada por el virus SARS-COV2 (COVID-19)”, emitido por la Secretaría de Salud³², esta dependencia se atribuyó la facultad de implementar de manera inmediata, como una acción extraordinaria³³, la utilización como elementos auxiliares de todos los recursos médicos y de asistencia social de los sectores público, social y privado en regiones afectadas y colindantes, disposición que tiene que ver, nuevamente, con el servicio público de salud aunque puede interpretarse también que afecta no solo a la infraestructura asociada al servicio, sino incluso al personal.

Posteriormente, el Consejo de Salubridad General emitió el “Acuerdo por el que se declara como emergencia sanitaria por causa de fuerza mayor, a la epidemia de enfermedad general por el virus SARS-COV2 (COVID-19)”³⁴, en el que además

³² Publicado en el DOF el 27 de marzo de 2020.

³³ Se asume que la autoridad emisora está recurriendo a la figura denominada Acción Extraordinaria en materia de Salubridad, prevista en la Ley General de Salud, que la faculta en caso de epidemia grave para dictar de forma inmediata las medidas indispensables para prevenir y combatir los daños a la salud, que deben posteriormente ser sancionadas por el Ejecutivo Federal (Béjar y Villanueva, *op. cit.*, pp. 126-127), condición esta última que no se cumplió.

³⁴ Publicado en el DOF el 30 de marzo de 2020.

de asignar esta categorización jurídica³⁵ a la emergencia, faculta a la Secretaría de Salud para determinar todas las acciones necesarias para su atención.

En cumplimiento del anterior, la Secretaría de Salud expidió el “Acuerdo por el que se establecen acciones extraordinarias para atender la emergencia sanitaria generada por el virus SARS-COV2”³⁶ en el cual se ordenó la suspensión inmediata, a partir del 30 de marzo³⁷ de las actividades no esenciales y exhortó a la población a cumplir resguardo domiciliario, entendido como la limitación voluntaria de la movilidad el mayor tiempo posible. Para efectos del presente trabajo, resulta relevante mencionar que, entre las actividades que se consideraron esenciales, se incluyen entre otras, las siguientes: i) las directamente necesarias para atender la emergencia sanitaria; ii) las de sectores fundamentales de la economía (financieros, distribución y venta de energéticos, generación (*sic*) y distribución de agua potable, mercados de alimentos, transporte de pasajeros y de carga, telecomunicaciones y medios de información, servicios funerarios y de inhumación, aeropuertos, puertos y ferrocarriles), y iii) las necesarias para la conservación, mantenimiento y reparación de la infraestructura crítica que asegure la producción y distribución

³⁵ Llama la atención el término, ya que no se refiere a la contingencia como “epidemia grave” conforme señala la Ley General de Salud ni tampoco como “contingencia sanitaria” que es el término usado por la Ley Federal de Trabajo, y que de ser decretada permitiría suspender la relaciones laborales sin responsabilidad para los patrones mediante el pago de una indemnización mínima, en virtud de lo cual los patrones se han visto obligados a continuar pagando salarios (a pesar de la suspensión de actividades) o afrontar las consecuencias económicas de un despido injustificado. Por otra parte, el calificativo de “fuerza mayor” resulta también de gran significación, ya que si bien legalmente no se le distingue del “caso fortuito”, jurisprudencialmente se ha tendido a identificar el primero con hechos del hombre y el segundo con eventos de la naturaleza, aunque coinciden en que constituyen excluyentes de responsabilidad y del cumplimiento de los contratos cuando no existe culpa o negligencia de la parte que la invoca y el evento sea imprevisible y general, incluyendo los actos de autoridad como el que nos ocupa. Al respecto pueden verse las tesis aisladas siguientes: Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXIX, p. 2074, con el rubro: “FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO”; Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXVIII, p. 704, con el rubro “FUERZA MAYOR”; Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLIX, p. 1593, con el rubro “FUERZA MAYOR, QUÉ DEBE ENTENDERSE POR TAL”; Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 121-126, Séptima Parte, p. 81, con el rubro “CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR. ELEMENTOS” y Tesis II.1o.C.158 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 1069, cuyo rubro dice “CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR. CUANDO EL ACTO O HECHO EN QUE SE SUSTENTA ES UN ACTO DE AUTORIDAD”.

³⁶ Publicado en el DOF el 31 de marzo de 2020.

³⁷ Originalmente prevista hasta el 30 de abril, fue posteriormente ampliada hasta el 30 de mayo por Acuerdo de la Secretaría de Salud, publicado en el DOF el 21 de abril de 2020.

de servicios indispensables (agua potable, energía eléctrica, saneamiento básico, transporte público, infraestructura hospitalaria y médica). Claramente, diversos servicios públicos quedaron incluidos en la categoría de actividades esenciales, por lo que se puede afirmar que durante la pandemia su prestación se ha mantenido de forma permanente, regular y continua, como lo prevén los principios que rigen esta institución.

No obstante, es necesario mencionar la ausencia de medidas específicas o concretas de protección a los usuarios o de apoyos o subvenciones tarifarias.

La única excepción, y muy relativa, se ubica en el ámbito de la industria eléctrica. Se trata del "Acuerdo por el que se determina el mecanismo de fijación de tarifas finales de energía eléctrica del suministro básico a usuarios domésticos por el período que se indica, con motivo de la emergencia sanitaria por causa de fuerza mayor derivada de la epidemia de la enfermedad generada por el virus SARS-COV2" (COVID-19)", emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público³⁸, por el cual se suspendió la reclasificación de usuarios a la denominada Tarifa Doméstica de Alto Consumo por virtud del consumo de energía eléctrica de los usuarios domiciliarios durante un período comprendido desde el 30 de marzo de 2020 y hasta 7 días naturales posteriores a que la autoridad competente dé por terminada la emergencia sanitaria por causa de fuerza mayor generada por esta enfermedad. Se afirma que se trata de una medida relativa en virtud de que, en estricto sentido, no se trata de servicios públicos, dado que el suministro eléctrico no tiene esa calidad, sino que legalmente se le califica como un servicio de interés público y, en el caso del suministro básico, se considera además como una actividad prioritaria para el desarrollo nacional, lo que más allá de su grandilocuencia no supone un régimen jurídico específico, por lo que se trata de conceptos jurídicamente indeterminados.

No obstante, a pesar de que la relación contractual del usuario sea con el comercializador, es evidente que se trata de usuarios de los servicios públicos de transmisión y de distribución de energía eléctrica ya referidos en el apartado precedente. En todo caso, más allá de la suspensión de la reclasificación tarifaria por nivel de consumo, el Acuerdo de mérito no supone dispensa o excepción de la obligación de pago, ni faculta a los comercializadores y distribuidores a no efectuar

³⁸ Publicado en el DOF el 17 de abril de 2020.

el corte del suministro en caso de incumplimiento de la obligación de pago, a la que está regulatoriamente obligados, siendo responsables en caso de no ejecutar el corte del servicio al pago del costo de la energía suministrada y demás componentes que integran la tarifa final del usuario³⁹.

Por último, si bien tampoco se trata de una medida específicamente dirigida a los usuarios en general, se debe mencionar que en diciembre pasado el Congreso Federal aprobó una reforma a la Ley Federal del Trabajo para reconocer y regular el trabajo a distancia (*home office*), aún no publicada en el DOF por lo que no ha entrado en vigor, conforme a la cual se impondrán diversas obligaciones a los patrones, entre las que se incluyen proporcionar, instalar y encargarse del mantenimiento de los equipos necesarios para el teletrabajo y, específicamente, asumir los costos derivados de esta modalidad, incluyendo específicamente el pago de servicios de telecomunicación y la parte proporcional de electricidad.

V. SERVICIOS PÚBLICOS, DIGNIDAD HUMANA Y POSIBILIDADES DE TUTELA JURISDICCIONAL

Evidentemente, en el contexto de la pandemia no hay servicio público más relevante que el de salud, indispensable para hacer frente a la circunstancia y atender la emergencia en aras de proteger y salvaguardar el bien mayor que representa la vida humana. México, como otros países, adolece previo a la pandemia de problemas en cuanto infraestructura sanitaria, cobertura y financiamiento del servicio, en particular por el importante porcentaje de la población que labora en el sector informal de la economía y que, por tanto, se encontraba excluido de los sistemas formales de seguridad social, y si bien en los últimos años se habían realizado importantes esfuerzos para incorporar a este sector de la población, la realidad es que la emergencia sanitaria sorprende al servicio público de salud en condiciones de debilidad sistémica y de infraestructura. A lo anterior, habría que agregar una gestión que, en vista de los resultados, deviene cuestionable por decir lo menos, a pesar de que hasta el momento de escribir las presentes líneas, el sistema hospitalario no ha colapsado. Sin embargo, no es la intención plantear el análisis de la

³⁹ Villanueva Martínez, Carlos A., “La nueva regulación del sector eléctrico en México. Una visión panorámica de su marco jurídico”, en Hernández-Mendible, Víctor Rafael, y Moreno Castillo, Luis Ferney (coord.), *Derecho de la energía en América Latina*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2017, t. II, p. 119.

gestión de la pandemia y la emergencia sanitaria que ha generado, por lo que no se abundará sobre el servicio público de salud.

Lo que interesa destacar es el hecho de que, paralelamente a la crisis sanitaria y como una consecuencia de ella, se está gestando una crisis económica derivada de la interrupción de la regularidad de la actividad económica, relacionada con la necesidad del confinamiento de la población, que hasta el momento no ha concluido, dado el gradualismo en la reactivación que ha sido necesario imponer para tratar de reducir los contagios y la continuidad de la dispersión de la enfermedad. Dado que el número y nivel de contagios no parece disminuir, un regreso a la normalidad se percibe aún como lejano e incierto en México.

En este contexto, el reto adicional que se deberá afrontar en los meses por venir se refiere a garantizar la generalidad, continuidad y regularidad de la prestación de servicios públicos en un contexto de crisis económica que puede llegar a suponer una afectación al ciclo de pago en perjuicio de los suministradores, derivado de la limitación de la capacidad económica cuando no franca insolvencia de los usuarios. En los servicios públicos *uti singuli*⁴⁰, que se prestan sobre una base contractual que prevé que la continuidad de los servicios depende del oportuno cumplimiento de la obligación de pago, el corte o la interrupción del suministro es la consecuencia natural del incumplimiento y la más eficaz herramienta a cargo del prestador para asegurarse el pago que representa la retribución a la que tiene legítimo derecho.

Sin embargo, este mecanismo no parece suficiente ante un eventual incumplimiento masivo o generalizado, que suponga un riesgo para la viabilidad financiera del suministrador y su operación regular, que podría afectar incluso a los usuarios que continúen cumpliendo oportunamente con la contraprestación a su cargo. Se trata por tanto de un posible riesgo sistémico para el que la regulación ordinaria no ofrece respuesta normativa clara.

⁴⁰ Siguiendo a Delgadillo y Lucero, *op. cit.*, p. 363, son aquellos en que la utilidad que el mismo reporta es concreta o particular, ya que beneficia individualmente a sujetos determinados o determinables, y se distinguen de aquellos que se califican como *uti universi*, entendidos como los que reportan una utilidad genérica en cuanto tienen como destinatario a la población en general en su conjunto, por ello los usuarios son indeterminados.

Es menester aclarar que se trata de un análisis hipotético ya que si bien hasta ahora la continuidad de la prestación de los servicios públicos se ha mantenido, la ausencia de medidas específicas de apoyo económico a favor de los usuarios (y a las empresas en general, incluidas las prestadoras de servicios públicos), así como las perspectivas económicas poco favorables en el corto plazo, permiten plantear al menos la posibilidad teórica de este riesgo, que se estima particularmente relevante en relación con los que en otros países se designan como servicios públicos domiciliarios⁴¹ (concepto que no se reconoce en el Derecho positivo mexicano), particularmente en el contexto de la continuidad de las medidas de distanciamiento social en virtud de que las circunstancias han obligado a prolongar en el tiempo el trabajo y la educación desde casa, haciendo indispensable garantizar la continuidad del suministro eléctrico, de agua potable y los servicios públicos de radiodifusión y telecomunicaciones, entre otros, como condición indispensable para asegurar un mínimo de regularidad y continuidad de la vida y de la actividad económica. Evidentemente, la calidad de usuario puede referirse a consumos o usos domiciliarios o habitacionales y también para giros mercantiles (comercio e industria), aunque se estima que los primeros se hallan en situación de mayor vulnerabilidad que los segundos, tanto por desconocimiento como por su capacidad de hacer frente al costo que supone acceder a medios de defensa.

Evidentemente, cada uno de los servicios públicos posee su propio régimen jurídico que ameritaría un análisis específico para valorar los medios de defensa que ofrece, ya que no existe un régimen jurídico general para los usuarios. Ante la imposibilidad de desarrollar un análisis específico de cada uno, se formularán algunas consideraciones de carácter general. En todo caso, importa reiterar que la mayoría de los servicios públicos, al menos a nivel federal, están a cargo de particulares bajo un régimen de concesión que reconoce al concesionario el derecho a recibir como contraprestación la cantidad que resulte de aplicar las tarifas autorizadas. Cualquier determinación de autoridad que limite este derecho es suscep-

⁴¹ Conforme a la Sentencia T-578 de 1992 de la Corte Constitucional de Colombia, son aquellos que se prestan a través del sistema de redes físicas o humanas con puntos terminales en las viviendas o sitios de trabajo de los usuarios y cumplen la finalidad específica de satisfacer las necesidades esenciales de las personas. (Araque García, Lucas, "Los servicios públicos domiciliarios desde la perspectiva de los derechos fundamentales", *Diálogos de Derecho y Política*, Medellín, número 20, año 8, mayo-agosto de 2018, Universidad de Antioquía, p. 113, disponible en: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/derypol/article/viewFile/332513/20788406>).

tible de ser considerada como una alteración del equilibrio financiero de la misma concesión y no tendría por tanto obligación legal de soportar⁴².

En este contexto, si el servicio público se organiza para satisfacer una necesidad general, y para ello el Estado sustrae una determinada actividad del ámbito de libertad económica de los particulares (*publicatio*), sometiéndose al régimen de servicio público, es evidente que la intervención estatal en el control de la actividad de tener una orientación garantista de la efectiva satisfacción de los usuarios. Sin embargo, ello no supone que su prestación sea o deba ser gratuita; de hecho, se niega la posibilidad de que existan servicios públicos gratuitos ya que, como actividad técnica, su organización y funcionamiento supone la inversión en el desarrollo de la infraestructura afecta al servicio, su operación y mantenimiento, así como una rentabilidad razonable a favor del prestador del servicio, especialmente si recae en un particular. Ello supone el problema de determinación de una tasa o tarifa *justa*, es decir que al tiempo que sea retributiva para el prestador resulte asequible para el usuario, al tiempo que asegura un servicio accesible y de calidad⁴³, características que se asignan al denominado *servicio universal*⁴⁴, concepto no reconocido en la legislación mexicana, de manera que no existen mínimos garantizados frente a la incapacidad de pago de los usuarios. Sin embargo, es claro que una Buena Administración debe atender a las necesidades de los usuarios y constituye por tanto una manifestación de ética pública⁴⁵, lo que necesariamente supone la posibilidad de adaptar el servicio ante circunstancias cambiantes o excepcionales como las que se enfrentan en la actualidad, garantizando no solo la pertinencia de la actividad satisfactora, sino la posibilidad de acceso y disfrute de ella.

La CPEUM no incluye mención alguna a los usuarios y en su Artículo 28, tercer párrafo, se limita a señalar que la ley protegerá a los consumidores y propiciará su organización para el mejor cuidado de sus intereses. En tal virtud, las controversias entre usuarios y prestadores de servicios públicos se reconducen al régimen de la vigente Ley Federal de Protección al Consumidor, el cual resulta sumamente limitado, ya que si bien puede recibir sus quejas y reclamaciones, sólo puede invi-

⁴² Escola, Héctor Jorge, *El interés público como fundamento del Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Depalma. 1989, p. 125.

⁴³ *Ibidem*, pp. 126-127.

⁴⁴ Rodríguez-Arana, Jaime, "El Derecho Administrativo en el Siglo XXI: Nuevas perspectivas", *Revista Aragonesa de Administración Pública* (Separata), número 31, 2007, p. 248.

⁴⁵ Béjar y Villanueva, *op. cit.*, pp. 232-235.

tar a las partes a llevar a cabo una conciliación y, de no lograrse ésta, ofrece un procedimiento arbitral cuya aceptación no es obligatoria, por lo que en caso contrario se dejan a salvo los derechos de las partes para formular sus reclamaciones en la vía civil o mercantil (Villanueva, 2018). El hecho de que se pueda sancionar con multa administrativa al proveedor de servicios o suministrador no significa que se resuelva el fondo de la reclamación de los usuarios, particularmente en los casos que involucran problemas relacionados con la continuidad, regularidad y pertinencia técnica del suministro, ya que el organismo responsable de la protección a los consumidores carece de las capacidades técnicas de los reguladores sectoriales de los diversos servicios públicos. Es decir, el régimen exorbitante que corresponde a los servicios públicos se limita a la relación concedente-concesionario, mientras que la relación suministrador-usuario, particularmente en lo que se refiere a la resolución de controversias, se reconduce a las reglas de Derecho privado, con las dificultades de acceso y limitaciones a su eficacia que derivan de la evidente y natural asimetría entre las partes, y que por supuesto no ofrece respuestas frente a la incapacidad de pago del usuario, ya que este es el presupuesto lógico para la prestación del servicio.

Por otra parte, a pesar de tratarse de actividades concesionadas, el Artículo 30 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado acota a que éste solo responderá directamente de las lesiones patrimoniales reclamadas que tengan causa en una determinación del concesionante (*sic*), que sean de ineludible cumplimiento para el concesionario, aunque éste tiene la obligación de contratar seguros u otorgar garantías a favor del primero, para el caso de que la lesión reclamada se derive de su propia actividad y no de una determinación de aquel. No parece pertinente, en consecuencia, para enfrentar un problema relacionado con un incumplimiento sistémico de la obligación de pago.

Adicionalmente, debe considerarse que, si bien las legislaciones específicas de diversos servicios públicos concesionados recogen la figura de la requisa, que le permite a la autoridad concesionaria hacer uso de los bienes y recursos afectos a los servicios en determinados casos, salvo por excepción, está sujeta a pagar por ello al concesionario⁴⁶. Ello sin considerar el hecho de que el Estado no parece

⁴⁶ Béjar Rivera, Luis José, y Villanueva Martínez, Carlos A., "México y el manejo de las emergencias," en Villacreces Valle, Jaime, *Derecho Administrativo para las emergencias*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020, pp. 140-144.

poseer más el conocimiento experto para gestionar las infraestructuras de las que dependen la prestación de los servicios públicos, de manera que tampoco parece ser una solución pertinente para resolver una contingencia como la que se especula en este trabajo.

En virtud de lo anterior, desde la perspectiva del régimen de los servicios públicos, la vía administrativa se presenta como insuficiente e inadecuada para asegurar la permanencia, regularidad y continuidad de su prestación, en un contexto de excepcionalidad o emergencia como el que se analiza.

Sin embargo, desde la óptica de la justicia constitucional, el juicio de amparo en México ofrece una vía de tutela para los derechos humanos, que abre un amplio margen de litigiosidad en ámbitos tan diversos que pueden dar cabida a prácticamente cualquier asunto dependiendo de la capacidad argumentativa de los promoventes. De conformidad con el Artículo 1o. de la CPEUM, en México todas las personas gozan de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que nuestro país sea parte, así como las garantías para su protección, y que las normas relativas a estos derechos se interpretarán conforme a la propia Constitución y dichos tratados, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y que todas las autoridades están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, por lo que el Estado debe prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a dichos derechos en los términos que establezca la ley. Acorde con lo anterior, el Artículo 103, fracción I de la misma CPEUM dispone que corresponde a los Tribunales de la Federación resolver las controversias que se susciten por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la propia Constitución y los referidos tratados internacionales.

Por su parte, la Ley de Amparo establece un concepto amplio de autoridad responsable, que incluye actos de particulares y no solo de autoridades en sentido estricto⁴⁷.

⁴⁷ Villanueva Martínez, Carlos A., "La nueva regulación del sector eléctrico en México. Una visión panorámica de su marco jurídico", en Hernández-Mendible, Víctor Rafael, y Moreno Castillo, Luis Ferney (coord.), *Derecho de la energía en América Latina*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2017, t. II, p. 425-246.

En este contexto, es posible afirmar que, en México, el catálogo de derechos humanos constitucional, legal y jurisprudencialmente reconocidos (o simplemente calificados como tales), es muy extenso y tiende a una expansión más o menos constante.

Por ello, cabe hacer referencia a diversas resoluciones y criterios del Poder Judicial que de forma paulatina parecen abonar en la construcción de una línea argumental que vincula servicios públicos y derechos humanos, aunque es menester reconocer que no constituye aún un criterio definitivo ni general, dada la diversidad ya señalada de las actividades que se sujetan a este régimen jurídico en México.

En primer lugar, resulta interesante referir que en jurisprudencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), se ha definido que el principio de progresividad supone simultáneamente exigencias negativas y positivas tanto para el legislador (en sentido material y extenso, de forma que incluye tanto al Poder Legislativo como la potestad normativa de la Administración y a los órganos reguladores) como para el aplicador, consistentes en que el alcance y nivel de protección reconocidos a los derechos humanos tanto por la Constitución como por los tratados internacionales, deben ser concebidos como un mínimo que el Estado mexicano tiene la obligación inmediata de respetar (no regresividad) y, a la vez, el punto de partida para su desarrollo gradual (deber positivo de progresar)⁴⁸. Sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN, también en jurisprudencia ha determinado que, no toda restricción a un derecho humano supone violación del principio de progresividad y para determinar si tal limitación al ejercicio del derecho humano de que se trate viola el principio de progresividad, el operador jurídico debe realizar un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada⁴⁹.

⁴⁸ Tesis 1a./J. 85/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 47, octubre de 2017, t. I, p. 189, con el rubro "PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU CONCEPTO Y EXIGENCIAS POSITIVAS Y NEGATIVAS".

⁴⁹ Tesis 2a./J. 41/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 42, mayo de 2017, t. I, p. 634, con el rubro "PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI LA LIMITACIÓN AL EJERCICIO DE UN DERECHO HUMANO DERIVA EN LA VIOLACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO".

La misma Primera Sala de la SCJN, también en jurisprudencia, ha determinado que, la dignidad humana no es una simple declaración ética, sino que se trata de una norma jurídica que consagra un derecho fundamental a favor de la persona y por el cual se establece el mandato constitucional a todas las autoridades, e incluso particulares, de respetar y proteger la dignidad de todo individuo, entendida ésta como el interés inherente a toda persona, por el mero hecho de serlo, a ser tratada como tal y no como un objeto, a no ser humillada, degradada, envilecida o cosificada⁵⁰, aunque la Segunda Sala acota este derecho a las personas físicas o naturales al determinar que no resulta aplicable a las personas jurídicas, dado que del referido derecho a la dignidad humana derivan los diversos a la integridad física y psíquica, al honor, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal, que considera inherentes al ser humano como tal⁵¹.

También en relación con la dignidad, la Primera Sala, ahora en tesis aislada, consideró que el derecho a una vivienda adecuada es congénito a la dignidad humana y elemental para el disfrute de otros derechos fundamentales, por lo que consideró que una infraestructura básica de nada sirve si no tiene acceso a servicios básicos como son, enunciativa y no limitativamente, los de: iluminación pública, sistemas adecuados de alcantarillado y evacuación de basura, transporte público, emergencia, acceso a medios de comunicación, seguridad y vigilancia, salud, escuelas y centros de trabajo a una distancia razonable, aunque es importante señalar que esta tesis se acota a aquellas viviendas que el Estado otorga para hacer efectivo este derecho a la vivienda⁵². De aquí surge una línea argumental que vincula la dignidad humana con la vivienda y la disponibilidad de servicios públicos, aunque es evidente que no aborda el tema de su asequibilidad sino de

⁵⁰ Tesis 1a./J. 37/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 33, agosto de 2016, t. II, p. 633, con el rubro "DIGNIDAD HUMANA. CONSTITUYE UNA NORMA JURÍDICA QUE CONSAGRA UN DERECHO FUNDAMENTAL A FAVOR DE LAS PERSONAS Y NO UNA SIMPLE DECLARACIÓN ÉTICA"

⁵¹ Tesis 2a./J. 73/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 43, junio de 2017, t. II, p. 699, con el rubro "DIGNIDAD HUMANA. LAS PERSONAS MORALES NO GOZAN DE ESE DERECHO"

⁵² Tesis 1a. CCV/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 19, junio de 2015, t. I, p. 583, bajo el rubro "DERECHO FUNDAMENTAL A UNA VIVIENDA DIGNA Y DECOROSA. SU CONTENIDO NO SE AGOTA CON LA INFRAESTRUCTURA BÁSICA ADECUADA DE AQUÉLLA, SINO QUE DEBE COMPRENDER EL ACCESO A LOS SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS"

su generalidad, es decir, que a partir de una vivienda determinada se pueda tener acceso a su prestación.

En esta misma línea de la interrelación de derechos, más recientemente el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, en tesis aislada ha planteado que, toda vez que la Constitución reconoce derechos humanos económicos, sociales y culturales como la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad; la educación de calidad; el acceso a los servicios de protección de la salud; un medio ambiente adecuado para el desarrollo y bienestar de las personas; la vivienda digna y decorosa; el acceso a la cultura, a la información y a sus tecnologías, así como a los servicios de radiodifusión y telecomunicaciones, incluido el Internet; la libertad de expresión e imprenta; la libertad de profesión, industria, comercio y trabajo; entre otros, cuyo ejercicio depende cada vez y en mayor medida del suministro de energía eléctrica, el acceso a la energía eléctrica constituye una condición necesaria para el goce de múltiples derechos fundamentales, lo que hace necesario su reconocimiento como derecho humano⁵³. En esta interpretación, se plantea reconocer como derecho humano el acceso al suministro eléctrico, porque de su efectividad depende el ejercicio de otros derechos humanos, entre los que se incluyen diversos servicios públicos. Nuevamente, no se hace mención al tema de las tarifas, pero es precisamente esta omisión la que lleva plantearse si el ejercicio de un derecho humano puede condicionarse al pago de una contraprestación y de ser así, ello constituye una limitación razonable al principio de progresividad.

En este mismo sentido, también en tesis aislada, pero del Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se reitera el carácter esencial de la energía eléctrica para el desarrollo de las personas y que la prestación de su suministro tiene un estatus de elemento interdependiente para el goce de los derechos humanos y fundamentales, en virtud de lo cual su corte o interrupción debe analizarse desde un juicio de constitucionalidad estricto por la afectación relevante que puede tener en la esfera jurídica de las personas, aunque no lo considera en sí como un derecho humano⁵⁴. En tesis aislada diversa,

⁵³ Tesis I.3o.C.100 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 61, diciembre de 2018, t. II, p. 959, bajo el rubro "ACCESO A LA ENERGÍA ELÉCTRICA. DEBE RECONOCERSE COMO DERECHO HUMANO POR SER UN PRESUPUESTO INDISPENSABLE PARA EL GOCE DE MÚLTIPLES DERECHOS FUNDAMENTALES"

⁵⁴ Tesis I.18o.A.85 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 54, mayo de 2018, t. III, p. 2786, bajo el rubro "SERVICIO PÚBLICO DE SUMINISTRO DE

este mismo Tribunal resolvió, en relación con la medida cautelar de suspensión del corte de suministro, que en la ponderación que se realice entre el perjuicio al interés público y la necesidad de conceder la suspensión, se debe dar mayor peso al perjuicio que pudiera resentir el inconforme, dada la vital trascendencia que la energía eléctrica representa para las personas y sus actividades diarias, así como para el ejercicio de derechos humanos, tales como la libertad de trabajo, la libertad de comercio o el que resulte, según el caso, aunque debe destacarse que condiciona la eficacia de la medida cautelar a que se garantice el pago⁵⁵. Como puede apreciarse, en la misma línea de las interpretaciones ya mencionadas, ahora se cuestiona la procedencia del corte de suministro, sin referir al incumplimiento de la obligación de pago, por la afectación que produciría a los derechos humanos, lo que obliga a realizar una ponderación.

Por otra parte, en materia de concesiones⁵⁶, la Primera Sala de SCJN resolvió en tesis aislada, que éstas constituyen un acto jurídico mixto por contener lo que denomina cláusulas contractuales y cláusulas regulatorias, siendo las primeras aquellas en las que se materializan las ventajas económicas a favor del concesionario y en virtud de ello, el Estado no puede variarlas sin concurrir la voluntad de aquél, porque podría afectar su esfera jurídica y patrimonio, mientras que las segundas consisten en las estipulaciones que determinan las condiciones de la concesión y se encuentran vinculadas al marco legal que regula los términos generales de las concesiones a los que deberán sujetarse los concesionarios y los

ENERGÍA ELÉCTRICA. SE ENCUENTRA INTERRELACIONADO CON EL EJERCICIO DE DERECHOS HUMANOS, POR LO QUE LA PONDERACIÓN DEL CORTE DEL SUMINISTRO DEBE REALIZARSE A LA LUZ DE UN ESCRUTINIO ESTRICTO”

⁵⁵ Tesis I.18o.A.84 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 54, mayo de 2018, t. III, p. 2790, bajo el rubro “SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO. LA VALORACIÓN QUE SE REALICE PARA EFECTOS DE APRECIAR SI EXISTE AFECTACIÓN AL INTERÉS SOCIAL PARA DETERMINAR LA CONCESIÓN DE LA SUSPENSIÓN EN EL CASO DEL CORTE DE ENERGÍA ELÉCTRICA, DEBE TOMAR EN CUENTA QUE DICHO SERVICIO PÚBLICO ES INTERDEPENDIENTE CON EL EJERCICIO DE DERECHOS HUMANOS”

⁵⁶ En México, la tendencia ha sido considerar a la concesión como un acto administrativo, no un contrato, y como cualquier acto administrativo constitutivo, crea derechos a favor del concedente y del concesionario, siendo para este último el derecho a prestar el servicio y a ser retribuido económicamente en los términos que el propio título de condición establezca, al fijar las tarifas, tasas o derechos que podrá percibir de los usuarios (Béjar, Béjar Rivera, Luis José, “Una aproximación a la teoría de los servicios públicos”, en Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, y Béjar Rivera, Luis José, *El servicio público. Aproximaciones a su estructura teórica*, México, UBIJUS-UP, 2014, p. 163).

cuales podrá modificar el Estado, atendiendo a decisiones que importen intereses de la colectividad de manera que, cuando se reforma la legislación relativa, se modifican igualmente los términos de las condiciones reglamentarias del título de concesión, sin que para ello sea necesario el consentimiento del gobernado, de manera que no crean derechos adquiridos, por lo que las modificaciones que éstas sufran en razón de reformas constitucionales, legales o reglamentarias, no violan el principio de retroactividad⁵⁷. Sin embargo, en tesis aislada más reciente aunque de menor jerarquía, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, determinó que el equilibrio financiero es el presupuesto de la subsistencia de las obligaciones del concesionario y el límite de la acción interventora, pues no puede hacerse recaer en aquél, de manera ilimitada o indiscriminada, el interés común, lo cual implica que, en principio, el concesionario no pueda oponerse al cumplimiento de ciertas obligaciones aunque sean más costosas que las establecidas originalmente, pero en razón del requisito de subsistencia de la ecuación financiera, en ningún caso podrá exigirse que el costo de la operación impuesto por nuevas medidas determinadas por la autoridad competente, fuera solventado con los ingresos que pudiera obtener al amparo de las tarifas autorizadas o que no pudiera hacer las reinversiones necesarias para la prestación eficaz del servicio o, menos aún, que no obtuviera un rendimiento adecuado por la realización de su actividad económica⁵⁸.

VI. CONCLUSIONES

De lo expuesto en las páginas precedentes, se estima que se pueden derivar diversas conclusiones y aventurar algunas preocupaciones respecto del futuro próximo en virtud de las circunstancias.

Los servicios públicos son hasta el día de hoy en México, una institución de Derecho Administrativo fundamental que permanece vigente y funcional, y como

⁵⁷ Tesis 1a. LXXVII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, agosto de 2005, p. 297, bajo el rubro "CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. LAS MODIFICACIONES A SUS CLÁUSULAS REGULATORIAS EN VIRTUD DE REFORMAS A LA LEGISLACIÓN RELATIVA, AL NO AFECTAR DERECHOS ADQUIRIDOS DEL CONCESIONARIO NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LEYES".

⁵⁸ Tesis I.2o.A.E.44 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 39, febrero de 2017, t. III, p. 2177, bajo el rubro "CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. SIGNIFICADO DEL EQUILIBRIO FINANCIERO QUE DEBE EXISTIR PARA SU VIABILIDAD".

tal se traduce en un régimen jurídico que se aplica a una diversidad de actividades de muy variada índole, la mayoría de ellas por particulares, aunque en algunas de ellas operan en concurrencia con el sector público. No obstante, su limitada caracterización constitucional y la diversidad legislativa de su tratamiento, doctrinalmente parece haber consenso sobre la finalidad de este régimen, que es atender necesidades generales de forma general, permanente, regular y continua, a pesar de lo cual el régimen de defensa del usuario resulta insuficiente al remitirlos al de defensa del consumidor que en México es muy limitado.

En el contexto de la pandemia y su manejo se advierte que, si bien el Estado mexicano ha sido relativamente exitoso en procurar la continuidad en su prestación, las medidas adoptadas se aprecian como insuficientes ante las probables consecuencias que de ella habrán de derivar, especialmente en términos económicos, que podrían suponer un riesgo sistémico de incumplimiento de pago ante la disminución de ingresos y pérdida de empleo entre los usuarios, poniendo en riesgo la viabilidad financiera de los prestadores privados de los servicios, que no están legalmente obligados a asumir costos adicionales derivados de la falta de pago de los usuarios.

Por otra parte, el importante desarrollo constitucional, convencional y legislativo de los derechos humanos y la tutela judicial que otorgan los tribunales federales, con énfasis en los principios *pro persona* y de progresividad, ha realizado importantes avances en el reconocimiento de diversos servicios públicos y otras actividades prestacionales que inciden en su disfrute, como derechos humanos y si bien no se han pronunciado sobre un problema de incumplimiento de pago del usuario, se considera que el riesgo existe en virtud de que el ejercicio y disfrute de un derecho fundamental no puede condicionarse a la capacidad de pago de la persona, pues entonces no podría considerarse como inherente a ella. Evidentemente, una resolución en este sentido implicaría poner en riesgo todo el sistema de prestación de servicios públicos con participación privada, que aporta los recursos, conocimiento y capacidad de gestión para el desarrollo y operación de la infraestructura que permite la prestación de los servicios, a cambio de lo cual espera recibir una retribución adecuada, de la que no pueden ser privados porque constituiría una afectación incompatible con el régimen de concesión que regula su actuación.

En este contexto, debe considerarse que, desde una perspectiva de tutela de derechos humanos, también resultan justiciables las omisiones de las autoridades, en virtud de lo cual existe también la posibilidad de que en sede jurisdiccional puedan adoptarse determinaciones que pretendan determinar el manejo presupuestal del Gobierno, al ordenar el otorgamiento de medidas de apoyo o fomento a favor de los usuarios.

En esta circunstancia, se considera que el Estado debe asumir la responsabilidad que le corresponde en garantizar la prestación general, permanente, regular y continua, y garantizar a los gestores de los servicios el cumplimiento de los términos de equilibrio financiero previstos en los títulos de concesión, ejerciendo oportunamente y por sí, sus atribuciones en materia de fomento a fin de otorgar los apoyos necesarios, debidamente focalizados en los grupos o sectores de usuarios que se encuentren en imposibilidad de hacer frente al costo de aquellos servicios públicos que en el contexto de pandemia resultan indispensables para asegurar un mínimo de regularidad en la vida social, incluso mediante la determinación de mínimos vitales que sirvan para fijar obligaciones de servicio universal acordes con la naturaleza de cada actividad sometida a régimen de servicio público.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ALLI ARANGUREN, Juan-Cruz, *Derecho Administrativo y globalización*, Madrid, Thomson Aranzadi-Civitas, 2004.
- AMOEDO SOUTO, Carlos, "Modalidades de actuación administrativa y su incidencia en el sistema de derechos y libertades"; en RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime, *Derecho Administrativo Español*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2005.
- ARAQUE GARCÍA, Lucas, "Los servicios públicos domiciliarios desde la perspectiva de los derechos fundamentales"; *Diálogos de Derecho y Política*, Medellín, número 20, año 8, mayo-agosto de 2018, Universidad de Antioquía, <https://revistas.udea.edu.co/index.php/derypol/article/viewFile/332513/20788406>.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, *Curso de Derecho Administrativo*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2006.
- BÉJAR RIVERA, Luis José, "Una aproximación a la teoría de los servicios públicos"; en SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando, y BÉJAR RIVERA, Luis José, *El servicio público. Aproximaciones a su estructura teórica*, México, UBIJUS-Universidad Panamericana, 2014.
- BÉJAR RIVERA, Luis José, y VILLANUEVA MARTÍNEZ, Carlos A., "México y el manejo de las emergencias"; en VILLACRECES VALLE, Jaime (coord.), *Derecho Administrativo para las emergencias*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2020.
- BLANQUER, David, *Introducción al Derecho Administrativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1988.
- CAMACHO CEPEDA, Gladys, "La actividad administrativa de servicio público"; en PANTOJA BAUZÁ, Rolando (coord.), *Derecho Administrativo Chileno*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2007.
- CASSAGNE, Juan Carlos, "Evolución de los principios aplicables a los servicios públicos y problemas actuales tras los procesos de privatización"; *Revista de Administración Pública*, Madrid, número 157, enero-abril 2002, Centro de Estudios Constitucionales.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de Derecho Administrativo. Primer Curso*, 3ª. ed., México, Porrúa, 1988.

- DELPIAZZO, Carlos E., *Derecho Administrativo Uruguayo*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2005.
- ESCOLA, Héctor Jorge, *El interés público como fundamento del Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Depalma, 1989.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho Administrativo (Servicios públicos)*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 1995.
- FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 45ª. ed., México, Porrúa, 2006.
- GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo, La defensa del usuario y del administrado*, 7ª. ed., México, UNAM-Porrúa-Fundación de Derecho Administrativo, 2004, t. II.
- HARTMUT, Maurer, *Derecho Administrativo Alemán*, México, UNAM-IIJ, 2012.
- HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael, y ORJUELA CÓRDOBA, Sandra Patricia, *Energía eléctrica. Regulación de fuentes convencionales, renovables y sostenibles*, Caracas, Universidad Monteávila-Editorial Jurídica Venezolana, 2016.
- MAURIN, André, *Derecho Administrativo Francés*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2004.
- MODERNE, Franck, "La idea de servicio público en el Derecho Europeo", en CASAGNE, Juan Carlos, *Servicio público y policía*, Buenos Aires, El Derecho, 2006.
- MUÑOZ FRAGA, Rafael, *Derecho Económico*, 3ª. ed., México, Porrúa-Facultad de Derecho-UNAM, 2018
- NALLAR, Daniel M., *El Estado regulador y el nuevo mercado del servicio público. Análisis jurídico sobre la privatización, la regulación y los entes regulatorios*, Buenos Aires, Depalma, 1999.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Libardo, *Derecho Administrativo Colombiano*, México, Porrúa-UNAM-IIJ, 2004.
- RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, "El Derecho Administrativo en el Siglo XXI: Nuevas perspectivas", *Revista Aragonesa de Administración Pública (Separata)*, número 31, 2007.

- ROLDÁN XOPA, José, *Derecho Administrativo*, México, Oxford University Press-ITAM, 2008.
- SARMIENTO GARCÍA, Jorge H., "Noción y elementos del servicio público", en GONZÁLEZ DE AGUIRRE, Martha (coord.), *Los servicios públicos. Régimen jurídico actual*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de Derecho Administrativo (IEDA)-Depalma, 1994.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo. Doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14^a. ed., México, Porrúa, 1988, t. I.
- SORACE, Domenico, *Estado y servicios públicos. La perspectiva europea*, Lima, Palestra, 2006.
- VALLS HERNÁNDEZ, Sergio, y MATUTE GONZÁLEZ, Carlos, *Nuevo Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2003.
- VILLANUEVA MARTÍNEZ, Carlos A., "Atención de necesidades generales. El Estado regulador desde la perspectiva del derecho a la Buena Administración y la Ética Pública", en FERNÁNDEZ CARBALLAL, Almudena *et. al.* (coord.), *La Buena Administración y la Ética Pública en el Derecho Administrativo. Libro Conmemorativo del xxv aniversario del acceso a la cátedra del Prof. Jaime Rodríguez-Arana*, Bogotá, Grupo Editorial Ibáñez, 2020, t. II: Ética Pública.
- , "La nueva regulación del sector eléctrico en México. Una visión panorámica de su marco jurídico", en HERNÁNDEZ-MENDIBLE, Víctor Rafael, y MORENO CASTILLO, Luis Ferney (coord.), *Derecho de la energía en América Latina*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2017, t. II.
- , "Régimen jurídico del usuario del suministro básico de energía eléctrica: De la prestación pública a la garantía estatal", *Revista Argentina de Derecho de la Energía, Hidrocarburos y Minería*, Buenos Aires, número 14, agosto-octubre, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2017.
- , "Suministro eléctrico y derechos humanos. La problemática construcción de un régimen eficaz de protección al usuario", en RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime (coord.), *Contrataciones públicas en el marco de los derechos sociales fundamentales*, Madrid, INAP, 2017.

-----, "Situación del usuario del suministro básico de electricidad en México", en MORENO CASTILLO, Luis Ferney (Director), *Anuario Iberoamericano de Derecho Energético: Régimen de los usuarios de energía*, Buenos Aires, número 1, UJ Editores, disponible en: <http://ar.ije-editores.com/index.php?option=publicaciones>.

2. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Otros

Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLIX, p. 1593.

Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXIX, p. 2074.

Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXVIII, p. 704.

Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 121-126, Séptima Parte, p. 81.

Tesis 1a. CCV/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 19, junio de 2015, t. I, p. 583.

Tesis 1a. LXXVII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, agosto de 2005, p. 297.

Tesis 1a./J. 85/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 47, octubre de 2017, t. I, p. 189.

Tesis 2a./J. 41/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 42, mayo de 2017, t. I, p. 634.

Tesis 2a./J. 73/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 43, junio de 2017, t. II, p. 699.

Tesis I.18o.A.84 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, t. III, p. 2790.

Tesis I.18o.A.85 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, t. III, p. 2786.

Tesis I.2o.A.E.44 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 39, febrero de 2017, t. III, p. 2177.

Tesis I.3o.C.100 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 61, diciembre de 2018, t. II, p. 959.

Tesis II.1o.C.158 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 1069.

Tesis P.VII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 5.

Violencia económica y patrimonial contra las mujeres: Un abordaje del sistema económico con perspectiva de género

Pamela Yadira CUEVAS MENDOZA¹

Martha Elba DÁVILA PÉREZ²

Ferlia Adahí JACOBO OCEGUERA³

Sumario

I. *Introducción.* II. *Tipología de la violencia de género y concepción de la violencia económica y patrimonial.* III. *Política económica sin perspectiva de género: la feminización de la pobreza y los sesgos del emprendimiento.* IV. *La ausencia de perspectiva de género en el sistema de deducciones autorizado por el Derecho Positivo Tributario mexicano.* V. *Conclusión.* VI. *Fuentes de información.*

¹ Abogada por la Universidad Autónoma de Yucatán y Maestra en Impuestos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos, cursa los diplomados en derechos humanos de las mujeres y en igualdad de género y empoderamiento de la mujer. Se desempeñó como Delegada en Aguascalientes de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Es coautora del libro "101 Historias de terror vividas por contribuyentes en México". Actualmente es socia de la firma JACURI Boutique Legal, abogadas y abogados tributarios y de amparo. Correo electrónico: pamelacuevasmendoza@gmail.com.

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

³ Abogada egresada de la Universidad de Guadalajara, con Maestría en Análisis Tributario; cuenta con un Posgrado en Derecho Procesal Fiscal impartido por la Universidad Panamericana. Cursa un Diplomado en Derechos Humanos de las Mujeres. Se ha desarrollado como Abogada litigante en el área legal fiscal de la firma Salles-Sáinz, Grant Thornton, s.c., así como Abogada Senior en la misma área de la firma Deloitte. Se desempeñó como Delegada en Colima de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Es coautora del libro "101 Historias de terror vividas por contribuyentes en México"; actualmente, es socia fundadora de la firma JACURI Boutique Legal, de abogadas y abogados tributarios y de amparo. Correo electrónico: feradahi@gmail.com.

Resumen

En la concepción de violencia de género se pueden enmarcar todos aquellos actos u omisiones dañinas contra una persona o un grupo de personas en razón de su género. Diversos factores han dado pie a que las diferencias estructurales de poder coloquen a las mujeres y niñas en situación de riesgo frente a múltiples formas de violencia, de la que tampoco están a salvo otros grupos considerados vulnerables. De los diversos tipos de violencia contra las mujeres que existen, se ha estudiado mayormente la física, moral o psicológica y en mucho menor medida, la violencia económica y patrimonial, incluso aquella que deriva de la forma en que las leyes fiscales impactan mayormente a las mujeres que a los hombres, lo que es el objeto del presente estudio.

Palabras Clave

Discriminación de género. Impuestos. Leyes impositivas. Perspectiva de género. Sistema económico. Sistema patriarcal. Violencia económica. Violencia patrimonial.

Abstract

In the conception of gender violence, all those harmful acts or omissions against a person or a group of people based on their gender can be framed. Some factors have led to structural differences in power, had placed women and girls at risk from multiple forms of violence, from which other groups considered vulnerable are not safe either. Studies have focused on physical, moral or psychological violence of the various types of violence against women that exist, and much more lesser extent economic and patrimonial violence, even if some forms of violence derives from the different impact than tax laws have on women and men, which is the object of this study.

Key Words

Gender discrimination. Taxes. Tax laws. Gender perspective. Economic system. Patriarchal system. Economic violence. Patrimonial violence.

I. INTRODUCCIÓN

A partir de la identificación de lo que se conoce como categorías sospechosas, es relativamente sencillo identificar normas discriminatorias o, al menos, que pueden hacer presumir la existencia de una discriminación; ello se complica ante leyes o prácticas que parecen ser neutras pero que tienen un impacto diferenciado en hombres y mujeres.

La lucha contra la desigualdad social debe incluir necesariamente una visión de género pues la violencia económica y patrimonial incide en el control del dinero

y el acceso o distribución de los recursos económicos. Los roles asignados culturalmente al género femenino afectan el control y acceso a los recursos y reducen la capacidad de las mujeres para actuar y tomar decisiones, se incrementa su vulnerabilidad a la violencia y se exacerban las condiciones de pobreza.

Algunas formas de violencia económica son la diferencia en salarios entre hombres y mujeres por el mismo salario, la falta de asignación de valor al trabajo doméstico, la asignación de labores de cuidado a las mujeres. La calidad de vida de las cuidadoras empeora ante la falta de acciones concretas por parte del Estado al evitar proporcionar guarderías infantiles y centros de atención geriátrica, así como servicios de transporte público de calidad. La baja participación de las mujeres en el mercado laboral representa un potencial desaprovechado para elevar el crecimiento, mitigar la pobreza e incrementar el bienestar de las mujeres⁴.

Sasur Zanatta y Romero Valdéz⁵ indican que:

Los gobiernos, en cualquier lugar del mundo, necesitan de recursos financieros para lograr sus objetivos de atención y salvaguarda del pueblo al cual dirigen, por lo que es necesario que establezcan lineamientos para la recaudación y aplicación de dichos recursos para garantizar el bienestar social e infraestructura productiva; con objeto de lograr el desarrollo sostenible del país, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación, lo que depende de la política fiscal. La debilidad estructural del sistema tributario ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas relevantes de la hacienda pública federal, considerando que los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal van en aumento, es relevante tomar medidas para solventarlo.

La falta de perspectiva de género en el sistema tributario se evidencia cuando no atiende a las condiciones económicas de las mujeres que se autoemplean y que se ven afectadas por los roles de género vigentes en un sistema económico patriarcal como se analizará en el presente trabajo.

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Estudios Económicos de la OCDE: México 2019*, París, OECD-Publishing, 2019, https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2019_fde7bbbe-es#page1.

⁵ Sarur Zanatta, María Susana, y Romero Valdés, José Francisco, "La política fiscal en México," *Revista electrónica de investigación de la Universidad de Xalapa*, México, año 6, número 19, junio-agosto de 2018, p. 75, <https://ux.edu.mx/wp-content/uploads/Art.-7.pdf>.

II. TIPOLOGÍA DE LA VIOLENCIA DE GÉNERO Y CONCEPCIÓN DE LA VIOLENCIA ECONÓMICA Y PATRIMONIAL

Francesca Poggi, catedrática de la Universidad de Estudios de Milán, sostiene que, a pesar de su amplio uso, la noción de violencia de género “está lejos de ser precisa e inequívoca: a menudo en la literatura se la ha confiado a un entendimiento casi intuitivo y/o se la ha caracterizado en términos fuertemente político-ideológicos, sin preocuparse por su claridad conceptual”⁶. Ello, como veremos, impacta fuertemente en la posibilidad de la prevención y erradicación, pues tiene repercusiones en la forma en la que se diseñan las leyes y, más aún, en la impartición de justicia que no se libra de esas concepciones políticas e ideológicas. No puede prevenirse y erradicarse aquello que ni siquiera puede identificarse.

El primer instrumento internacional sobre la condición de las mujeres fue la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, identificada como CEDAW por sus siglas en inglés, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas por resolución 34/180, de fecha 18 de diciembre de 1979, que entró en vigor el 3 de septiembre de 1981. En ésta, si bien no se define lo que debe entenderse por violencia de género, sí establece que los efectos de la presente Convención, la expresión “discriminación contra la mujer” denotará toda distinción, exclusión o restricción basada en el sexo que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por la mujer, independientemente de su estado civil, sobre la base de la igualdad del hombre y la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural y civil o en cualquier otra esfera.

Si bien, no existía entonces una concepción de violencia legal, patrimonial o económica, la CEDAW sí identifica esta noción al establecer en el Artículo 5o.a y 5o.b, la obligación de los Estados Parte de tomar todas las medidas apropiadas para modificar los patrones socioculturales de conducta de hombres y mujeres, con miras a alcanzar la eliminación de los prejuicios y las prácticas consuetudinarias y de cualquier otra índole que estén basados en la idea de la inferioridad o superioridad de cualquiera de los sexos o en funciones estereotipadas de hombres

⁶ Poggi, Francesca, “Sobre el concepto de violencia de género y su relevancia para el Derecho”, *Revistas Científicas de la Universidad de Alicante*, Madrid, núm. 42, diciembre de 2019, p. 285-307, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/99650/1/DOXA_42_12.pdf.

y mujeres; y a garantizar que la educación familiar incluya una comprensión adecuada de la maternidad como función social y el reconocimiento de la responsabilidad común de hombres y mujeres en cuanto a la educación y al desarrollo de sus hijos.

También, los Artículos 11, 12, 13, establecen la obligación de que los Estados adopten medidas para asegurar a la mujer igualdad de derechos con el hombre en la esfera de la educación, empleo, atención médica y capacidad jurídica. Sobresale el Artículo 14, en el que los Estados Parte se comprometen a tener en cuenta los problemas especiales a que hace frente la mujer rural y el importante papel que desempeña, incluido su trabajo en aspectos no monetarios de la economía.

La Declaración sobre la Eliminación de la Violencia contra la Mujer adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas por resolución 48/104, el 20 de diciembre de 1993, en el preámbulo reconoce que la violencia contra la mujer constituye una manifestación de relaciones de poder históricamente desiguales entre el hombre y la mujer, que han conducido a la dominación de la mujer y a la discriminación en su contra por parte del hombre e impedido el adelanto pleno de la mujer, y que la violencia es uno de los mecanismos sociales fundamentales por los que se le fuerza a una situación de subordinación respecto del hombre. Define que, por “violencia contra la mujer”, todo acto de violencia basado en la pertenencia al sexo femenino que tenga o pueda tener como resultado un daño o sufrimiento físico, sexual o psicológico para la mujer, así como las amenazas de tales actos, la coacción o la privación arbitraria de la libertad, tanto si se producen en la vida pública como en la vida privada (Artículo 1o.).

También, en el Artículo 2o. precisa que la violencia contra la mujer abarca los siguientes actos, aunque sin limitarse a ellos: a) La violencia física, sexual y psicológica que se produzca en la familia, incluidos los malos tratos, el abuso sexual de las niñas en el hogar, la violencia relacionada con la dote, la violación por el marido, la mutilación genital femenina y otras prácticas tradicionales nocivas para la mujer, los actos de violencia perpetrados por otros miembros de la familia y la violencia relacionada con la explotación; b) La violencia física, sexual y psicológica perpetrada dentro de la comunidad en general, inclusive la violación, el abuso sexual, el acoso y la intimidación sexuales en el trabajo, en instituciones educacionales y en otros lugares, la trata de mujeres y la prostitución

forzada; y, c) La violencia física, sexual y psicológica perpetrada o tolerada por el Estado, dondequiera que ocurra.

En el año 1994, la Comisión Interamericana de Mujeres promovió la adopción de la Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la Violencia contra la Mujer, más conocida como *Convención de Belém do Pará*, que entró en vigor en 1995. Este instrumento, en sus primeros tres Artículos expresa que: “Para los efectos de esta Convención debe entenderse por violencia contra la mujer cualquier acción o conducta, basada en su género, que cause muerte, daño o sufrimiento físico, sexual o psicológico a la mujer, tanto en el ámbito público como en el privado”. Que la violencia contra la mujer incluye la violencia física, sexual y psicológica y que toda mujer tiene derecho a una vida libre de violencia, tanto en el ámbito público como en el privado. Como puede verse, no se preveía la existencia de la violencia patrimonial, económica o digital, sin embargo, el Artículo 5o. establece que:

Toda mujer podrá ejercer libre y plenamente sus derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales, y contará con la total protección de esos derechos consagrados en los instrumentos regionales e internacionales sobre derechos humanos. Los Estados Parte reconocen que la violencia contra la mujer impide y anula el ejercicio de esos derechos.

En esta secuencia de eventos, en el año 2004, los Estados Parte de la Convención Interamericana, acordaron la creación del Mecanismo de Seguimiento a la *Convención Belém do Pará* (MESECVI) con el objetivo de monitorear la implementación de la Convención en los países de la región. En el marco de su trabajo, este mecanismo ha reconocido que, “dichas acciones no cubren todas las manifestaciones de violencia contra las mujeres, especialmente las producidas en el ámbito público”⁷.

El concepto de violencia de género se ha ampliado y redefinido a través de los posicionamientos, recomendaciones e informes de los órganos de supervisión de los tratados, de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de los relatores y expertos independientes que conforman los procedimientos especiales del Consejo de Derechos Humanos.

⁷ MESECVI, *Segundo Informe Hemisférico sobre la implementación de la Convención de Belém do Pará*, Washington D.C., 2012, <https://www.oas.org/es/mesecvi/docs/mesecvi-segundoinforme-hemisferico-es.pdf>.

En este rubro sobresalen las recomendaciones emitidas por el Comité para la eliminación de la discriminación contra la mujer (CEDAW), órgano de expertos independientes que supervisa la aplicación de la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer. En concreto, la recomendación número 19, titulada “La violencia contra la Mujer”⁸ y la recomendación número 21, titulada “La igualdad en el matrimonio y en las relaciones familiares”⁹.

En la recomendación número 19, el Comité considera que:

Las actitudes tradicionales, según las cuales se considera a la mujer como subordinada o se le atribuyen funciones estereotipadas perpetúan la difusión de prácticas que entrañan violencia o coacción, como la violencia y los malos tratos en la familia, los matrimonios forzados, el asesinato por presentar dotes insuficientes, los ataques con ácido y la circuncisión femenina. Esos prejuicios y prácticas pueden llegar a justificar la violencia contra la mujer como una forma de protección o dominación. El efecto de dicha violencia sobre su integridad física y mental es privarla del goce efectivo, el ejercicio y aun el conocimiento de sus derechos humanos y libertades fundamentales. Si bien en esta observación se hace hincapié en la violencia real o las amenazas de violencia, sus consecuencias básicas contribuyen a mantener a la mujer subordinada, a su escasa participación en política y a su nivel inferior de educación, capacitación y de oportunidades de empleo.

También que: “estas actitudes también contribuyen a la difusión de la pornografía, y a la representación y otro tipo de explotación comercial de la mujer como objeto sexual, antes que como persona. Ello, a su vez, contribuye a la violencia contra la mujer”

Por otra parte, hace énfasis en la violencia económica al reconocer que:

En las relaciones familiares, se somete a las mujeres de cualquier edad a violencia de todo tipo, como lesiones, violación, otras formas de violencia sexual, violencia mental y violencia de otra índole, que se ven perpetuadas por las actitudes tradicionales. La falta de independencia económica obliga a muchas mujeres a permanecer en situaciones violentas. La negación de sus responsabilidades familiares por parte de los hombres puede ser una

⁸ CEDAW, *La violencia contra la mujer, recomendación general número 19*, <https://www.un.org/womenwatch/daw/cedaw/recommendations/recomm-sp.htm>.

⁹ CEDAW, *La igualdad en el matrimonio y en las relaciones familiares, Recomendación general número 21*, <https://www.un.org/womenwatch/daw/cedaw/recommendations/recomm-sp.htm>.

forma de violencia y coerción. Esta violencia compromete la salud de la mujer y entorpece su capacidad de participar en la vida familiar y en la vida pública en condiciones de igualdad.

En la recomendación 21, el Comité expone que, cuando la mujer no puede celebrar un contrato en absoluto, ni pedir créditos, o solo puede hacerlo con el consentimiento o el aval del marido o un pariente varón, se le niega su autonomía jurídica. Toda restricción de este género le impide poseer bienes como propietaria exclusiva y le imposibilita la administración legal de sus propios negocios o la celebración de cualquier otro tipo de contrato. Las restricciones de esta índole limitan seriamente su capacidad de proveer a sus necesidades o las de sus familiares a cargo. También analiza que, históricamente, la actividad humana en las esferas pública y privada se ha considerado de manera diferente y se ha reglamentado en consecuencia. En todas las sociedades, por mucho tiempo se han estimado inferiores las actividades de las mujeres que, tradicionalmente, han desempeñado su papel en la esfera privada o doméstica.

En México, la Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia conceptualiza como violencia contra las mujeres cualquier acción u omisión basada en el género, que les cause daño o sufrimiento psicológico, físico, patrimonial, económico, sexual, o la muerte, tanto en el ámbito privado como en el público. A su vez, el Artículo 6o. contempla como tipos de violencia a la psicológica, la física, la patrimonial, económica, sexual y cualquier otra forma análoga que lesionen o sean susceptibles de dañar la dignidad, integridad o libertad de las mujeres.

Por violencia patrimonial, según el ordenamiento en mención, se entiende “cualquier acto u omisión que afecta la supervivencia de la víctima. Se manifiesta en: la transformación, sustracción, destrucción, retención o distracción de objetos, documentos personales, bienes y valores, derechos patrimoniales o recursos económicos destinados a satisfacer sus necesidades y puede abarcar los daños a los bienes comunes o propios de la víctima”; y por violencia económica a “toda acción u omisión del agresor que afecta la supervivencia económica de la víctima. Se manifiesta a través de limitaciones encaminadas a controlar el ingreso de sus percepciones económicas, así como la percepción de un salario menor por igual trabajo, dentro de un mismo centro laboral”.

Francesca Poggi precisa, en la literatura existen diferentes nociones de violencia. Una noción restringida que identifica la violencia con la violencia física, es decir, con manifestación de la fuerza física. La noción medianamente restringida, limita la violencia a la fuerza física, pero equipara la violencia física con las amenazas, como dos formas alternativas de llevar a cabo el delito. La noción moderada que incluye violencia física, amenazas y otras formas de agresión verbal. Y, finalmente, la noción amplia de violencia, que abarca todo lo que produce daños físicos y/o psicológicos y/o económicos, y que incluye la violencia económica, es decir, el control y la limitación del acceso a, y/o de la gestión de recursos, como alimentos, dinero, joyas, medios de transporte y tiempo, y la violencia psicológica, que, a su vez, se puede expresar, por ejemplo, en violencia emocional, en aislamiento, en el uso de niños para controlar o castigar a la víctima. Sin embargo, esta lista debe considerarse ejemplificativa; lo que importa, según esta noción amplia, no es tanto las formas en que se ejerce la violencia, sino su efecto, el producir daño físico, psicológico o económico. También se cuestiona si estas diferentes nociones de *violencia* tienen algo en común; si, en otras palabras, son concepciones de un mismo concepto o conceptos distintos y no relacionados¹⁰.

Cabe hacer mención que la Corte Interamericana de Derechos Humanos, si bien no se ha pronunciado específicamente sobre un caso de violencia económica y patrimonial, sí ha reconocido la existencia de lo que ha llamado una discriminación estructural. En la sentencia del Caso Campo Algodonero vs. México¹¹, la Corte retomó el informe de México producido por el Comité de la CEDAW, en el que se sostuvo que la violencia de género, incluyendo los asesinatos, secuestros, desapariciones y las situaciones de violencia doméstica e intrafamiliar “no se tratan de casos aislados, esporádicos o episódicos de violencia, sino de una situación estructural, y de un fenómeno social y cultural enraizado en las costumbres y mentalidades”, y que estas situaciones de violencia están fundadas “en una cultura de violencia y discriminación basada en el género”¹².

¹⁰ Poggi, Francesca, *op. cit.*

¹¹ CORTE-IDH, Caso González y Otras (“Campo Algodonero”) vs. México, sentencia de 16 de noviembre de 2009, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_205_esp.pdf.

¹² CEDAW, *Informe de México bajo el Artículo 8o. del Protocolo Facultativo de la Convención y respuesta del Gobierno de México*, CEDAW/C/2005/OP8/MEXICO, 27 de enero de 2005 (expediente de anexos a la demanda, tomo VII, anexo 3b, folios 1937 y 1949).

III. POLÍTICA ECONÓMICA SIN PERSPECTIVA DE GÉNERO: LA FEMINIZACIÓN DE LA POBREZA Y LOS SESGOS DEL EMPREDIMIENTO

Cuando hablamos de mujeres en una posición financiero-económica, nos encontramos con una realidad complicada en todo el mundo. La situación se hace aún más grave en países en los que existen altos y marcados márgenes de pobreza. El realizar una perspectiva de género en el sector económico permite analizar que, la mayoría de las mujeres carecen de poder adquisitivo y una casi desvanecida independencia financiera. El sistema económico no lo hace fácil.

Hoy en día, al menos de forma escrita, la mayoría de los seres humanos tenemos casi los mismos derechos, no obstante, las oportunidades para ejercerlos pueden estar condicionadas por la raza, etnia, religión, orientación sexual, género, dependiendo del país de que se trate. Un ejemplo de ello es el emprendizaje¹³, en el que se observa sistemáticamente una menor actividad femenina en relación con los varones en este tipo de actividad. Esta situación se ve provocada por factores como las diferencias basadas en género.

En un estudio realizado por la OCDE, se sostiene que la desigualdad de género sigue siendo amplia en México y Latinoamérica, y la baja participación de las mujeres en el mercado laboral representa un potencial desaprovechado para elevar el crecimiento, mitigar la pobreza e incrementar su bienestar. Si bien se han realizado algunos avances en cuanto a aumentar la participación de las mujeres en la fuerza laboral desde principios de la década de 1990, su tasa actual es significativamente menor que la tasa de participación de los hombres. Algunos de los obstáculos que impiden a las mujeres participar en la fuerza laboral es que más de un tercio abandona la escuela y no estudia, ni trabaja formalmente, en comparación con menos de 10% de los hombres. Ello no solo menoscaba la posibilidad de las mujeres de encontrar empleos formales y de calidad, sino que también contribuye a acentuar la diferencia salarial de género. La participación de las madres en el mercado laboral es baja, en parte debido a la tradición de tener horarios de trabajo prolongados y a la falta de atención educativa de la primera infancia accesible y de calidad, sobre todo para niños de menos de tres años de edad. Ampliar el acceso

¹³ El emprendizaje es el acto de ser emprendedor (*entrepreneur*). Esta palabra proviene del francés y significa estar listo para tomar decisiones o iniciar algo.

a la atención educativa de la primera infancia de buena calidad para todos debería ser una prioridad, pues implica el doble dividendo de elevar el rendimiento educativo y la igualdad en este ámbito, así como facilitar la participación de las mujeres en el mercado laboral¹⁴.

Las desigualdades entre hombres y mujeres se manifiestan sobre todo en relación al trabajo remunerado (tasas de participación mayores en los hombres) y al trabajo doméstico (tasas de participación levemente superiores en las mujeres) acentuando en este caso las brechas de género. Más concretamente, se percibe que los hombres dedican el doble del tiempo que las mujeres al trabajo para el mercado y esta diferencia se amplía mucho más en las zonas rurales en México (36 horas-hombre, frente a 17 horas-mujer en las zonas urbanas; y en las zonas rurales 35 frente a casi 9). En relación al trabajo doméstico, esta relación se invierte totalmente, las mujeres dedican tres veces más que ellos al trabajo doméstico en las zonas urbanas y más de cinco veces en las zonas rurales (26 horas-mujer frente a 8 horas-hombre en zonas urbanas, frente a 6 en las zonas rurales)¹⁵.

Las mujeres no emprenden siempre; primero por razones culturales, pues muchos años se ha considerado que la aventura y el riesgo es algo que nuestra sociedad sigue viendo como “algo de chicos”. Ello es una ideología estructural que ha quedado grabada en la mente de la sociedad femenina desde niñas y, a veces, condiciona su camino profesional, llegando inclusive a acuñar el término feminización de la pobreza, pues si en un núcleo familiar el hombre es pobre, la mujer es mucho más pobre.

En la publicación “La pobreza tiene género” de Amnistía Internacional¹⁶, se explica que el concepto de “feminización de la pobreza” fue acuñado en los años 70 para mostrar que la pobreza económica afecta más a las mujeres que a los hombres. El 70% de las personas pobres en el mundo son mujeres. Además, una de cada cinco niñas en el mundo vive en condiciones de extrema pobreza. Los datos que proporciona este estudio son los siguientes:

¹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Estudios Económicos de la OCDE: México 2019*, op. cit.

¹⁵ INEGI, *inegi.org.mx*.

¹⁶ Alonso del Val, Vega, *La pobreza tiene género*, Amnistía Internacional, <https://www.es.amnesty.org/en-que-estamos/blog/historia/articulo/la-pobreza-tiene-genero/>.

Aunque las mujeres realizan el 66% del trabajo en el mundo y producen el 50% de los alimentos, solo reciben el 10% de los ingresos y poseen el 1% de la propiedad.

Mujeres y niñas son más vulnerables a cualquier forma de violencia. La feminización de la pobreza vulnera sus derechos, y frena el desarrollo social y el crecimiento económico mundial. En el mundo, la brecha salarial entre hombres y mujeres es del 24%.

Las mujeres asumen entre dos y diez veces más trabajo de cuidados no remunerados que los hombres.

Quince millones de niñas no asisten a la escuela primaria, frente a diez millones de niños. En la adolescencia, las niñas tienen que abandonar la escuela secundaria debido a embarazos precoces y al trabajo doméstico.

Se esperaba que la tasa de pobreza entre las mujeres disminuyera el 2,7% entre 2019 y 2021. Sin embargo, las proyecciones ahora prevén un aumento del 9,1% debido a la pandemia y sus consecuencias.

Para las mujeres es complicado acceder a la propiedad, la vivienda o las finanzas. En algunos países, las mujeres tienen que pedir permiso a su padre, hermano o marido para abrir una cuenta corriente. En otros, las legislaciones pueden restringir su capacidad para heredar tierras o pedir préstamos.

Es de resaltar el contenido del informe sobre el impacto de las políticas de reforma económica en los derechos humanos de las mujeres presentado por el, entonces, Experto independiente sobre los efectos de la deuda externa y otras obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados en el pleno disfrute de los derechos humanos, a solicitud del Consejo de Derechos Humanos a fin de que elaborara principios rectores para las evaluaciones del impacto en los derechos humanos de las políticas de reforma económica, en consulta con los Estados, las instituciones financieras internacionales y otras partes interesadas pertinentes¹⁷.

¹⁷ Organización de las Naciones Unidas (ONU), Experto independiente sobre los efectos de la deuda externa y otras obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados en el pleno disfrute de los derechos humanos, *El impacto de las políticas de reforma económica en los derechos humanos de las mujeres, Informe a la Asamblea General ONU, 73ª. sesión, 2018*, <https://www.ohchr.org/EN/Issues/Development/IEDebt/Pages/ImpactEconomicReform-PoliciesWomen.aspx>.

En este informe, el experto independiente sostiene que las políticas macroeconómicas son, a menudo, consideradas como “neutrales al género”, sin embargo, afectan a varones y mujeres de manera distinta debido a las diferentes posiciones y roles que tienen en la economía, tanto en el mercado (trabajo pago) como fuera de él (trabajo no pago). Por lo tanto, cuando los hacedores de políticas no consideran tales aspectos, las políticas macroeconómicas promovidas no son “neutrales al género” sino que tienen un sesgo masculino, ya que exacerban las desigualdades preexistentes. Las medidas de austeridad, por ejemplo, afectan desproporcionadamente a las mujeres a través de varios mecanismos y, raramente, se llevan a cabo acciones adicionales para remediarlo.

Uno de los problemas que ocasiona la brecha de género y la imposibilidad para la mujer de incorporarse a empleos remunerados es que la teoría económica dominante no tiene en cuenta el valor del trabajo doméstico y de cuidados no remunerado, ni su contribución a la economía. En contraste, los análisis desde la economía feminista han destacado el hecho de que las mujeres realizan la mayor parte de esa labor, que sostiene el crecimiento económico. Explica el relator que, en contextos de crisis, el trabajo no remunerado absorbe injustamente las conmociones económicas y compensa con frecuencia las medidas de austeridad, en tanto los recortes en servicios sociales a menudo intensifican la demanda de trabajo de cuidado no pago. Este tipo de trabajo es llevado a cabo desproporcionadamente por mujeres y niñas.

El relator reconoce cinco escenarios en los que las políticas económicas de austeridad afectan los derechos humanos de las mujeres: en el derecho al trabajo; en el acceso a los beneficios de seguridad social; en el derecho a vivienda, agua y alimentos; en el derecho a la salud; en escenarios de injusticia fiscal y discriminación y en empeorar las situaciones de violencia.

Para los fines de la presente investigación es de resaltar los efectos en el derecho de las mujeres al trabajo. Considera el experto que la crisis económica de 2007-2008 tuvo importantes efectos en la tasa de desempleo de varones y mujeres en todo el mundo. Sin embargo, el impacto fue asimétrico debido a la segregación ocupacional por género. Inmediatamente después de la crisis financiera, la mayoría de los países implementaron paquetes de estímulo fiscal que apuntaban a proteger a los sectores más afectados, los cuales eran, en su ma-

yoría, dominados por varones (como por ejemplo la construcción o la industria automotriz). Por otra parte, las mujeres se encuentran sobrerrepresentadas en el sector público, especialmente como proveedoras de servicios en los sectores de educación y salud. Por lo tanto, medidas de austeridad como la desregulación del mercado laboral, las reducciones de la cobertura de las prestaciones y los servicios de protección social, los recortes del empleo público y la privatización de los servicios, tienen consecuencias particularmente dañinas para las mujeres, en tanto estas son empujadas al desempleo y el subempleo o a puestos de trabajo temporales

Por otra parte, los efectos en el derecho de las mujeres a la seguridad social son causados principalmente por las reducciones presupuestales a prestaciones de desempleo, sociales, familiares y de maternidad, o de la ayuda a los ancianos y a las personas dependientes. Ello afecta en mayor medida a las mujeres que sufren formas múltiples e interrelacionadas de discriminación a causa de su condición socioeconómica, edad, raza, orientación sexual o condición de migrante y a quienes ejercen labores de cuidado, ya que tienen más probabilidades de verse afectadas por los recortes en las prestaciones y las desgravaciones fiscales.

Por último, la “(in)justicia fiscal y discriminación contra las mujeres”, pues las medidas de austeridad pueden derivarse de la incapacidad de movilizar al máximo los recursos disponibles. Para compensar la pérdida de ingresos, algunos gobiernos recurren a incrementar las tasas del impuesto sobre el valor agregado (IVA) en el precio de los bienes de consumo y servicios. Dado que las mujeres son, con frecuencia, las encargadas de la compra de alimentos, ropa y enseres domésticos generales, las medidas tributarias regresivas, como el aumento del IVA y otros impuestos sobre las ventas, reducen todavía más sus ingresos disponibles y su poder adquisitivo.

Este es el efecto que se conoce como “sesgo implícito impositivo”. Los impuestos indirectos gravan actividades económicas como el consumo, la utilización o transmisión de un bien o servicio, la producción o la comercialización. Es poco habitual encontrar sesgos explícitos de género en los impuestos indirectos, ya que estos únicamente aparecerían si la legislación planteara esquemas tributarios diferentes según el sexo de la persona que produce o consume. Sin embargo, el sesgo implícito es aquel que tiene lugar con el aumento en las tasas de impuesto

al consumo, pues provocan que las personas que se encuentran en el nivel inferior de la distribución de ingresos experimentan un aumento tributario que puede resultar muy doloroso e incluso perjudicar su nivel de vida. Salvo que se tomen medidas como no gravar el consumo de algunos bienes de la canasta básica, la tributación indirecta tiene una incidencia negativa sobre la equidad, toda vez que representa un peso mayor sobre los ingresos de los hogares más pobres. Esto ocurre debido a que, en una transacción por la compra de un bien o servicio, el impuesto que se cubre es el mismo independientemente del nivel de ingreso que tenga quien lo compra, por lo que, proporcionalmente, la persona de menores ingresos paga una tasa mayor. Esto último se conoce como impuestos regresivos. Según las fuentes estadísticas, existen más mujeres pobres que hombres pobres en casi la totalidad de los países latinoamericanos, por lo que cualquier impuesto que castigue más a las personas en situación de pobreza o afecte su consumo básico para la vida será un impuesto que afecte más a las mujeres¹⁸.

Las mujeres también se ven afectadas por el fenómeno denominado "*pink tax*" o "impuesto rosa". Se trata de una tasa invisible que pagan las mujeres cuando consumen ciertos productos en los que existe una marcada diferencia de precios entre los productos que se comercializan para mujeres y hombres. La Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros en México define al "*pink tax*" como un aumento en el precio de productos dirigidos al sector femenino, a diferencia de los enfocados al público masculino. La Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (BCN) explica que, el *pink tax* debe entenderse no propiamente como un impuesto, sino que se trata de un sobreprecio aplicado por estrategias mercadológicas, consecuencia de la estrecha vinculación entre la mujer y el hogar, lo que explicaría su mayor peso en las decisiones de compra. Al ser más activas las mujeres en el mercado las convierte en un objetivo perfecto para las estrategias de consumo. Generalmente los productos asociados con la higiene personal de la mujer son los que registran este sobreprecio, así como en

¹⁸ Rodríguez, Corina, e Itriago, Déborah, ¿Tienen los impuestos alguna influencia en las desigualdades entre hombres y mujeres? Análisis de los códigos tributarios de Guatemala, Honduras y República Dominicana desde una perspectiva de género, para hacer de la política tributaria un instrumento que limite las desigualdades entre hombres y mujeres, OXFAM, 2019, <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620852/rr-taxes-influence-gender-inequality-lac-200819-es.pdf>.

la ropa de dama. De acuerdo con la Procuraduría Federal del Consumidor, este mayor precio también se debe a que las marcas invierten más dinero en la presentación de sus productos, empaque, diseño y publicidad, por estar dirigidos a mujeres¹⁹.

En el informe de la, ahora, Experta Independiente sobre las consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales, Yuefen Li, relativo a abordar, desde una perspectiva de derechos humanos, los problemas de deuda de los países en desarrollo causados por la pandemia de enfermedad por coronavirus (COVID-19), se reconoce que los datos muestran que las crisis actuales han afectado de forma desproporcionada a las mujeres, ya que los sectores más afectados, como el de los servicios (entre otros, las tiendas minoristas, los restaurantes, los hospitales y el turismo), emplean más mujeres y se han visto muy afectados por las medidas de distanciamiento social, los confinamientos y el cierre de fronteras, lo que ha supuesto un gran revés para la igualdad de género. Además, un gran número de ellas trabajan en el sector informal, lo que significa que su seguridad en el empleo es casi inexistente y su protección social es muy precaria. Los confinamientos han obligado a muchas mujeres a regresar a sus lugares de origen, a veces en el campo, donde en la mayoría de casos, debido a varios motivos logísticos y financieros, les resulta difícil seguir prestando los tipos de servicios que efectuaban antes. Esta situación se agrava en virtud de que no existen políticas para mujeres para evitar que carguen con las peores consecuencias de la crisis económica y las medidas de respuesta a la pandemia²⁰.

Como se ha analizado, estos factores han permitido que la violencia patrimonial y económica se haya arraigado e incluso perpetuado de forma institucional. La legislación actual, por lo menos en México, no siempre dota de

¹⁹ CONDUSEF, ¿Conoces el impuesto rosa o *pink tax*?, <https://www.gob.mx/condusef/prensa/conoces-el-impuesto-rosa-o-pink-tax>.

²⁰ ONU, Experta independiente sobre los efectos de la deuda externa y otras obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados en el pleno disfrute de los derechos humanos, *Abordar, desde una perspectiva de derechos humanos, los problemas relacionados con la deuda de los países en desarrollo causados por la pandemia de la enfermedad del coronavirus (COVID-19), Informe a la Asamblea General ONU, 75ª. sesión, 2020*, <https://www.ohchr.org/EN/Issues/Development/IEDebt/Pages/Call-for-Input-COVID-19-impact-financing-development.aspx>.

herramientas suficientes para alentar ese crecimiento desde el ámbito tributario; veamos un ejemplo con las llamadas “nenis”²¹.

Este término surgió en México coloquialmente derivado de la actividad de comerciar para hacer frente a las complicaciones económicas que surgen con la pandemia de COVID-19, que obligaron a muchas personas a buscar una forma de generar ingresos. Así, la forma en que las mujeres comercializan productos por Internet se deriva de nena. Las nenis son mujeres que ofrecen productos en redes sociales, hacen entregas en diversos puntos a convenir y mantienen comunicación con sus clientes por estas vías.

Este grupo de mujeres se trata de micro-emprendedoras dedicadas a la venta de diversos artículos a través de redes sociales, identificadas especialmente con la particular forma en que se refieren a sus compradores, cuya actividad económica está encaminada a vender productos en línea, como ropa, zapatos, artículos de belleza, alimentos, productos para fiesta, etc., las cuales en su mayoría no están registradas como contribuyentes, ni tienen una formalidad para tributar y pagar contribuciones, muchas veces por desconocimiento, apatía contributiva o temor a la Hacienda Pública. Para este tipo de economía informal no existen leyes tributarias que comprendan y atenúen los alcances, riesgos y consecuencias de emprender desde de forma esporádica micro, es decir no prevén al contribuyente conocido como de “a pie”, que no siempre cuenta con un domicilio fiscal formal, que no tiene una cuenta bancaria fiscal para recibir exclusivamente ingresos por su actividad (sin mezclar otros ingresos y gastos) y por ende, tampoco cuentan con un método de facturación y un contador que le auxilie a solucionar cualquier contingencia fiscal.

Debido a que las leyes de tributación en México se han ido endureciendo cada vez más, introduciendo una serie de requisitos y reglas que se modifican cada año o inclusive cada mes, que obligan a los contribuyentes a contar con un domicilio fiscal, estar ubicado, cumplir con los múltiples requisitos de facturación y presentar avisos y declaraciones²². Este esquema de tributación requiere, además, para el cumplimiento de sus obligaciones del uso de las tecnologías de la información

²¹ Rocha, Fer, “¿Quiénes son ‘las nenis’ y por qué hay tanta controversia en Internet?,” *El Universal*, 23 de febrero de 2021, <https://www.eluniversal.com.mx/de-ultima/que-es-una-neni-y-por-que-se-volvieron-virales>.

²² Código Fiscal de la Federación, Artículos 10, 29 y 29-A.

y comunicación, lo que considerando que la población objetivo del régimen no cuenta con una profesión, lo torna complicado y, por tanto, no se respeta uno de los principios de los impuestos, que resulte fácil pagarlos.

La problemática consiste en que la legislación fiscal, prevé que todos los depósitos en efectivo que no sean declarados e informados, se entenderán como ingresos susceptibles de gravarse con impuesto sobre la renta (ISR); cuando el fisco detecta a las mujeres que no tributan formalmente en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y que reciben ingresos por sus ventas al por menor, le enviará una notificación solicitando aclare esos ingresos y le “invitará” a que pague el impuesto sobre la renta, sin distinguir si se trata de ingresos netos o no.

Si bien en México existe actualmente un régimen fiscal, denominado Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)²³, que entró en vigor en el año 2014, regula a personas físicas que no excedan los dos millones de pesos anuales de ingresos, que tengan su propio negocio y realicen actividades empresariales o que presten servicios que no requieran de un título profesional. Es cierto que una de las ventajas más importantes de este régimen es que durante el primer año, no se está obligado al pago de ISR, posteriormente habrá un aumento gradual, hasta llegar al año diez, momento en el cual las contribuyentes deberán pagar el impuesto por la totalidad del ingreso y mudarse a otro régimen denominado “Actividad Empresarial y/o Profesional” en el cual se tributará como mediano y/o grande contribuyente dependiendo de los ingresos obtenidos.

El Artículo 102 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala que los depósitos en efectivo, se presumirán ingresos salvo prueba en contrario, por lo que si una micro empresaria que ya no puede estar en un régimen de transición como el RIF realizó tres ventas en el mes de 1000 pesos cada una y ese flujo le fue depositado en sus cuentas bancarias, la autoridad presumirá que en el mes tuvo 3000 pesos de ingreso, por lo que un porcentaje de lo ganado debe pagarse por concepto de ISR, pese a que su ganancia real sea menor, en atención que tuvo que invertir para comprar los productos vendidos, en ese sentido deberá pagar al fisco un importe neto, sin tomar en cuenta lo invertido para la ganancia acumulada.

Entonces, si la microempresaria señala y aclara al fisco que efectivamente esos 3000 pesos son en razón a su ganancia, pero para realizar esas ventas

²³ Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 111.

efectivamente tuvo que invertir en materia prima la cantidad de 700 pesos, entonces realmente el impuesto que debe pagar no es por los 3000 pesos, es por un importe menor de 2300, por lo que en simetría fiscal y justa razón, el impuesto a pagarse debe calcularse sobre la ganancia neta tomando en cuenta los gastos (deducciones).

Sin embargo, la Hacienda Pública no podrá aceptar ese cálculo o aclaración como válida, debido a que ella no es una contribuyente que esté dada de alta, o bien si lo está, ante esa decisión eventual de emprender tampoco obtuvo factura de los gastos realizados para la adquisición del producto que vendió y mucho menos tiene forma de cumplir con los tantos requisitos que se prevén para que los gastos se consideren una deducción autorizada que pueda disminuir la base sobre la cual se calcula el impuesto. Ya que, para ello, la emprendedora tuvo que haberse dado de alta primero en el RFC, haber solicitado facturas por los gastos inclusive de la materia prima que vende, tuvo que haber pagado esos gastos en tarjeta de crédito, débito, cheque, transferencia, etc., y los gastos tendrían que hacer una simetría y congruencia entre los productos adquiridos.

Nuestra legislación fiscal mexicana no siempre está pensada para las micro-empresarias que aún viven en la informalidad, las cuales en su gran mayoría son amas de casa que buscan tener otras entradas de ingresos, que venden productos por catálogo o a través de las redes sociales; sin embargo, las leyes tributarias no están diseñadas para este otro tipo de ciudadanas, pues la ley, desde el ámbito financiero o fiscal, no cuenta con una perspectiva que comprenda y apele por la situación histórica-financiera de las mujeres. Máxime que nuestro Derecho Tributario positivo mexicano aún sigue gravando productos femeninos indispensables como productos de higiene menstrual, con una tasa al 16% de IVA, cuando son productos que se adquieren para cubrir necesidades atinentes a la naturaleza biológica del género femenino, tema del que se abundará más adelante²⁴.

Por tales motivos, es necesario generar leyes tributarias que consideren a la mujer no solo como un número, sino como un conjunto de personas que ha sido discriminado por siglos y, como consecuencia de ello, sigue caminando

²⁴ [N. del E.] Cabe considerar que, a partir del 1º. de enero de 2022, el Artículo 2o.-A, fracción I, inciso j) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que la enajenación de toallas sanitarias, tampones y copas, para la gestión menstrual, se encuentra afectada a la tasa del cero por ciento para el cálculo del gravamen en cuestión.

cuesta arriba en el mundo del aprendizaje, por lo que es importante considerar la perspectiva de género inclusive con un enfoque de crecimiento para las mujeres que fortalezca su situación económica y contribuya a romper la brecha de pobreza femenina y más que generar empleos para ellas, se les permita generar empleos para el resto de la población. OXFAM realiza las siguientes observaciones²⁵:

México está dentro del 25% de los países con mayores niveles de desigualdad en el mundo. Las brechas entre ricos y pobres son tan marcadas, que en nuestro país vive el hombre más rico de América Latina junto con más de 50 millones de personas pobres.

Aumentar la cobertura y calidad de educación y salud es una de las vías para combatir la desigualdad. Ambos son medios de producción económica y de movilidad social ascendente. Aunque ha mejorado la cobertura de estos servicios en el país (el rezago educativo pasó del 20.7% de la población al 17.9%, y la carencia por acceso a los servicios de salud de 29.2% de la población a 16.9%), las desigualdades regionales son aún sensibles. En las zonas rurales los niveles de infraestructura son casi nulos. Las más notables son las carencias de escuelas y hospitales.

La política fiscal en México no tiene un impacto significativo en la redistribución del ingreso, los impuestos representan únicamente 19.5% del PIB. Esto hace que esté por debajo del promedio latinoamericano (21.7%) y muy lejos del de la OCDE (34.3%). La dependencia del petróleo es una estrategia frágil, pues los precios son volátiles.

La población en general evita el pago de impuestos debido a los malos manejos del gasto público y los escándalos sobre desviación de fondos por parte de las autoridades. La evasión fiscal es una práctica común por parte de las élites políticas y económicas, ya que, entre las diferentes modalidades de captura política, destaca la creación de un sistema fiscal basado en tratamientos especiales, deducciones y exenciones de impuestos.

Alrededor de 7.5 millones de personas reciben un salario mínimo. De 2012 a 2016, el número de personas con ese salario creció en casi un millón, mientras

²⁵ Vázquez Pimentel, Diego Alejo, *México justo: Propuestas de políticas públicas para combatir la desigualdad*, OXFAM, 2018, <https://www.oxfamMexico.org/sites/default/files/Informe%20Me%CC%81xico-DAVOS-reducido.pdf>.

que el número de trabajadores con sueldos más altos se redujo de casi 4 millones a menos de 3 millones en el mismo periodo. Así, el empleo en México se caracteriza por generar trabajo formal, pero con pagas en extremo precarias.

Estos niveles salariales ínfimos –que tienden a afectar más a las mujeres– se exacerban por las altas tasas de informalidad. Asimismo, los países con cadenas globales de suministro han fomentado la subcontratación de personas trabajadoras mal remuneradas y en condiciones de precariedad laboral.

En un análisis practicado a lo dispuesto por los Artículos Constitucionales 1o., 3o. y 4²⁶ relativos la prohibición de la discriminación motivada por origen étnico, nacional o de género; la importancia de la perspectiva de género en los programas de estudio; y la igualdad entre el hombre y la mujer, podemos advertir que la Constitución prevé la obligación de proteger a sectores vulnerables discriminados históricamente, como es el caso de las mujeres. No obstante, estas obligaciones constitucionales no encuentran eco en la legislación fiscal pese a que también está prevista en forma constitucional la protección de los derechos de los contribuyentes; sin embargo, no existe una perspectiva de género por cuanto hace a la fragilidad económica y financiera que en general viven muchas mujeres

²⁶ Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

...

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Artículo 3o. Educación.

(Párrafo 11).

Los planes y programas de estudio tendrán perspectiva de género y una orientación integral, por lo que se incluirá el conocimiento de las ciencias y humanidades: la enseñanza de las matemáticas, la lectoescritura, la literacidad, la historia, la geografía, el civismo, la filosofía, la tecnología, la innovación, las lenguas indígenas de nuestro país, las lenguas extranjeras, la educación física, el deporte, las artes, en especial la música, la promoción de estilos de vida saludables, la educación sexual y reproductiva y el cuidado al medio ambiente, entre otras.

Artículo 4o. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia.

Toda persona tiene derecho a decidir de manera libre, responsable e informada sobre el número y el espaciamiento de sus hijos. Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.

en México y, por ende, tampoco es aplicada por las autoridades encargadas de la recaudación.

Si, como se explicó, para las “nenis”, que pertenecen a la clase media baja, media o, incluso media alta, es difícil cumplir con las obligaciones derivadas del sistema fiscal, cabría pensar en las mujeres que venden comida en la vía pública por las mañanas o noches y que combinan esa actividad económica necesaria para subsistir con labores de cuidado de hijos propios, de sus hijas o de personas enfermas o con alguna discapacidad, sobre todo, en tiempos de pandemia. Como se indicó anteriormente, las mujeres dedican tres veces más que los hombres al trabajo no remunerado en las zonas urbanas y más de cinco veces en las zonas rurales.

Las mujeres que se auto/emplean tienden a ser trabajadoras que inician su negocio a pequeña escala y en un rango limitado de sectores (alimentario, limpieza o cuidados) y tienen una diferencia notoria en cuanto a la falta de acceso a servicios financieros, la falta de propiedades y activos y, en ocasiones, una cuenta de débito para el manejo de pequeñas cantidades de dinero pagando comisiones y altos intereses por el acceso a microcréditos para la compra de enseres domésticos.

Las condiciones económicas de las mujeres que se autoemplean y que tributan o debieran tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal y contribuir al gasto público, se ven afectadas por los roles de género vigentes en un sistema patriarcal, como se ha demostrado. Estos aspectos parece que fueron obviados por el legislador pues no atendió que una mujer que se dedica al autoempleo y que realiza labores de cuidado, difícilmente tendrá el tiempo y recursos para cumplir las obligaciones que le impone el Régimen de Incorporación Fiscal. Esta situación es todavía más grave, pues el Censo de Población y Vivienda 2020 refleja que, en México, hay 4 millones 456 mil 431 personas que no saben leer ni escribir y en el país hay un mayor número de mujeres analfabetas, con 2 millones 677 mil 192, mientras que 1 millón 779 mil 239 son hombres que no saben leer ni escribir²⁷.

Todo ello provocó que el Régimen de Incorporación Fiscal generara un sesgo o impacto diferenciado en las mujeres, pues no se ha implementado una política pública que atendiera a las desigualdades económicas por razón de género,

²⁷ Martínez, Armando, “Analfabetismo, un pendiente en México: ¿Cuántas personas no saben leer ni escribir?”, *Milenio*, 25 de enero de 2021, <https://www.milenio.com/politica/cuantos-analfabetas-hay-en-mexico-inegi-2021>.

pues cualquier impuesto que castigue más a las personas en situación de pobreza o afecte su consumo básico para la vida será un impuesto que afecte más a las mujeres y, por lo tanto, un sesgo implícito en contra de ellas²⁸.

IV. LA AUSENCIA DE PERSPECTIVA DE GÉNERO EN EL SISTEMA DE DEDUCCIONES AUTORIZADO POR EL DERECHO POSITIVO TRIBUTARIO MEXICANO

Mucho se ha hablado sobre la importancia no solo de juzgar, sino también de legislar y aplicar las normas legales –independientemente de la materia– con perspectiva de género; sin embargo, lejos estamos en diversos países de alcanzar el panorama ideal. En la actualidad son varias las leyes que carecen de perspectiva de género y que, por ende, tienden a discriminar a la mujer, evitando en gran medida su “empoderamiento”²⁹ y autonomía financiera. Tal es el caso, por ejemplo, de la legislación impositiva o tributaria.

La ausencia de perspectiva de género en las leyes y ordenamientos que conforman el marco jurídico fiscal mexicano ha evitado y sigue hasta la fecha, de alguna manera, impidiendo que las mujeres gocen de una plena autonomía financiera, situación que trae como consecuencia lo que se denomina: violencia patrimonial y económica de género, las cuales, desafortunadamente, suelen pasar desapercibidas al ser “menos visibles”. Ahora, ¿por qué consideramos que la legislación fiscal carece de perspectiva de género, lo que genera una violación patrimonial y económica en contra de las mujeres?

Para responder el cuestionamiento que antecede, en primer lugar, debemos reconocer que el sector femenino goza de una igualdad ficticia ante la ley, ello, debido a las diferencias naturales como la menstruación –en donde podemos advertir los denominados “impuestos rosas” que gravan los productos indispensables para la higiene menstrual femenina–, y a las ocasionadas durante siglos por el sistema patriarcal, como la asignación de los roles de género, en los que históricamente se ha considerado al hombre como el “proveedor” del hogar y a

²⁸ Rodríguez, Corina, e Itriago, Déborah, *op. cit.*

²⁹ Proceso mediante el cual tanto hombres como mujeres asumen el control sobre sus vidas: establecen sus propias agendas, adquieren habilidades (o son reconocidas por sus propias habilidades y conocimientos), aumentando su autoestima, solucionando problemas y desarrollando la autogestión. Es un proceso y un resultado. Ver ONU Mujeres, *Los principios para el empoderamiento de las mujeres-La igualdad es buen negocio*, 2011, <https://mexico.unwomen.org/es/digiteca/publicaciones/2011/7/principios-para-empoderamiento>.

la mujer como la encargada de las tareas domésticas, de crianza y cuidado de los hijos, como si su lugar se encontrara única y exclusivamente en su casa.

Como se analizó anteriormente, existen dos formas de identificar la desigualdad de género en una política fiscal: el sesgo de género explícito y el sesgo de género implícito. En el primero existe una distinción entre contribuyentes por su sexo afectando a la mujer en forma negativa. El segundo se presenta en los sistemas fiscales que tratan de la misma manera a los hombres y las mujeres, pero por cuestiones sociales, como los roles de género, tienen diferente impacto en los contribuyentes y la falta de un tratamiento especial atendiendo a esas diferencias es lo que provoca el sesgo de género en forma implícita. Este se presenta en varios aspectos en las deducciones.

En primer lugar, las deducciones benefician principalmente a trabajadores del sector formal, sin considerar que una mayor proporción de mujeres trabajan en puestos de medio tiempo y en el sector informal. En segundo lugar, para acceder a las deducciones personales es necesario presentar la declaración anual de personas físicas. Determinar las deducciones considerando solamente el ingreso de la persona es obviar que el género, el estado civil y la cantidad de hijos influyen en las oportunidades laborales y, por ende, en el ingreso³⁰.

En el caso de la menstruación, resulta indiscutible que la mujer (y personas que menstrúan) se sitúa en un plano de desigualdad por cuestiones evidentemente biológicas; sin embargo, a fin de equilibrar dicha situación, mucho se ha discutido en México sobre la posibilidad de que los productos necesarios para la higiene femenina sean considerados exentos del pago de impuestos, es decir, que no se encuentren gravados; por lo que si bien ya existe dicha desigualdad biológica, corresponde ahora a nuestro Poder Legislativo tomar la batuta y, por ende, desgravar todos aquellos productos que la mujer se ve obligada a adquirir con motivo de su menstruación, para de esta manera ubicarse en un plano de igualdad al del sexo opuesto, que por obvias razones no se encuentra obligado a hacerse de tales productos.

Podría estimarse que otra opción sería la de permitir la deducción –que hasta ahora no es posible– de los productos mencionados; sin embargo, este punto puede no resultar benéfico para la totalidad de las mujeres, puesto que como

³⁰ González Castillo, Melissa, *Desigualdad de género e ingreso en deducciones personales*, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, A.C., 14 de abril de 2021, <https://ciep.mx/desigualdad-de-genero-e-ingreso-en-deducciones-personales/>.

con antelación se expuso, solo cierto porcentaje de la población femenina se encuentra dada de alta bajo algún régimen de tributación en el Registro Federal de Contribuyentes, por lo que, aquellas que únicamente se dedican al cuidado de su casa, o en el sector informal, estarían en notoria desventaja respecto de aquellas que sí pertenezcan a alguno de los regímenes fiscales previstos en la legislación tributaria.

No puede negarse que los gastos que, con motivo de la menstruación, se generan a cargo de las mujeres y personas que menstrúan, inciden en su economía y patrimonio y, por ende, en su autonomía financiera. Veamos por qué: si hipotéticamente nos estuviéramos refiriendo a alguna mujer o persona que menstrua que se dedica a cierta actividad económica en específico y que tributa bajo un determinado régimen fiscal, el adquirir los productos necesarios para su higiene menstrual, implicaría un gasto adicional –generalmente– mensual, debiendo además asumir el 16% del valor de dicho producto, por concepto de impuesto al valor agregado (IVA), sin que la legislación aplicable le permita la deducción de tales erogaciones, lo cual incide en que, por cuestiones naturales, tendría que gastar más que un hombre, colocándola en un plano de desigualdad frente a este.

Pensemos en una mujer o persona que menstrua que se dedique a las labores domésticas, y que por tal razón no se encuentre dada de alta en el Registro Federal de Contribuyentes; el adquirir los productos indispensables con motivo de su menstruación, le implicaría pagar el valor de éstos y, adicionalmente, el correspondiente IVA, lo que traería como consecuencia el necesitar más del “proveedor” del hogar, o bien, si esta ama de casa cuenta con algún tipo de ahorro o recursos propios, significaría que tendría que acudir a los mismos, situación que de igual forma la ubica en desigualdad con los del sexo opuesto.

En Colombia, una campaña al respecto inició con el esfuerzo de organizaciones mediante actividades de incidencia, comunicación e investigación a fin de demostrar que ni la política tributaria ni la económica son neutrales al género. Dentro de las estrategias, en la reforma tributaria del 2016 se elaboró una proposición legislativa para lograr la excepción del impuesto al valor agregado de estos productos. El Congreso negó la exención, pero aprobó la disminución del impuesto del 16% al 5%. Posteriormente, en 2017, mediante una demanda de inconstitucionalidad, finalmente, en noviembre del año 2018, la Corte Constitucional retomó la

discusión dando como resultado un fallo que ordena la eliminación del IVA a toallas higiénicas y tampones mediante la sentencia C 117/18³¹.

Cabe referir que, en septiembre de 2020, diputadas de diversos partidos políticos propusieron una iniciativa para eliminar el IVA del 16 por ciento a productos de higiene menstrual, sin embargo, un bloque de legisladores del partido mayoritario y en el poder votó en contra la iniciativa. Ello provocó que el 28 de diciembre del mismo año, un grupo de y el colectivo Menstruación Digna presentaran una acción de inconstitucionalidad en busca de la eliminación de impuestos a estos productos³². Finalmente, la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal 2022 contempló una tasa del cero por ciento de IVA en productos de gestión menstrual, medida que aplica para toallas sanitarias, tampones, pantiprotectores y copas menstruales y permitirá a las empresas reducir el precio de dichos artículos.

Cabe mencionar la carga social de “proveer” al hogar tiene como consecuencia colateral la existencia de violencia patrimonial y económica de género, puesto que, en bastantes ocasiones, el hombre maneja el patrimonio, controla el dinero y se apropia de los bienes materiales y recursos económicos de la mujer, mientras que ella continúa asumiendo las responsabilidades domésticas. Dicho precisamente lo anterior, conviene ahora trasladarnos a otro ejemplo en concreto, en el que se advierte la ausencia de perspectiva de género en el marco fiscal mexicano, dentro del sistema de deducciones contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), ordenamiento jurídico que prevé el cálculo que como contribuyentes en México debemos efectuar a fin de realizar el pago del tributo sobre nuestras ganancias, derivadas de la actividad económica a la que nos dediquemos.

Y para abordar este tema, añadiremos dos gastos en específico que la LISR en México no contempla expresamente como deducciones personales, y que únicamente, por su naturaleza, afectan a las mujeres que tributan bajo algún régimen

³¹ Mora Saavedra, Daniela, *Menstruación libre de impuestos: Un triunfo en contra de la discriminación*, Global Alliance for Tax Justice, 2020, <https://www.globaltaxjustice.org/es/m%C3%A1s-reciente/menstruaci%C3%B3n-libre-de-impuestos-un-triunfo-en-contra-de-la-discriminaci%C3%B3n>.

³² Cámara de Diputados, *Diputadas piden a la Comisión de Hacienda dictaminar iniciativa sobre tasa cero del IVA a productos de higiene menstrual*, Nota número 6789, 2020, <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/es/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2020/Octubre/13/6789-Diputadas-piden-a-la-Comision-de-Hacienda-dictaminar-iniciativa-sobre-tasa-cero-del-IVA-a-productos-de-higiene-menstrual>.

fiscal: aquellos destinados a los procedimientos de fecundación *in vitro* y a los que tienen como objeto la extracción y preservación de las células madre del cordón umbilical. Para ello, resulta conveniente destacar que el cálculo específico para determinar el impuesto sobre la renta (ISR) que los mexicanos estamos obligados a enterar al fisco federal, depende del régimen de tributación al que pertenezcamos; sin embargo, y a grosso modo, podemos decir que se deben considerar los ingresos –mensuales o anuales, según sea el caso– obtenidos con motivo de nuestra actividad económica, y posteriormente, restarse a éstos las deducciones autorizadas o estructurales³³ correspondientes al periodo de que se trate.

³³ Tesis 1a./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (...) la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o “beneficios”, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2021.

Asimismo, adicional a las deducciones autorizadas o estructurales, los contribuyentes personas físicas tienen la posibilidad de considerar para efectos del cálculo de su ISR anual, las deducciones personales o no estructurales³⁴. Como es bien sabido, las deducciones tanto estructurales como no estructurales, tienden a aminorar o disminuir el ISR a cargo y, en un sinnúmero de ocasiones, pueden incluso generar saldos a favor de los contribuyentes, susceptibles de solicitarse en devolución. De ahí que, al no contemplarse expresamente como deducciones personales los gastos destinados a los procedimientos de fecundación *in vitro* y a los que tienen como objeto la extracción y preservación de las células madre, las mujeres inscritas bajo algún régimen de tributación obtienen alguno de los siguientes resultados: un mayor ISR a pagar, o un saldo a favor cuya devolución les será negada.

Ambos escenarios la colocan en una evidente desigualdad respecto del sector masculino, no obstante que dicha desigualdad tenga su origen en cuestiones meramente biológicas y naturales, puesto que lo que ocasiona una desigualdad en el ámbito impositivo, no son tales cuestiones biológicas y naturales, sino la omisión por parte del Estado de considerarlas y, por ende, de legislar con perspectiva de género, regulando expresamente que los gastos destinados a los procedimientos de fecundación *in vitro* y a los que tienen como objeto la extracción y preservación de las células madre, serán deducibles para efectos del ISR.

Con ello, la desigualdad entre ambos sexos se mitiga, toda vez que los gastos inherentes al deseo de la mujer de procrear, así como de extraer y preservar las células madre del cordón umbilical, que –como numerosos estudios médicos nacionales e internacionales lo han confirmado–, aseguran en gran medida la salud futura del recién nacido, al fortalecer la sangre y el sistema inmunológico.

Por lo tanto, si bien es cierto que, dentro de las erogaciones que la LISR permite deducir, se encuentran los pagos que los contribuyentes efectúen por concepto de honorarios médicos, también lo es que las autoridades fiscales federales suelen negar la deducción de los gastos mencionados en los párrafos que anteceden, ya sea fincando créditos fiscales³⁵ o negando la devolución de los saldos

³⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 151, vigente en 2021.

³⁵ Código Fiscal de la Federación, Artículo 4o. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así

a favor solicitados por concepto de ISR; ello, al amparo de distintos argumentos, entre los que destacan: 1) El de no estar previstos expresamente en el Artículo respectivo de la LISR, no siendo suficiente la alusión a “honorarios médicos” que actualmente la ley contempla; 2) El negar que los gastos de reproducción asistida estén vinculados con la salud de la contribuyente, porque no tratan alguna enfermedad o padecimiento actual o; 3) El de considerar que los gastos serán deducibles hasta que, en su caso, efectivamente se necesiten o requieran las células madres, perdiendo de vista en este supuesto, que se trata de un hecho futuro de realización incierta, y que además, en la mayoría de los casos, el desembolso –al menos el que representa una cantidad fuerte o considerable para la contribuyente– se realiza al momento de la extracción y la preservación de las células madre, y no cuando éstas –desafortunadamente– se requieran.

Lo anterior, trae como consecuencia, el que las mujeres contribuyentes se vean obligadas a acudir a las instancias jurisdiccionales a ejercer y exigir el respeto de su derecho humano a la salud, así como el de su hijo o hija, a quien incluso podría estársele violentando su derecho humano a la vida –pues en el caso de los servicios médicos prestados para la preservación de las células madre del cordón umbilical, ya se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Administrativa³⁶–, a fin de que sea el órgano judicial el que interprete y determine si tales gastos deben o no considerarse como deducibles. Situación que implica tiempo y gasto adicional, y que podría evitar el Estado mexicano, a través de la modificación de la norma, es decir, legislando con perspectiva de género.

como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

³⁶ Tesis VII-CASR-PA-50, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año VI, número 60, julio de 2016, p. 353.

RENTA. LOS SERVICIOS MÉDICOS PRESTADOS PARA LA PRESERVACIÓN DEL CORDÓN UMBILICAL SON HONORARIOS MÉDICOS DEDUCIBLES.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 176, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso 240 de su Reglamento, los servicios médicos prestados por un profesional que se encuentre legalmente autorizado en nuestro país para ejercer la medicina, se entienden como honorarios médicos; por tanto, son servicios médicos deducibles los relativos a la preservación de la sangre del cordón umbilical, en virtud de que los referidos preceptos no excluyen de manera alguna los servicios médicos realizados para la preservación de las células madre que se encuentran en el cordón umbilical para posteriormente ser utilizados, ni limita que el gasto deba derivar de una enfermedad presente.

Conviene traer a colación que, en el caso de los procedimientos de reproducción asistida o fecundación in vitro, el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha acertadamente invocado en sentencia lo que de manera extraordinaria definió la Conferencia Internacional sobre la Población y el Desarrollo –celebrada en El Cairo, Egipto en septiembre de 1994– como salud reproductiva:

La salud reproductiva es un estado general de bienestar físico, mental y social, y no de mera ausencia de enfermedades o dolencias, en todos los aspectos relacionados con el sistema reproductivo y sus funciones y procesos. En consecuencia, la salud reproductiva entraña la capacidad de disfrutar de una vida sexual satisfactoria y sin riesgos de procrear, y la libertad para decidir hacerlo o no, cuándo y con qué frecuencia.

Esta última condición lleva implícito el derecho del hombre y la mujer a obtener información y de planificación de la familia de su elección, así como a otros métodos para la regulación de la fecundidad que no estén legalmente prohibidos, y acceso a métodos seguros, eficaces, asequibles y aceptables, el derecho a recibir servicios adecuados de atención de la salud que permitan los embarazos y los partos sin riesgos y den a las parejas las máximas posibilidades de tener hijos sanos.

Concepto que, de igual manera, fue acogido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, al resolver el caso *Artavia Murillo y otros (“Fecundación in Vitro”) vs. Costa Rica*³⁷. Tenemos pues que, este tipo de gastos indudablemente guardan una estrecha relación con el derecho humano a la salud de las mujeres, incidiendo finalmente en su economía y poniéndolas en desventaja respecto de la población masculina; ello, aunado a factores como la desigualdad en la brecha salarial y en oportunidades.

Por lo tanto, las cuestiones biológicas y naturales inherentes a ellas –lejos de afectarles y situarlas en un plano de desigualdad frente a los hombres– deberían ser plenamente consideradas para efectos impositivos o tributarios, a fin de mitigar la desigualdad que desde hace siglos persigue y continúa persiguiendo a la población femenina, de tal suerte que, las distintas variables deben ser estudiadas y contempladas al momento de legislar con perspectiva de género.

³⁷ CORTE IDH, *Caso Artavia Murillo y otros (“Fecundación In Vitro”) vs. Costa Rica*, sentencia de 28 de noviembre de 2012, https://www.bjdh.org.mx/interamericano/doc?doc=casos_sentencias/CasoArtaviaMurilloOtrosVsCostaRica_ExcepcionesPreliminaresFondoReparacionesCostas.htm.

Otra posible deducción no permitida por el sistema fiscal mexicano es el pago de colegiaturas o servicios de cuidado infantil. La deducción en el pago de colegiaturas únicamente procede por los años escolares reconocidos oficialmente por el sistema educativo mexicano, es decir, a partir de preescolar, no así los servicios que debe cubrir, principalmente la madre, por el cuidado de un bebé en una guardería, lo que indefectiblemente tiene consecuencias por la falta de legislar fiscalmente con perspectiva de género.

Recordemos que, el control de las mujeres sobre sus recursos económicos y financieros, así como la perspectiva de género, son decisivos para lograr la igualdad, su empoderamiento y el crecimiento de los países.

V. CONCLUSIÓN

El año pasado falleció la ministra de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América, Ruth Bader Ginsburg. En sus inicios como litigante, convenció a la Corte de que los esposos también podían ser dependientes de los beneficios de seguridad social de una mujer empleada en el sector militar. También, logró que se extendiera el reconocimiento y aplicación de la igualdad de protección, no solo por razones de raza sino también de género.

Presentó el primer argumento para el reconocimiento de la inconstitucionalidad de la diferenciación de la deducción de impuestos basada en el género, así como la inaplicación de una ley estatal por discriminar con base en el género, al preferir automáticamente a los hombres antes que a las mujeres como albaceas. En la película "*On The Basis of Sex*" (La voz de la igualdad), se aborda su primer caso por discriminación: *Moritz vs. Commissioner*, en el que un hombre quería deducir de sus impuestos el pago a una persona que cuidaba de su madre (89 años), deducción que únicamente estaba permitida para mujeres, por la asignación legal de un rol de género.

Los conceptos de género e impuestos no son tan ajenos. Como se ha analizado a lo largo del presente trabajo de investigación, las reglas impuestas desde el sistema económico pueden ayudar a mitigar los efectos de la pobreza y desigualdad de género o exacerbarlos. A la fecha existen una gran cantidad de estudios al respecto que lo sustentan, que es necesario reflejarlos en iniciativas de ley y ejercicios de inconstitucionalidad de leyes y normas.

Como lo señala la Exjueza de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Cecilia Medina Quiroga:

... ha tomado, y tomará aún más tiempo, para que las mujeres ejerzan sus derechos en forma plena, ya que para usar los mecanismos de supervisión las mujeres deben primero conocer sus derechos. Más aún, deben superar el sentimiento de que, aunque los derechos humanos existen para todos los seres humanos, éstos no son para ellas sino para “el resto”; y finalmente deben percibir que tiene algún sentido ejercitarlos. Por lo tanto, la internalización del derecho a ejercitar todos sus derechos no solo requiere el conocimiento: parece estar conectado profundamente con, *inter alia*, la percepción del valor de sí misma, y, además, con una cantidad bastante importante de coraje.

Se requiere también, la realización de acciones dirigidas hacia la promoción de un cambio cultural en el resto de la sociedad que liberará a las mujeres de la posición subordinada en la cual ellas han sido colocadas durante tanto tiempo. Es principalmente la responsabilidad de los Estados proporcionar este apoyo, pero ello no ocurre con frecuencia en nuestro continente, de modo que la tarea deberá ser fortalecida en forma importante por los organismos internacionales de derechos humanos y por la sociedad civil dentro de cada Estado³⁸.

Resulta de vital importancia para las mujeres, pero también para las sociedades en general, identificar los factores que inciden en la perpetuación de la violencia económica y patrimonial de género, sobre todo cuando estos emanan de leyes y políticas económicas, como las fiscales. Ello, se hace indispensable, no únicamente en beneficio de las propias mujeres, sino también para lograr políticas que en verdad incidan en mejorar el nivel de vida de las personas y hasta para lograr una mejor movilidad de los recursos y eficiencia en el gasto público.

³⁸ Medina Quiroga, Cecilia, “Derechos humanos de la mujer. ¿Dónde estamos ahora en las Américas?”, *Essays in honour of Alice Yotopoulos*, trad. de A. Manganas, 2003, https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/493/Medina_DondeEstamos.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ALONSO DEL VAL, Vega, *La pobreza tiene género*, Amnistía Internacional, <https://www.es.amnesty.org/en-que-estamos/blog/historia/articulo/la-pobreza-tiene-genero/>.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Diputadas piden a la Comisión de Hacienda dictaminar iniciativa sobre tasa cero del IVA a productos de higiene menstrual*, Nota número 6789, 2020, <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Agencia-de-Noticias/2020/Octubre/13/6789-Diputadas-piden-a-la-Comision-de-Hacienda-dictaminar-iniciativa-sobre-tasa-cero-del-IVA-a-productos-de-higiene-menstrual>.

COMISIÓN NACIONAL PARA LA PROTECCIÓN Y DEFENSA DE LOS USUARIOS DE SERVICIOS FINANCIEROS (CONDUSEF), *¿Conoces el impuesto rosa o pink tax?*, <https://www.gob.mx/condusef/prensa/conoces-el-impuesto-rosa-o-pink-tax>.

GONZÁLEZ CASTILLO, Melissa, *Desigualdad de género e ingreso en deducciones personales*, Centro de Investigación Económica y Presupuestaria, A.C., 14 de abril de 2021, <https://ciep.mx/desigualdad-de-genero-e-ingreso-en-deducciones-personales/>.

MARTÍNEZ, Armando, "Analfabetismo, un pendiente en México: ¿Cuántas personas no saben leer ni escribir?", *Milenio*, 25 de enero de 2021, <https://www.milenio.com/politica/cuantos-analfabetas-hay-en-mexico-inegi-2021>.

MEDINA QUIROGA, Cecilia, "Derechos Humanos de la Mujer. ¿Dónde estamos ahora en las Américas?", *Essays in honour of Alice Yotopoulos*, trad. de A. Manganas, 2003, https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/493/Medina_DondeEstamos.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

MORA SAAVEDRA, Daniela, *Menstruación Libre de Impuestos: un triunfo en contra de la discriminación*, Global Alliance for Tax Justice, 2020, <https://www.global-taxjustice.org/es/m%C3%A1s-reciente/menstruaci%C3%B3n-libre-de-impuestos-un-triunfo-en-contra-de-la-discriminaci%C3%B3n>.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), *Estudios Económicos de la OCDE: México 2019*, París, OECD-Publishing,

2019, https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2019_fde7bbbe-es#page1.

POGGI, Francesca, "Sobre el concepto de violencia de género y su relevancia para el Derecho", *Revistas Científicas de la Universidad de Alicante*, Madrid, núm. 42, diciembre de 2019, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/99650/1/DOXA_42_12.pdf.

ROCHA, Fer, "¿Quiénes son 'las nenis' y por qué hay tanta controversia en Internet?"; *El Universal*, 23 de febrero de 2021, <https://www.eluniversal.com.mx/de-ultima/que-es-una-neni-y-por-que-se-volvieron-virales>.

RODRÍGUEZ, Corina, e ITRIAGO, Déborah, ¿Tienen los impuestos alguna influencia en las desigualdades entre hombres y mujeres? Análisis de los códigos tributarios de Guatemala, Honduras y República Dominicana desde una perspectiva de género, para hacer de la política tributaria un *instrumento que limite las desigualdades entre hombres y mujeres*, OXFAM, 2019, <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620852/rr-taxes-influence-gender-inequality-lac-200819-es.pdf>.

SARUR ZANATTA, María Susana, y ROMERO VALDÉS, José Francisco, "La Política Fiscal en México", *Revista electrónica de investigación de la Universidad de Xalapa*, México, año 6, número 19, junio-agosto de 2018, <https://ux.edu.mx/wp-content/uploads/Art.-7.pdf>.

VÁZQUEZ PIMENTEL, Diego Alejo, *México justo: Propuestas de políticas públicas para combatir la desigualdad*, OXFAM, 2018, <https://www.oxfammexico.org/sites/default/files/Informe%20Me%CC%81xico-DAVOS-reducido.pdf>.

2. Legislación y jurisprudencia nacional

Código Fiscal de la Federación mexicano.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley General de Acceso de las Mujeres a una Vida Libre de Violencia.

3. Otros

CEDAW, *Informe de México bajo el Artículo 8o. del Protocolo Facultativo de la Convención y respuesta del Gobierno de México*, CEDAW/C/2005/OP.8/MEXI-

- CO, 27 de enero de 2005 (expediente de anexos a la demanda, tomo VII, anexo 3b, folios 1937 y 1949).
- CEDAW, *La igualdad en el matrimonio y en las relaciones familiares, recomendación general número 21*, <https://www.un.org/womenwatch/daw/cedaw/recommendations/recomm-sp.htm>.
- CEDAW, *La violencia contra la mujer, recomendación general número 19*, <https://www.un.org/womenwatch/daw/cedaw/recommendations/recomm-sp.htm>.
- CORTE-IDH, Caso González y Otras ("Campo Algodonero") vs. México, sentencia de 16 de noviembre de 2009, https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_205_esp.pdf.
- INEGI, inegi.org.mx.
- MESECVI, *Segundo Informe Hemisférico sobre la implementación de la Convención de Belém do Pará*, Washington D.C., 2012, <https://www.oas.org/es/mesecvi/docs/mesecvi-segundoinformehemisferico-es.pdf>.
- ONU Mujeres, *Los principios para el empoderamiento de las mujeres-La igualdad es buen negocio*, 2011, <https://mexico.unwomen.org/es/digiteca/publicaciones/2011/7/principios-para-empoderamiento>.
- ONU, Experto independiente sobre los efectos de la deuda externa y otras obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados en el pleno disfrute de los derechos humanos, *El impacto de las políticas de reforma económica en los derechos humanos de las mujeres, Informe a la Asamblea General ONU, 73ª. sesión*, 2018, <https://www.ohchr.org/EN/Issues/Development/IEDebt/Pages/ImpactEconomicReformPoliciesWomen.aspx>.
- ONU, Experta independiente sobre los efectos de la deuda externa y otras obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados en el pleno disfrute de los derechos humanos, *Abordar, desde una perspectiva de derechos humanos, los problemas relacionados con la deuda de los países en desarrollo causados por la pandemia de la enfermedad del coronavirus (COVID-19), Informe a la Asamblea General ONU, 75ª. sesión*, 2020, <https://www.ohchr.org/EN/Issues/Development/IEDebt/Pages/Call-for-Input-COVID-19-impact-financing-development.aspx>.

Aportaciones para futuros aumentos de capital (materialidad)

Blanca Estela MONTES DE OCA ROMERO¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Libros sociales.* III. *Puntos finos del capital variable.* IV. *Pactos estatutarios y sociales.* V. *Sistema de contabilidad.* VI. *Justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo.* VII. *Origen del gobierno corporativo.* VIII. *Extinción de dominio.* IX. *Obligaciones de la ley para prevenir el lavado de dinero, Evaluación del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), Aumento de sanciones, Aumento de actividades vulnerables.* X. *Conclusiones.* XI. *Fuentes de información.*

Resumen

En toda intervención administrativa o de facultades de comprobación por autoridad competente en cualquier medio, tiempo o razón que se requiera, es relevante que las operaciones denominadas "aportaciones para futuros aumentos de capital" de una entidad, persona moral, se realice por los socios personas físicas o bien otra persona moral, debiendo cumplir con los

Abstract

In any administrative intervention or verification powers by the competent authority in any means, time or reason that is required, it is relevant that the operations called "contributions for future capital increases" of an entity, legal entity, be carried out by the individual partners. natural persons or another legal person, having to comply with the essential requirements

¹ 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, TFJA; TCA., Aux. Esp. IFECOM, Autor y coautor de obras con registro en INDAUTOR, Litigante, Catedrático por más de 17 años en posgrado y licenciaturas.

requisitos indispensables para no contravenir la norma, con documentación que demuestre el origen y procedencia de los recursos, en forma clara, amplia, analítica, objetiva, sustentable y fehaciente, o en su caso, con la documentación comprobatoria pertinente.

Palabras Clave

Libros sociales. Contabilidad. Acciones. Asambleas. Capital variable. Corporativo. Auditorías. Extinción de dominio.

so as not to contravene the norm, with documentation that demonstrates the origin and provenance of the resources, in a clear, comprehensive, analytical, objective, sustainable and reliable manner, or where appropriate, with the relevant supporting documentation.

Key Words

Social books. Accounting. Actions. Assemblies. Variable capital. Corporate. Audits. Domain extinction.

I. INTRODUCCIÓN

En el día a día, se ha conocido que en toda intervención administrativa o de facultades de comprobación por autoridad competente en cualquier medio, tiempo o razón que se requiera, es relevante que las operaciones denominadas “aportaciones para futuros aumentos de capital” de una entidad, persona moral, se realice por los socios personas físicas o bien otra persona moral, debiendo cumplir con los requisitos indispensables para no contravenir la norma.

Con documentación que demuestre el origen y procedencia de los recursos, se cuente con los registros contables de los depósitos bancarios, movimientos de efectivo, cheque o traspasos entre cuentas; en forma clara, amplia, analítica, objetiva, sustentable y fehaciente, o en su caso, con la documentación comprobatoria pertinente.

Lo anterior, para el buen desarrollo de su actividad preponderante, empresarial o cualquiera que sea el objeto social y no vulnerar el buen desarrollo del ente social.

Por otra parte, si provienen de capitales del extranjero, presentar las constancias de recepción del impuesto sobre la renta y declaraciones de entero de retenciones; con documentación comprobatoria que demuestre el origen y procedencia de los recursos, incluso los provenientes de los socios, personas físicas o morales, en su caso.

Tratándose de la comprobación de las *aportaciones para futuros aumentos de capital*, se debe contar con lo siguiente:

- i. Acta de Asamblea;
- ii. Su protocolización;
- iii. Registro contable;
- iv. El nombre del socio o socios que realizaron dichas aportaciones;
- v. Los registros contables;
- vi. Copia del libro de actas en donde se realizó el asentamiento de la asamblea mencionada;
- vii. Acreditación fehaciente, objetiva y sustentablemente:
 - a. Si proviene de cuenta de inversión;
 - b. Que demuestre su origen y procedencia, la obtención de los recursos que la originan y retención del impuesto sobre la renta;
 - c. Número de cuenta y nombre de la institución bancaria a la que pertenece;
 - d. La capacidad económica, en caso de provenir de particulares o personas jurídicas;
 - e. Señalar número, fecha e importe del cheque, número de cuenta y nombre de la institución bancaria a la que pertenece;
 - f. Monto, plazo, fecha origen y término del contrato, tasa de interés o rendimiento, capitalización, retención de impuesto sobre la renta de los recursos por el periodo de inversión;
 - g. Estados de cuenta, con nombre, RFC, domicilio del cuentahabiente, contratante, beneficiario; contar con la retención de impuesto sobre la renta de los recursos;
- viii. Si la operación corresponde a traspasos entre cuentas de la entidad:
 - a. Indicar el número de cuenta, nombre del titular y la razón o denominación social de la institución bancaria o casa de bolsa de donde se realizó dicho traspaso;
 - b. Proporcionar copia legible de los estados de cuenta bancarios correspondientes a la cuenta de donde se efectuó el retiro;
 - c. Los registros contables;
 - d. Acreditar el origen de la cuenta de inversión, en su caso, esto es, demostrar fehaciente, objetiva y sustentablemente:

1. La obtención de los recursos que originan la cuenta de inversión: cuándo, porqué, para qué;
 2. Contar con la retención del impuesto sobre la renta de los recursos o dineros;
 3. Revelar la capacidad económica, en caso de provenir de particulares o personas jurídicas;
- ix. *Si corresponde a préstamo o recuperación de préstamos otorgados que se aplicarán a futuros aumentos de capital, caben considerar los siguientes aspectos:*
- a. Exhibir *el original* y proporcionar fotocopia legible *del contrato celebrado, que contenga:*
 1. Nombre del acreedor o deudor;
 2. Monto del crédito;
 3. Plazo máximo para su pago;
 4. Periodicidad de las amortizaciones;
 5. Tasas de interés;
 6. Garantías;
 7. Aavales;
 8. Penas convencionales, de ser el caso;
 - b. Especificar *la forma* en que otorgaron o recibieron los préstamos, a través de la indicación de:
 1. La fecha;
 2. Importe;
 3. Número de cheque;
 4. Número de cuenta y nombre de la institución bancaria a la que pertenece, así como la relación que guarda con la persona beneficiaria;
 5. Nombre, RFC y domicilio del o de los socios que realizan la operación;
 6. Monto de la operación;
 7. Origen y destino de la aportación;
 8. Testimonios notariales de donde conste la protocolización de las actas de asamblea ordinaria y/o extraordinaria de ac-

- cionistas, en las cuales se acordaron efectuar las aportaciones para futuros aumentos de capital de la sociedad.
- x. *En caso de préstamos provenientes de capitales del extranjero, además de lo señalado en los incisos que anteceden, proporcionar, entre otros elementos:*
- a. *Fotocopia legible de las constancias de recepción del impuesto sobre la renta por pago de intereses por tales capitales provenientes del extranjero;*
 - b. *Fotocopia legible de las declaraciones de entero de retenciones del impuesto sobre la renta, derivado de los intereses pagados a sucursales al extranjero por capitales provenientes de las mismas, en las que consten:*
 1. *Lugar y fecha de recepción,*
 2. *La forma de pago;*
 3. *Importe;*
 4. *Número de cheque;*
 5. *Número de cuenta; y*
 6. *Nombre de la institución bancaria;*
- xi. *En otros supuestos, habrá que suministrar la documentación comprobatoria que demuestre origen y procedencia del recurso, así como su registro contable.*

Los supuestos antes citados *son enunciativos y no limitativos*, por lo que en caso de que éstos, no correspondan al origen que dio la pauta para efectuar los depósitos bancarios en sus cuentas bancarias citadas, será conveniente *aclarar en forma amplia y analítica, exhibir documentación comprobatoria pertinente que demuestre el origen de los recursos* que sirvieron de base para efectuar la totalidad de los depósitos bancarios de los que se solicite aclaración en su caso.

II. LIBROS SOCIALES

1. Requisitos de los libros sociales

Los libros corporativos en los cuales se realizan registros, fungen como sistema de control societario, que resguarda el órgano de administración de sociedades mercantiles o civiles.

Los comerciantes deberán llevar un libro mayor y, en el caso de las personas morales, el libro o los libros de actas; sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante (Artículo 34 del Código de Comercio).

En el *libro de actas* que llevará cada sociedad, *cuando se trate de juntas generales*, se expresarán: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números de acciones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra; y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además de consignar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado.

Cuando el acta se refiera *a juntas del consejo de administración*, solo se indicarán: la fecha, nombre de los asistentes y relación de los acuerdos aprobados. Estas actas serán autorizadas con las firmas de las personas a quienes los estatutos confieran esta facultad (Artículo 41 del Código de Comercio).

Será pertinente considerar que deberán cumplir con los requerimientos establecidos en el Código de Comercio (CC), la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), y el Código Fiscal de la Federación (CFF), para los libros y registros que las personas morales están obligadas a llevar, a saber:

- Libros de Actas: Artículos 36 a 41 del Código de Comercio y los numerales 77 a 81 y 178 a 206 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Sesiones de Consejo: Artículo 143 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Registro de Socios o Accionistas: Artículos 73 y 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Registro de variaciones en el capital social: Artículo 219 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- Anotaciones del Registro Federal de Contribuyentes en el libro de socios o accionistas: Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

2. Valor probatorio de los libros sociales

Las personas autorizadas para firmar las actas de los libros corporativos actúan como fedatarios de derecho privado frente a la sociedad y los terceros interesa-

dos en la comunicación y exhibición de los libros de esta, pues, los libros de los comerciantes no solo hacen fe en contra de ellos, sino que sus registros se tienen por verdaderos en lo que los favorece (Artículo 1295-I del Código de Comercio).

3. *Obligación de inscripción en el libro de accionistas*

Para que exista eficacia legítima entre el titular de las acciones y la sociedad, las sociedades mercantiles, deben inscribirse las transmisiones realizadas en el libro de registro respectivo, en términos de lo que esta ley establece.

El Artículo 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles prevé que la sociedad considerará dueño de las acciones a quien aparezca inscrito como tal en el registro relativo, y que aquella deberá inscribir en éste, a petición de cualquier titular, las transmisiones que se efectúen.

Ahora bien, los efectos creados con las transmisiones referidas no se surten con el simple tránsito de las acciones de una persona a otra, sino que deben inscribirse en el libro de registro de acciones para que se otorgue al adquirente la legitimación para ejercitar frente a la sociedad sus derechos como accionista y, a la vez, también pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones derivadas de su calidad de socio; de ese modo, la adquisición de acciones no otorga al adquirente la legitimación aludida, sino que es solo un requisito previo para inscribirse en el registro de acciones.

Lo anterior es así, en virtud de que la inscripción de las transmisiones en el registro de acciones es la forma legalmente prevista de legitimación social del titular de las acciones nominativas y despliega la eficacia legitimadora a favor de la sociedad frente al inscrito.

4. *Acreditamiento del carácter de accionista*

Tal extremo se realiza por medio de los títulos definitivos de las acciones o, en su defecto, con los certificados provisionales, lo anterior atendiendo el criterio jurisdiccional que es del siguiente tenor:

ACCIONISTAS. NO SE ACREDITA ESE CARÁCTER CON EL ACTA CONSTITUTIVA DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA, SINO CON LOS TÍTULOS DEFINITIVOS DE LAS ACCIONES O, EN SU DEFECTO, CON LOS CERTIFICADOS PROVISIONALES.

De conformidad con lo previsto en el artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se advierte que para acreditar ser accionista de una

sociedad anónima, deberán presentarse los títulos nominativos correspondientes, sin embargo, toda vez que el diverso artículo 124 de la propia ley determina que mientras se entregan los títulos definitivos de las acciones, se podrán expedir certificados provisionales y, en esa virtud, con ellos será factible justificar el carácter de socio, es evidente que cuando con esa calidad se ejerce un derecho, resulta indispensable presentar los títulos aludidos, o bien, los certificados provisionales a fin de demostrar dicha legitimación, de tal manera que el acta constitutiva de la sociedad anónima, por sí misma, no es la idónea para acreditar el carácter de accionista. SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1386/2004. Sucesión de Francisco Sánchez Rodríguez. 11 de marzo de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo R. Parra Rodríguez. Secretario: Alfonso Avianeda Chávez².

5. Clases de acciones

- Por la *exhibición respecto a la aportación realizada*: son en numerario o bienes;
- Por la indicación de quien tenga *la titularidad sobre ellas*: nominativas o no nominativas;
- En atención a los *derechos que confieren*: preferentes u ordinarias, que ostentan modalidades en relación a:
 - a) Derechos de voto;
 - b) Restricción del voto;
 - c) Derecho de veto;
 - d) O cualquier otra circunstancia sobre los derechos sociales no económicos;
- De acuerdo con *el número de acciones* que cada uno de sus títulos ampara: unitarias múltiples.

III. PUNTOS FINOS DEL CAPITAL VARIABLE

Para el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada (*S. de R.L.*), Sociedades Anónimas (*S.A.*) y Sociedades por Acciones Simplificadas (*S.A.S.*), los *Artículos 78, 182 y 272* de la LGSM, respectivamente, establecen como asunto a tratar en la asamblea lo relativo al aumento y disminución de capital en su parte fija.

Por su parte, respecto a la modalidad de capital variable, el *Artículo 213 de la LGSM* establece que, en las sociedades de capital variable, el capital social será

² Tesis I.6o.C.319 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, julio de 2004, p. 1622.

susceptible de aumento por aportaciones posteriores de los socios o por la admisión de nuevos socios, y de disminución de dicho capital por retiro parcial o total de las aportaciones, *sin más formalidades que las establecidas por el correlativo capítulo de esa ley.*

El diverso *Artículo 219* del mismo ordenamiento, establece que todo aumento o disminución del capital social deberá inscribirse en un libro de registro que al efecto llevará la sociedad, sin que para la efectividad de este acuerdo sin que sean necesarios la celebración de asamblea extraordinaria o protocolización ante fedatario de dicha asamblea; lo anterior obedece a los siguientes criterios:

SOCIEDADES DE CAPITAL VARIABLE. PARA EL AUMENTO Y DISMINUCIÓN DE ESTE ES INNECESARIO CELEBRAR ASAMBLEA EXTRAORDINARIA.

Si bien es cierto que el artículo 182, fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que en las asambleas extraordinarias se tratarán, entre otras cosas, el aumento o reducción del capital social, también lo es que, de acuerdo con el diverso *213 de esa legislación, relativo a las sociedades de capital variable, éste puede aumentarse o disminuirse sin más formalidades que las establecidas en el capítulo VIII del propio ordenamiento.* Por tanto, en este último supuesto, basta la anotación de la modificación correspondiente en el libro de registros de variaciones de capital social de la empresa, conforme a los principios de autonomía de las partes y libertad contractual, así como al derecho humano de libertad de asociación, es decir, *es innecesario que se celebren asambleas extraordinarias y, consecuentemente, que las actas que de ellas deriven se protocolicen ante fedatario público o el Registro Público de Comercio, pues ello contravendría el indicado capítulo VIII, así como la autonomía de la sociedad para su autorregulación. Esto es, las disposiciones que no se encuentran contenidas en el capítulo referido son aplicables a las sociedades de capital variable, por lo que toca a la modificación de su capital social mínimo y no respecto del variable, pues la finalidad de aquéllas es permitir modificarlo de manera rápida y sencilla.*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO³.

³ Tesis III.1o.A.29 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 30, mayo de 2016, t. IV, p. 2933.

SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE. ES INNECESARIO PROTOCOLIZAR ANTE FEDATARIO PÚBLICO LAS ACTAS DE ASAMBLEA QUE AUMENTEN O DISMINUYAN SU CAPITAL CONTABLE.

Los artículos 77 y 78 fracción X, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establecen que la asamblea de socios es el órgano supremo de la sociedad de responsabilidad limitada y cuenta con facultades -entre otras- para decidir sobre los aumentos y reducciones del capital social. Por su parte los artículos 213 y 219 de la Ley en comento, señalan que, en las sociedades de capital variable, el capital social será susceptible de aumento por las aportaciones de los socios o por la admisión de nuevos miembros; asimismo establece que para llevar a cabo el aumento del capital social, únicamente se deberá inscribir el acta correspondiente en el libro de registros que al efecto lleve la sociedad. En tal sentido, de una interpretación armónica de los numerales precisados, se desprende que tratándose de sociedades de responsabilidad limitada de capital variable, es innecesario protocolizar ante fedatario público el acta que resuelva aumentar o disminuir el capital social de la sociedad, pues basta la anotación de la modificación correspondiente en el libro de registros de variaciones de capital social de la empresa; lo anterior es así, *ya que la Ley General de Sociedades Mercantiles no establece alguna formalidad adicional al registro del acta de asamblea en el libro de registros de variaciones, para que surta efectos el aumento o disminución del capital social*⁴.

IV. PACTOS ESTATUTARIOS Y SOCIALES

Con fundamento en el Artículo 91 de la LGSM, la escritura constitutiva o póliza de la sociedad anónima deberá contener, además de los datos requeridos por el Artículo 6o. de esa ley, los siguientes:

...

VII... las estipulaciones que:

- a) Impongan restricciones, de cualquier naturaleza, a la transmisión de propiedad o derechos, respecto de las acciones de una misma serie o clase representativas del capital social, distintas a lo que se prevé en el Artículo 130 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;

⁴ R.T.F.J.A, Octava Época, Año III, No. 18, enero de 2018, p. 684.

- b) Establezcan causales de exclusión de socios o para ejercer derechos de separación, de retiro, o bien, para amortizar acciones, así como el precio o las bases para su determinación;
- c) Permitan emitir acciones que:
 1. No confieran derecho de voto o que el voto se restrinja a algunos asuntos;
 2. *Otorguen derechos sociales no económicos distintos al derecho de voto o exclusivamente el derecho de voto;*
 3. Confieran el derecho de veto o requieran del voto favorable de uno o más accionistas, respecto de las resoluciones de la asamblea general de accionistas;

Las acciones a que se refiere este inciso computarán para la determinación del quórum requerido para la instalación y votación en las asambleas de accionistas, exclusivamente en los asuntos respecto de los cuales confieran el derecho de voto a sus titulares.

- d) Implementen mecanismos a seguir en caso de que los accionistas no lleguen a acuerdos respecto de asuntos específicos;
- e) Amplíen, limiten o nieguen el derecho de suscripción preferente a que se refiere el Artículo 132 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- f) Permitan limitar la responsabilidad en los daños y perjuicios ocasionados por sus consejeros y funcionarios, derivados de los actos que ejecuten o por las decisiones que adopten, siempre que no se trate de actos dolosos o de mala fe, o bien, ilícitos conforme a esta u otras leyes.

Por su parte, el Artículo 198 de la LGSM estatuye que, sin perjuicio de lo que dispongan las leyes especiales, los accionistas de las sociedades anónimas podrán convenir entre ellos:

...

- I. Derechos y obligaciones que establezcan opciones de compra o venta de las acciones representativas del capital social de la sociedad, tales como:
 - a) Que uno o varios accionistas solamente puedan enajenar la totalidad o parte de su tenencia accionaria, cuando el adquirente se obligue también a adquirir una proporción o la totalidad de las acciones de otro u otros accionistas, en iguales condiciones;

- b) Que uno o varios accionistas puedan exigir a otro socio la enajenación de la totalidad o parte de su tenencia accionaria, cuando aquellos acepten una oferta de adquisición, en iguales condiciones;
- c) Que uno o varios accionistas tengan derecho a enajenar o adquirir de otro accionista, quien deberá estar obligado a enajenar o adquirir, según corresponda, la totalidad o parte de la tenencia accionaria objeto de la operación, a un precio determinado o determinable;
- d) Que uno o varios accionistas queden obligados a suscribir y pagar cierto número de acciones representativas del capital social de la sociedad, a un precio determinado o determinable; y,
- e) Otros derechos y obligaciones de naturaleza análoga.

V. SISTEMAS DE CONTABILIDAD

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 resultantes.

(Código de Comercio, Capítulo III, De la contabilidad mercantil. Artículo 33).

1. Actas y contratos como parte de la contabilidad

En relación con la contabilidad, el Código Fiscal de la Federación, en su numeral 28, abona que la misma estará integrada por los libros y registros sociales, la 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, los sistemas electrónicos de registro fiscal, entre otros.

Por tanto, las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán contar con 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.

La documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta obligación son, a saber:

- 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).

En complemento, el Reglamento de ese ordenamiento anuncia, en su Artículo 33, como elementos adicionales de la contabilidad los siguientes:

- Declaraciones provisionales, anuales, informativas y las definitivas;
- Documentación comprobatoria de los asientos;
- Acciones, partes sociales y títulos de crédito;
- Contratos laborales, avisos afiliatorios y los comprobantes de cuotas de seguridad social.

Así, con base en el marco jurídico anterior y para efectos fiscales, las sociedades, por estar obligadas a llevar contabilidad, sus actas y contratos forman parte

de esta última, al tenor de lo dispuesto, en lo conducente, en el Artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que es del tenor siguiente:

Artículo 33. Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

Los documentos e información que integran la contabilidad son:

...

La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.

2. Código de Comercio: llevanza y probanza

Una vez establecida la obligación para ciertos sujetos cualificados en cuanto a llevar contabilidad a través de los libros y registros sociales, es indispensable conocer el valor probatorio atribuible a los mismos; aspectos que son conocidos como "llevanza y probanza", que deben ser conocidos con motivo de que se pueda proceder de conformidad con los extremos indicados a continuación.

Con arreglo en el Artículo 1295 del Código de Comercio, para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes, se observarán las reglas siguientes:

- I. Los libros de los comerciantes *probarán contra ellos*, sin admitirse prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos que le sean favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigiosa;
- II. Si en los asientos de los libros llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, y los del uno *se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en este Código*, y los del otro *adolecieren de cualquier defecto o carecieren de los requisitos exigidos por este mismo Código*, los asientos de los libros en regla harán fe contra los de los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho;
- III. Si uno de los comerciantes no presentare sus libros o manifestare no tenerlos, harán fe contra él los de su adversario, llevados con todas las formalidades legales, a no demostrar que la carencia de dichos libros

procede de fuerza mayor, y salvo siempre la prueba contra los asientos exhibidos, por otros medios admisibles en juicio;

- IV. *Si los libros de los comerciantes tuvieren todos los requisitos legales y fueren contradictorios, el juez o tribunal juzgará por las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales del derecho.*

3. Plazos de conservación de la contabilidad (hasta 10 años en su caso)

Caben considerar, como elementos de la contabilidad, cuyos efectos que se prolongan en el tiempo, la documentación vinculada a:

- a. Pérdidas;
- b. Inversiones;
- c. Préstamos otorgados o recibidos;
- d. Instrumentos relativos a medios de defensa;
- e. Contratación de deudas con acreedores;
- f. Recuperación de créditos con deudores;

Aunado a lo anterior, son documentos cuyos efectos perdurarán *mientras exista la sociedad*:

- a. Acta o documento constitutivo;
- b. Contratos de asociación en participación;
- c. Movimientos de capital;
- d. Fusión y escisión;
- e. Distribución de dividendos o utilidades;
- f. Ajuste en enajenación de acciones;
- g. Pagos provisionales del ejercicio, declaraciones anuales.

Asimismo, entre las obligaciones de las sociedades, susceptibles de ser verificada por la autoridad en facultades de comprobación y que, por tanto, implican la conservación de la documentación atinente, es la que verifique el domicilio fiscal del contribuyente, por medio de instrumentos idóneos para ello, entre los cuales están:

- Contrato de uso o goce debidamente registrado en la tesorería estatal;
- Fe de hechos;
- Promoción de una jurisdicción voluntaria;

- Inspección ocular o judicial;
- Otros documentos públicos;
- Documentos privados (estados de cuenta, departamentales e instituciones financieras).

VI. JUSTIFICACIÓN Y 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 esta desarrolla o ha de realizar, siendo 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.

Un punto importante a considerar es el objeto social y su coincidencia con la actividad preponderante manifestada en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

Desde el punto de vista legislativo, el marco jurídico rector del objeto social de las sociedades se encuentra previsto en su propia ley especial y en el Código Civil Federal:

Ley General de Sociedades Mercantiles

Artículo 4o.

...

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.

Artículo 6o. La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá contener:

...

II.- El objeto de la sociedad.

Código Civil Federal

Artículo 2693. El contrato de sociedad debe contener:

...

III. El objeto de la sociedad.

Un objeto social que adolezca imprecisión, derivado de la información pro-

cesada por el SAT, ha podido identificar forma parte de una serie de patrones que generalmente están presentes en las sociedades que realizan el tráfico de comprobantes fiscales, como son el tener 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.*

1. Tipos de asambleas

- *Ordinarias.* Las que se realizan para tratar, entre otros asuntos:
 - i. Discusiones del informe del administrador;
 - ii. Nombramiento de administradores y comisarios;
 - iii. Determinar emolumentos de administradores y comisarios.
- *Extraordinarias.* Celebradas para desahogar, entre otros aspectos:
 - i. Prórroga del contrato social;
 - ii. Disolución anticipada;
 - iii. Aumento o reducción de capital;
 - iv. Modificación del objeto social;
 - v. Cambio de nacionalidad de la sociedad;
 - vi. Transformación;
 - vii. Fusión;
 - viii. Emisión de acciones privilegiadas;
 - ix. Amortización de acciones;
 - x. Emisión de bonos;
 - xi. Cualquier modificación a los estatutos.
- Mixtas, Especiales, Totalitarias, acuerdos fuera de asamblea.

2. Quórum para asambleas

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 de por enterado de la celebración de una asamblea	A través del portal electrónico de la sociedad

Quorum: Primera convocatoria	Por lo menos el 50% y se decide por mayoría (salvo pacto en contrario)	<i>Ordinaria:</i> 50% decisiones por mayoría <i>Extraordinaria:</i> 75% y decisiones que representen por lo menos el 50% de capital
Quórum: Segunda convocatoria	Por mayoría cualquiera que sea la porción del capital representado. tratándose de modificación de estatutos, siempre se requiere el 75% de aprobación	<i>Ordinaria:</i> Cualquiera que sea la proporción de representación de capital. <i>Extraordinaria:</i> Las decisiones se toman por lo menos por la representación del 50% del capital

3. Publicaciones de actos societarios en el portal www.psm.economía.gob.mx

Convocatoria Asamblea Constitutiva (Artículo 99 LGSM)	Aviso de fusión, balance y sistemas de extinción de pasivos (Artículo 223 LGSM)
Asamblea General (Artículo 186 LGSM)	Acuerdo de transformación (Artículo 228 LGSM)
Asamblea para Tenedores de Participación (Artículo 228 Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito - LGTOC)	Decreto de exhibición cuyo plazo o monto no conste en las acciones (Artículo 119 LGSM)
Por orden de autoridad (Artículos 168, 184 y 185 LGSM)	Acuerdo sobre distribución parcial - liquidación (Artículo 243 LGSM)
Aumento de capital (Artículo 132 LGSM)	Balance - liquidación (Artículo 247 LGSM)
Balance General de Sociedades Extranjeras (Artículo 251 LGSM)	Resultado del sorteo para designar acciones amortizadas (Artículo 136 LGSM)
Balance de quienes emiten obligaciones (Artículo 212 LGTOC)	Reglamento de los empresarios de transporte (Artículo 600 CC)
Estados financieros, notas y dictámenes del comisario (Artículo 177 LGSM)	Otras publicaciones previstas en las leyes mercantiles y en el catálogo del sistema.

4. Las asambleas para superar la PPT desde el punto de vista internacional

La cláusula *Principal Purpose Test* (PPT), contemplada en la acción 6 del plan BEPS, ha sido diseñada para resultar de aplicación en aquellas situaciones en las que sea razonable concluir que, la obtención de los beneficios de un convenio tributario internacional es uno de los principales motivos de un acuerdo o una transacción.

Para efectos de aplicarla en el Derecho interno y aprovecharla en la materia impositiva, para justificar la razón de un negocio, 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; y,
- Beneficios.

Esta previsión tiene sustento y es acorde a reformas originadas por relaciones con organismos internacionales; como la *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 Final", identifica:

- La creación de compañías ficticias extranjeras para desplazar beneficios 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; y,
- Los gastos a jurisdicciones de alta imposición fiscal, entre otros.

Cabe agregar que esta tesis es un antecedente internacional como el que dio origen en nuestro país a la reforma del actual *Artículo 69-B del CFF*.

5. La razón de negocios en las asambleas

¿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?

¿Existe alguna disposición que implícitamente contemple la necesidad de cumplir con una razón de negocios o alguna figura que le resulte equiparable?

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 que en las asambleas queden constancias sobre:

- Celebración de contratos;
- Inversiones;
- Préstamos;
- Beneficios.

Esto es así puesto que las correlativas actas hacen convicción y prueba, incluso frente a la autoridad hacendaria, cuando observan los requisitos correspondientes, como predica la siguiente tesis:

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.

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.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

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 Ceballos.

Solo como nota, en toda la legislación fiscal, se hace mención al término razón de negocios en dos Artículos: el 18-A del CFF y el 177 de la LISR.

VII. 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. Son una referencia para que cada país emita los propios, adecuándose 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.

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 inversiones.

Asimismo, delimita el deber ser del consejo de administración para lograr un desempeño ético del negocio.

Los *principios rectores* de estas prácticas son: rendición de cuentas, transparencia, equidad, responsabilidad institucional y, para su *mejor realización*, se requiere:

- Estructura de gobierno acorde al negocio;
- Reglas claras de operación para los órganos;
- Políticas corporativas y facultades;
- Perfiles de consejeros idóneos;
- Enfoque en temas estratégicos más que operativos; y,
- Sistemas de información transparentes y confiables.

1. *Formas de operar el consejo de administración*

- A través de sesiones:
 - a) Por lo menos cuatro veces al año;
 - b) Realizar reuniones adicionales para dar cumplimiento a plan de trabajo;

- c) Establecer reglas para sesiones adicionales.
- Fijación de quórum para el consejo de administración:
 - a) Señalar un mínimo de consejeros para poder llevar a cabo una sesión;
 - b) Requerir que el presidente sea parte de dicho quórum.
- Convocatoria e información de las sesiones:
 - a) Indicar los días de anticipación para emitir y enviar la convocatoria y por qué medios;
 - b) Designar al encargado de reunir, validar y enviar la información a los miembros.
- Establecer lo conducente a las votaciones y toma de resoluciones.

2. Comité de auditoría

Es una comisión de naturaleza principalmente supervisora constituida en el seno del consejo de administración de la sociedad, cuyo papel fundamental es asesorar y prestar ayuda especializada al propio consejo en todo lo relacionado con:

- Información Financiera;
- Cumplimiento;
- Auditoría externa;
- Control interno;
- Operaciones con partes relacionadas;
- Ética.

Entre las *funciones* a llevar a cabo por parte de esta estructura de gobierno corporativo de las sociedades, caben destacar estos temas:

- Comité de prácticas societarias;
- Estrategias;
- Nominación, evaluación y compensación;
- Capital humano y plan de sucesión;
- Presupuesto corporativo;
- Políticas corporativas y facultamiento;
- Evaluación de los órganos de gobierno.

VIII. EXTINCIÓN DE DOMINIO

En el tenor de lo aquí expuesto y, de no haber sujeción a los aspectos referidos, actualmente podría actualizarse la extinción de dominio, entendida como el decomiso y pérdida del dominio privado de bienes a favor del Estado, sin contraprestación, por la comisión de determinados ilícitos.

Institución que está regulada en su propia legislación, previene que podrá ejercerse aun y cuando no se haya determinado responsabilidad penal, con particularidades por lo que hace a las cuestiones relativas a su prescripción, como son las siguientes reglas:

- Bienes de destino ilícito: 20 años;
- Bienes de origen ilícito: no tiene prescripción;
- La muerte de la persona física investigada no extingue la acción de extinción de dominio.

No obstante, la figura en comentario tiene repercusión tratándose de los ámbitos regulados por los siguientes ordenamientos:

- 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.

1. *Hechos susceptibles de provocar la extinción de dominio*

- 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;

- Delincuencia organizada;
- Contrabando;
- Defraudación fiscal.

2. *Defraudación fiscal*

En el contexto de la extinción de dominio, tiene correlación con el ámbito fiscal la figura de la defraudación fiscal.

Comete este delito quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, cuando el monto de lo defraudado sea mayor a \$7,804,230.00.

Asimismo, existe el delito de defraudación fiscal equiparada, actualizable en los siguientes supuestos:

- Consignar en las 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 determinados conforme a las leyes;
- Tratándose de personas físicas, cuando se les determine discrepancia fiscal y ellas no comprueben su origen;
- Omitir enterar las cantidades retenidas o recaudadas dentro de los plazos legales;
- Beneficiarse, sin derecho, de un subsidio o estímulo fiscal;
- Omitir presentar por más de doce meses declaraciones que tengan carácter de definitivas o las de un ejercicio fiscal;
- Simular uno o más actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal;
- Dar efectos fiscales a comprobantes digitales sin los requisitos de ley; cuando el monto de lo defraudado sea mayor que \$7,804,230.00.

3. *Compraventa de facturas*

Deviene importante a los efectos fiscales comentados, la hipótesis relativa a la compraventa de facturas, cometida cuando por sí o por interpósita persona, se expidan, enajenen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

IX. OBLIGACIONES DE LA LEY PARA PREVENIR EL LAVADO DE DINERO, EVALUACIÓN DEL GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL (GAFI), AUMENTO DE SANCIONES, AUMENTO DE ACTIVIDADES VULNERABLES

Así las cosas, para efectos del tema de las aportaciones para futuros aumentos de capital, ha de cumplirse, también, con la normatividad nacional e internacional en materia de la obtención y manejo de recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero) como lo establece y recomienda el GAFI; a raíz de lo cual, el SAT ha hecho formal invitación de cumplimiento al inicio de sus facultades de comprobación, a partir de octubre 2019, a través del envío masivo de cartas invitación, visitas de verificación, apercibimiento de sanciones relevantes, y con la adición de actividades vulnerables.

De conformidad con la ley sobre la prevención del lavado de dinero, las actividades con especial tratamiento en el ámbito de aplicación de la misma son:

- 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;
- Adquisición de vehículos;
- Traslado o custodia de valores;
- Prestación de servicios profesionales;
- Donativos;
- Comercio exterior;
- Arrendamiento de inmuebles;
- *Outsourcing* o subcontratación laboral.

En adición a la legislación indicada, el entorno del fenómeno consistente en el lavado de dinero se complementa con las disposiciones correspondientes de:

- Ley Federal contra la Delincuencia Organizada;
- Ley de Seguridad Nacional (prisión preventiva oficiosa);
- Código Nacional de Procedimientos Penales.

Otras disposiciones a considerar en el tema son las concernientes a estos ámbitos:

- Secreto fiscal: en virtud de los incrementos en los supuestos de excepción a la reserva de información;
- Sujetos que ejerzan recursos públicos federales, cuando sean omisos en la presentación de sus declaraciones;
- Sociedades anónimas bursátiles (SAB's);
- Personas que den efectos a operaciones inexistentes, si no acreditan la materialidad;
- Tercero colaborador fiscal;
- Persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI's que amparen operaciones inexistentes que cuentan con información que no obra en poder de la autoridad fiscal o allegan a la autoridad información adicional que le den indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes;
- Permitir o publicar, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición de CFDI's que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados (sanción de 2 a 9 años de prisión).

X. CONCLUSIONES

Como lo establecen el Código de Comercio, la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Fiscal de la Federación, los *libros sociales* deberán contar con los requerimientos necesarios establecidos en los ordenamientos legales citados, para que los socios y terceros puedan allegarse de la información indispensable en ellos contenida; de este modo se pueda tener la certeza del *valor probatorio de los libros sociales*, como libros corporativos, conteniendo registros, ya que fungen como sistema de control societario, que resguarda el órgano

de administración de sociedades mercantiles o civiles, compuesto además por actas de asambleas.

Así las cosas, entre los *requisitos de los libros sociales, de conformidad con el Código de Comercio* tenemos el Artículo 34, para los libros de actas, sin perjuicio de los requisitos especiales que establezcan las leyes y reglamentos fiscales para los registros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales del comerciante; el numeral 41, *respecto a las actas que levantará cada sociedad, cuando se trate de juntas generales*, en las que se expresarán: la fecha respectiva, los asistentes a ellas, los números de acciones que cada uno represente, el número de votos de que pueden hacer uso, los acuerdos que se tomen, los que se consignarán a la letra; y cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, cuidando además de asentar todo lo que conduzca al perfecto conocimiento de lo acordado.

Por otra parte, se deberá cumplir con la *obligación de inscripción en el libro de accionistas*, de las transmisiones realizadas, para que exista eficacia legítima entre el titular de las acciones y la sociedad, en términos de lo que establece el Artículo 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, ya que la sociedad considerará dueño de las acciones a quien aparezca inscrito como tal en el registro relativo, y aquella deberá inscribir en éste, a petición de cualquier titular, las transmisiones que se efectúen. Además de que se *acredita el carácter de accionista*, con los títulos definitivos de las acciones o, en su defecto, con los certificados provisionales en su caso.

Así tenemos como requisitos de las *acciones*, su exhibición en numerario o bienes, consignar la titularidad cuando sean nominativas y los derechos que confieren.

Ahora bien, tocante a los *puntos finos del capital variable*, para el caso de las S. de R.L., S.A. y S.A.S., en los Artículos 78, 182 y 272 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, respectivamente, establecen como asunto a tratar en la asamblea lo relativo al aumento y disminución de capital en su parte fija, y respecto a la modalidad de capital variable, el Artículo 213 de la misma ley establece que, en las sociedades bajo este régimen, el capital social será susceptible de aumento por aportaciones posteriores de los socios o por la admisión de nuevos socios, y de disminución de dicho capital por retiro parcial o total de las aportaciones, sin más formalidades que las establecidas dentro del capítulo correspondiente.

Por otra parte, se deberán cumplir con los *pactos estatutarios y sociales*, como lo establece la *Ley de Sociedades Mercantiles* en su Artículo 91; con los *sistemas de contabilidad*, de acuerdo a los requisitos que establece el *Código de Comercio*, y los propios de las actas y contratos ya que forman parte de la contabilidad.

Igualmente, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento, y los elementos adicionales que integran la contabilidad para los efectos de dicho Código.

Y no menos importante es, según el *Código de Comercio*, la *llevarza y la probanza*, que en términos del *Artículo 1295*, *los libros de los comerciantes probarán contra ellos, sin admitirse prueba en contrario* si en los asientos llevados por dos comerciantes no hubiere conformidad, y los del uno *se hubieren llevado con todas las formalidades expresadas en este Código, y los del otro adolecieron de cualquier defecto o carecieran de los requisitos exigidos por este mismo Código, los asientos de los libros en regla harán fe contra los de los defectuosos, a no demostrarse lo contrario por medio de otras pruebas admisibles en derecho.*

Amén de que cabe cumplir con los *plazos de conservación de la contabilidad que puede ser hasta 10 años en su caso.*

Además de explicitar la *justificación y razón de negocios desde el ámbito corporativo*, habida cuenta que 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. Respetar y cumplir las previsiones según el *tipo de asambleas* de que se trate (ordinarias, extraordinarias, mixtas, especiales, totalitarias o acuerdos fuera de asamblea). Destacadamente, cumplir con el *quórum para las asambleas* y las *publicaciones de sus respectivas convocatorias*. Incluso desde el *punto de vista internacional*, para la celebración de las asambleas sociales pueden resultar de aplicación, aquellas situaciones en las que sea razonable concluir que la obtención de los beneficios de un convenio tributario es uno de los principales motivos de un acuerdo o una transacción.

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 la celebración de contratos, inversiones, préstamos, beneficios, entre otros.

Si se adolece de la *razón de negocios en las asambleas*, en el marco de la planeación fiscal, conlleva una consecuencia negativa para el contribuyente. Sin embargo, no existe una definición del concepto, no obstante, cuando nos referimos a ese enunciado solemos hacerlo en términos del propósito para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad, en términos de los Artículos 18-A del CFF y el 177 de la LISR. Y 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.

Cabe señalar que, las *formas de operar del consejo de administración es por sesiones*, cumpliendo con el *quórum, convocatoria e información de las sesiones* y tomando en consideración lo que se conoce como *comité de auditoría* que revela la información financiera, cumplimiento, auditoría externa, control interno, operaciones con partes relacionadas y ética; así como sus *funciones*, prácticas societarias, estrategia, nominación, evaluación y compensación, capital humano y plan de sucesión, presupuesto corporativo, políticas corporativas y facultamiento, evaluación de órganos de gobierno.

No menos importante que, en el presente, se debe considerar la posibilidad de tropezar con la *extinción de dominio*, de no apegarse a todo lo antes expuesto y en contravención a lo que establecen el Código Fiscal de la Federación, Código Nacional de Procedimientos Penales, Código Penal Federal, Ley Federal de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (ley antilavado de dinero), Ley de Seguridad Nacional, Ley Federal contra la Delincuencia Organizada y la Ley de Extinción de Dominio.

Esta última legislación se aplica, aun cuando no se haya determinado la responsabilidad penal, regula el decomiso y la extinción del dominio de bienes a favor del Estado, sin contraprestación, cuando se dé la existencia de un hecho ilícito, de procedencia o de destino [aquí entra lo fiscal, como el contrabando, la defraudación fiscal, la compraventa de facturas (a quien por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados) y la figura del *outsourcing*].

Así las cosas, para efectos del tema de aportaciones para futuros aumentos de capital, ha de cumplirse con la normatividad nacional antes citada y de obligación internacional en materia de lavado de dinero, como lo establece y recomienda el GAFI, por lo que el SAT ha hecho formal invitación de cumplimiento al inicio de sus facultades de comprobación, a partir de octubre 2019, mediante el envío masivo de cartas invitación, visitas de verificación, apercibimiento de sanciones relevantes, y la constante adición de actividades vulnerables y de otras disposiciones. Tales como el secreto fiscal, los nuevos supuestos de excepción de reserva de información; la inclusión de sujetos que ejerzan recursos públicos federales, cuando sean omisos en la presentación de sus declaraciones, SAB'S cuando no tramiten su constancia de obligaciones fiscales, y las personas que den efectos a operaciones inexistentes si no acreditan la materialidad, el tercero colaborador fiscal, la persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI'S que amparen operaciones inexistentes, si cuentan con información que no obra en poder de la autoridad fiscal, allegando a la autoridad información adicional que le dé indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales apócrifos, y quienes permitan o publiquen a través de cualquier medio anuncios para la adquisición de CFDI'S que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

XI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Legislación

Código Civil Federal.

Código de Comercio.

Código Fiscal Federal y su Reglamento.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Penal Federal.

Ley de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (ley para prevenir el lavado de dinero).

Ley de Seguridad Nacional.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley Federal contra Delincuencia Organizada.

Ley General de Sociedades Mercantiles.

2. Otros

Declaración de Seúl.

R.T.F.J.A, Octava Época, Año III, No. 18, enero de 2018.

Tesis III.1o.A.29 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, mayo de 2016, t. IV.

Tesis I.6o.C.319 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XX, julio de 2004

La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México*

Mauricio ESTRADA AVILÉS¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Precisiones terminológicas.* III. *Las cláusulas antielusión en el Derecho Tributario.* IV. *Antecedentes de cláusulas generales antielusión en México.* V. *Análisis de la cláusula general antielusión introducida al sistema tributario nacional.* VI. *Nuevos horizontes para el Derecho Fiscal mexicano.* VII. *Conclusiones.* VIII. *Fuentes de información.*

Resumen

Este trabajo analiza las cláusulas antielusión con revisión de las doctrinas, así como los precedentes, legales y judiciales, que las sustentan, enfáticamente relacionados con la razón de negocios y la sustancia económica, estableciendo cómo la experiencia de otros países, más aventajados en su utilización, permeó en nuestro sistema tributario, tanto en iniciativas anteriores que intentaron acogerla y en la reforma concretada, en vigor a partir de este año, que implicará inéditas orientaciones

Abstract

This work analyzes the anti-avoidance tax rules with revision of the doctrines, as well as the precedents, legal and judicial, that support them, emphatically related to the business purpose and the economic substance, establishing how the experience of other countries, more advantageous in its use, it permeated our tax system, both in previous initiatives that tried to embrace it and in the specific reform, effective as of this year, which will imply unprecedented guidelines re-

* El presente trabajo fue presentado en la edición XX del Congreso Nacional de la Academia de Derecho Fiscal, A.C., y forma parte integrante de la publicación derivada de ese evento.

¹ 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.

en cuanto a la interpretación y aplicación del Derecho Fiscal de nuestro país en el ámbito federal, sin dejar de bosquejar también propuestas de modificaciones a fin de perfeccionar la regla antiabuso recién establecida.

Palabras Clave

Elusión fiscal. Obligación tributaria. Regla antielusión. Regla general antielusión. Regla especial antielusión. Razón de negocios. Sustancia económica. Sistema impositivo.

garding the interpretation and application of the Tax Law of our country in at the federal level government, while also outlining proposed modifications to refine the newly established anti-avoidance tax rule.

Key Words

Tax avoidance. Tax obligation. Anti-avoidance rule. General anti-avoidance rules. Special anti-avoidance rules. Business purpose. Economic substance. Tax system.

I. INTRODUCCIÓN

La elusión fiscal es uno de los temas de permanente preocupación para los fiscos en todo el mundo y más ahora dada la sofisticación en los esquemas utilizados por los contribuyentes para evitar, ya no solo incurrir en el hecho imponible que dé nacimiento a una obligación de carácter tributario sino, además, tener acceso a sendos beneficios en esta materia que signifiquen una reducción en el pago de aquel deber, sin violar abiertamente la ley, pero atentando en contra de su esencia y teleología.

En dicha tesitura es que desde los organismos internacionales involucrados en las cuestiones económicas y de finanzas públicas se han impulsado diversas acciones con el objetivo principal de encarar los comportamientos antes descritos, recomendando la adopción de sendos mecanismos para ello, algunos surgidos de esas mismas instancias; otros, si bien tuvieron su origen en las legislaciones domésticas de ciertos países, en vista de la eficacia demostrada, los han impulsado para adoptarse en el mayor número de marcos normativos internos para que, con una acción multilateral concertada, sean cerradas las brechas a la elusión de los compromisos fiscales.

A grandes rasgos, esa es la génesis y evolución de los instrumentos denominados "cláusulas antielusión" o "cláusulas antiabuso", las cuales, con diferentes perspectivas y orientaciones, tienen como misión fundamental prohibir las

prácticas de elusión mediante su introducción en los regímenes tributarios. Son reglas jurídicas que pueden asumir dos diferentes formas: una de ellas es la concerniente a un presupuesto que únicamente cobra aplicación tratándose de casos específicos, es decir, combaten concretamente un tipo o figura de elusión, uno a la vez; mientras que otras con un alcance más extenso, le hacen frente como un fenómeno general, esto es, una actividad abstractamente considerada.

Precisamente, el fondo del presente trabajo es la segunda categoría de cláusulas señaladas, a propósito de la reforma al Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de este ejercicio, que adopta por primera vez un instituto de esta naturaleza en un nuevo Artículo adicionado.

Si bien esta porción normativa no da lugar a un texto demasiado extenso, cierto que su contenido es harto complejo por lo inclusión de múltiples cuestiones no advertidas con la simple lectura, de ahí que, para entender esta disposición, con miras a una correcta aplicación que armonice con las prerrogativas fundamentales de los contribuyentes, es menester discurrir acerca de qué debe entenderse por elusión, así como establecer las diferencias que guarda con figuras similares, relacionadas con evitar las obligaciones tributarias.

En dicho orden de ideas, también procede un análisis sobre las cláusulas antielusión y sus especies anunciadas previamente, con revisión de las doctrinas así como los precedentes, legales y judiciales, que las sustentan, enfáticamente relacionados con la razón de negocios y la sustancia económica de las operaciones gravadas; lo anterior, con la finalidad de posteriormente establecer cómo la experiencia de otros países, más aventajados en su utilización, permeó en nuestro sistema tributario, tanto en la reforma concretada como en iniciativas anteriores que intentaron acogerla.

Habrá oportunidad, por último, de comentar algunos derroteros que esta novedosa regla traerá para inhibir la elusión fiscal, que sin duda transitarán hacia inéditas orientaciones en cuanto a la interpretación y aplicación del Derecho Fiscal de nuestro país en el ámbito federal, sin dejar de bosquejar también propuestas de modificaciones a fin de perfeccionar la regla antielusión recién establecida, que la tornen más eficaz y apropiada a nuestras realidades social, económica y jurídica, sin despreciar desde luego las aportaciones internacionales existentes, más bien matizándolas al contexto mexicano.

Es deseo del suscrito que esta colaboración sirva a los propósitos glosados, que origine otras tantas inquietudes para reflexión de este tema y, por supuesto, resulte de interés para quienes destinen su tiempo a leerla.

II. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS

La cláusula antielusión que recientemente fue incorporada en el Código Fiscal de la Federación, con motivo del paquete de reformas en materia fiscal, presentado por el Ejecutivo Federal el pasado 8 de septiembre de 2019 al Órgano Legislativo Federal², adquiere su nombre precisamente de una figura siempre controvertida, asociada con fenómenos que tienen como común denominador evitar la obligación tributaria³, en su aspecto de pago.

Así, resulta conveniente hacer el análisis conceptual de este instituto juntamente con quienes comparte la característica en comento.

1. ¿Qué se entiende por elusión?

Conforme al lenguaje coloquial, esta palabra⁴ alude a la acción y efecto de eludir, entendiéndose por este último término, entre otros significados, evitar con astucia una dificultad o una obligación⁵.

² Agotado el procedimiento bicameral en el Congreso de la Unión, las modificaciones a la normatividad tributaria se concretaron mediante el respectivo Decreto de reformas al Código Tributario, junto con las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado y Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019.

³ Un sector considerable de la doctrina fiscal recomienda distinguir entre la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, no obstante haber quienes consideran ambas expresiones equivalentes. La relación jurídico-tributaria es el vínculo que une a los sujetos involucrados, por cuya virtud se crean, transmiten, modifican o extinguen derechos y obligaciones tratándose de la potestad del Estado para imponer unilateralmente contribuciones. Mientras que la obligación tributaria únicamente se refiere a uno de los aspectos de ese ligamen, el concerniente a la necesidad impuesta al sujeto pasivo en el sentido de observar un determinado comportamiento o el otorgamiento de una prestación a favor del sujeto activo, consistente ya sea en un dar, hacer, no hacer o incluso tolerar. Por tanto, fácilmente se advierte que, la relación de trato es el todo y la segunda es tan solo una parte de esta, circunscrita solamente a lo ya mencionado. El detonante para que se actualicen ambos conceptos forzosamente será la realización del hecho o supuesto previsto en una norma jurídica, obviamente de carácter tributario, que en tanto no se verifique, no genera ninguna atribución u obligatoriedad. *Cfr.* Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2017, pp. 89-90.

⁴ El término en idioma inglés que refiere a este fenómeno en cuestión, encontrado en los textos propios de la materia tributaria es "*tax avoidance*".

⁵ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., Madrid, RAE, 2014, <https://dle.rae.es/eludir>.

De acuerdo a este enunciado y partiendo del postulado fundamental en que cualquier particular puede arreglar sus negocios como considere conveniente a sus propios intereses, incluso para aminorar su carga fiscal lo mayormente posible, se considera que la elusión no es contraria a Derecho cuando: "... consiste en el aprovechamiento legítimo, llevado a cabo fundamentalmente por parte del contribuyente, de las múltiples posibilidades que de forma explícita o implícita le ofrece el legislador para reducir o evitar el pago del tributo"⁶.

Sin embargo, desde otra perspectiva, la elusión ilegítima es entendida como la actividad desplegada maliciosamente con la finalidad de evitar, cualitativa o cuantitativamente, el pago de un impuesto, a través de la utilización de las formas y estructuras jurídicas con ese único afán, sin pretender que estas últimas surtan su natural finalidad, más que la obtención de un beneficio impositivo⁷.

Ahora, si bien la obtención de una ventaja fiscal no ha de estimarse indebida, la institución en comento es precisamente antijurídica cuando el revestimiento de los actos jurídicos es utilizado solamente para distorsionar una realidad económica exteriorizada, a efectos de terminar no pagando una contribución; esto es, la manipulación de su forma a tal extremo, que su empleo disconforme respecto a la finalidad a la cual estén naturalmente orientados solo revela el propósito de evadir un tributo. Para clarificación de lo expuesto, cabe considerar:

si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anómalas en relación con algún acto o negocio jurídico que pretende llevarse a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad del "ropaje jurídico" no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, existe una conducta ilícita aun cuando esa forma jurídica en sí misma no esté prohibida por el derecho privado⁸.

Por su parte, durante la realización de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en 2008, en Isla Margarita, Venezuela, el Instituto Latinoameri-

⁶ Jiménez González, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014, p. 110.

⁷ No debe perderse de vista que las realidades sujetas a imposición son manifestaciones de riqueza generadas con motivo de la realización de actos o actividades regulados por disposiciones jurídicas en sus vertientes civiles o comerciales; aunque no es dable descartar actuaciones correspondientes al Derecho Público, que den lugar a una tributación.

⁸ Johnson Okhuysen, Eduardo, "Elusión fiscal", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2000, t. D-H, p. 1479.

cano de Derecho Tributario con relación a la caracterización de la elusión concluyó lo siguiente:

PRIMERA. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores y principios del sistema tributario;

SEGUNDA. La elusión constituye un comportamiento lícito, y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas⁹.

Bajo este último enfoque comentado es que la doctrina y legislación en materia fiscal admiten la posición en cuanto a impedir la elusión mediante diferentes instrumentos, uno de los cuales ha adquirido notoria importancia, el prevenido en el nuevo Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, al que nos referiremos más adelante.

2. Tipos de elusión

La tipología a la cual haremos mención debe ser considerada dentro de los contextos mencionados en el apartado anterior, relativos a un fenómeno que trastoca ilícitamente o no al sistema tributario¹⁰.

A. Elusión por reacción

Esta modalidad está precedida por cambios en el régimen impositivo, de tal suerte que los contribuyentes realizan una reorganización interna, sobre todo, en el ámbito de las deducciones en cuanto a incrementarlas y así aminorar la base de su contribución.

La implementación de esta estrategia está asociada a la existencia de huecos o vacíos legales respecto a la limitación de los conceptos a deducir y a su magnitud, o en su defecto, a políticas instauradas desde la perspectiva de los

⁹ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Resoluciones xxiv Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ILADT, 2008, en <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.

¹⁰ La nomenclatura de la clasificación citada obedece a la autoría de Mathews, Russel, *Hacienda pública española*, Madrid, Ministerio de Hacienda de España, 1984, núm. 91, p. 334.

tributos que no estén vinculados a objetivos fiscales, sino a medidas de estímulo no recaudatorias.

B. *Elusión defensiva*

Dentro de esta categoría están comprendidas las actitudes de los sujetos contribuyentes —percutidos e incididos¹¹— que tienen como motivo la percepción de injusticia en el establecimiento de un tributo, por lo que esta modalidad implica una especie de *autotutela* frente a la potestad impositiva del Estado.

Así, los afectados despliegan un comportamiento tendente a la aminoración del tributo o supresión respecto a su esfera jurídica.

C. *Elusión por manipulación*

Esta forma elusiva conlleva el empleo de formas atípicas o artificiales con la única finalidad de abatir o eliminar la carga tributaria, a partir de insuficiencias o deficiencias en la construcción del sistema de tributación o en su administración.

Es así como se recurren a fórmulas de la más diversa naturaleza y valor jurídico en la consecución de ese objetivo, que proliferan a través de un escenario ideal determinado por las flexibilidades o fallas existentes en el orden fiscal, en las vertientes apuntadas.

3. *Elusión y otras figuras relacionadas con evitar la obligación tributaria*

La elusión es una de las diversas especies que constituyen el género de no cumplimiento de una obligación impositiva que, en términos generales, es identificado como evasión¹², la cual consiste en evitar el pago de un impuesto, de tal manera que no sea cubierto en forma alguna¹³.

¹¹ La percusión es el efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo, quien lo paga a la autoridad exactora; mientras que la incidencia es el fenómeno por cuya virtud la carga del impuesto gravita sobre determinada persona quien no encuentra otro sujeto al cual transmitirle el gravamen en cuestión. En ambas situaciones estamos hablando de los momentos de la cadena impositiva que van desde la aplicación del impuesto hasta sus últimas consecuencias. Cfr. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2008, pp. 396, 398. La diferencia entre ambas figuras estriba en que, la persona incidida siempre será quien soporte en su economía el pago del impuesto, siendo que el sujeto percutido es quien nominalmente, a nivel del supuesto de ley, está obligado a pagarlo, pero no necesariamente termina haciéndolo, dada la posibilidad de transferir la consecuencia del gravamen a persona diversa. Cfr. Jiménez González, Antonio, *op. cit.*, p. 104.

¹² La evasión más que considerarse como una fenomenología propia de los efectos de los impuestos está vinculada con el establecimiento de estos: Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 400.

¹³ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 348.

Los criterios autorales consistentemente identifican dos grandes tipos: la que es legal, lícita o legítima y la ilegal, ilícita o ilegítima¹⁴; criterio diferenciador que no está basado tanto en el elemento volitivo o de intencionalidad respecto a evitar el pago del tributo, sino a la utilización de medios que contravienen o no las disposiciones jurídicas atinentes. No obstante, son detectables férreas argumentaciones que estiman la existencia únicamente de la segunda clase mencionada¹⁵.

Así, determinados sectores reconocen como evasión legítima la consistente en impedir a través de medios no prohibidos por la ley, el nacimiento de una obligación tributaria o minorar su cuantía, que de otra manera se habría actualizado al realizarse el hecho imponible previsto, en sus términos, dentro de la hipótesis normativa. A esta se le identifica comúnmente como elusión propiamente dicha.

Por otro lado, la de carácter ilícito —que es la evasión clásica en concepción de la gran mayoría de los tratadistas—, conforme a sus defensores, existe cuando se consigue la supresión, reducción o diferimiento de pago en el impuesto, pero con medios proscritos por la ley¹⁶.

¹⁴ Son constructores de esta línea de pensamiento Armando Giorgetti, Jacinto R. Tarantino, Alejandro Duma y Peña, y Jean Claudé Martínez, como se lee en: Tapia Tovar, José, *La evasión fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2006, pp. 39 y 41.

¹⁵ Autores representativos de esta posición son: Giuliani Fonrouge, Manuel Andreozzi (Cfr. Garza Sergio, Francisco de la, *op. cit.*, p. 403) y Ezio Vanoni. De este último destacamos las siguientes reflexiones que involucran la dimensión económica, pública y social de la evasión, apreciable en su famoso discurso pronunciado ante el Parlamento italiano en 1956, conocido como el *discurso de la gente pobre*: "... Se ha confirmado en mí la convicción de la utilidad de profundizar el estudio de un fenómeno como la evasión que en tantos aspectos es deletéreo y, en cualquier caso, reprobable por lo que tiene de antisocial, y al cual, la colectividad y el legislador tienen el deber y el derecho de combatir para reducirlo a proporciones tolerables; y hacerlo de manera tal que en adelante deje de constituir una de las expresiones de mayor relieve de esa peligrosa decadencia de las costumbres civiles y de la moral pública de muchos países. Su responsabilidad como quiera que sea, recae sobre todos los ciudadanos, sean sujetos activos o pasivos de la imposición, porque todos somos partícipes, si bien en diferente grado, de las manifestaciones de la vida social". Citado por Tapia Tovar, José, *op. cit.*, pp. 1-2.

¹⁶ Desde las IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios efectuadas en Estoril, Portugal, en 1970, se admitió reservar el uso de "evasión tributaria", a las conductas ilícitas adoptadas por los contribuyentes para eximirse, total o parcialmente, del cumplimiento de la obligación tributaria; mientras que el término "elusión" queda circunscrito a los comportamientos que conducen a un resultado impositivo favorable, pero sin haber violación al texto de la ley. Cfr. Villegas, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Buenos Aires, Astrea, 2016, p. 419.

La conducta evasora puede manifestarse a través de un comportamiento comisivo u omisivo, esto es, acciones u omisiones. Siguiendo al tributarista brasileño Antonio Roberto Sampaio Doria¹⁷, la evasión de no acción, así como la comisoria, pueden manifestarse de las siguientes formas:

- Abstención de incidencia, por inacción o legítima. Caracterizada porque el sujeto pasivo se abstrae de efectuar el hecho generador del que dimana la obligación tributaria. Puede denominarse evasión impropia, al no implicar transgresión alguna a la ley impositiva;
- Transferencia económica. Es la dislocación del efecto económico del tributo realizada por el sujeto pasivo, quien es legalmente el contribuyente, hacia persona diversa, la que adquiere el carácter de contribuyente de facto. Traslación que está plenamente autorizada por la ley, de ahí que, también es una evasión impropia; y
- Evasión por inacción no intencional. Generada por la ignorancia del contribuyente, resultante de la alta complejidad que por lo regular asumen actualmente los sistemas tributarios.

A las anteriores modalidades es de añadir, verbigracia, el apego a presunciones impositivas favorables en materia de ingresos, postergando así el pago de los impuestos con las ventajas económicas inherentes por esa temporalidad; o bien, aprovechar defectos o vacíos en la legislación a fin de acceder a exenciones o tratamientos especiales¹⁸.

En torno a este concepto de evasión hay diferentes fenómenos, unos legítimos otros ilegítimos, habida cuenta que existen diferencias entre cada uno, que es conveniente distinguir y serán comentadas a continuación, sin ahondar más sobre la elusión ya tratada con antelación.

A. *El fraude de ley*

Amén de no tratarse de una categoría jurídica exclusiva del Derecho Tributario, no obstante, para algunos autores es el equivalente exacto a la elusión fiscal¹⁹, concebida como: “la figura a través de la cual se consigue un resultado —pagar menos

¹⁷ Citado por Tapia Tovar, José, *op. cit.*, p. 40.

¹⁸ Duma y Peña, Alejandro, *El delito tributario*, Concepción, Ediciones Samver, 1970, p. 2.

¹⁹ En dicho sentido se pronuncian César Albiñana García y Giuliani Fonrouge: Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 403.

tributos— distinto al que sería normal, de haber actuado conforme a las normas que son propias del negocio jurídico realizado”²⁰.

En otras palabras, entiéndase como la obtención de un resultado económico a través de un negocio jurídico que no es el ordinario ni natural para ello, pero con una determinada consecuencia tributaria: una menor carga impositiva.

La estructura de este comportamiento presupone la concurrencia de dos normas jurídicas: una de ellas, denominada norma de *cobertura*, que sustenta la realización de la estructura negocial por la cual se concluyen resultados correspondientes a diverso negocio jurídico regulado por otra norma, la *defraudada*, que no son los realmente queridos por el agente, sin embargo, eligió aquella pues, de haber seleccionado la segunda, el impacto tributario implicado sería mayor.

B. Simulación

Con frecuencia, los causantes, en vez de acudir a la realización de un negocio jurídico típico para conseguir resultados atípicos o impropios a él —como en el fraude de ley antes visto—, recurren a representaciones que no tienen realidad, meras apariencias, siendo el caso de la simulación jurídica.

Lleva implícito el propósito de las partes intervinientes de una negociación en engañar a terceros —incluso puede ser la autoridad fiscal—, haciendo suponer que han celebrado un determinado acto que, en realidad no han querido efectuar, o bien, hacen pasar el acto concertado por uno diverso. Es así como la voluntad querida y la realidad son disconformes en relación con la intención manifestada, generando una falsa representación.

Por consiguiente: “Las partes recurren a ese artificio para hacer creer en la existencia de un acto no real o en la naturaleza distinta de un acto realizado seriamente... Debe reconocerse que, en la mayoría de los casos, la simulación se dirige a defraudar a los terceros o a ocultar una violación legal”²¹.

A fin de que exista es menester la presencia de pluralidad de voluntades, pues supone: “... una inteligencia entre las partes, estas cooperan juntas en la creación del acto aparente, en la producción del fantasma jurídico que constituye

²⁰ Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, y Tejerizo López, José Manuel, *Derecho Tributario*, 22^a. ed., Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, p. 134.

²¹ Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria: Análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2014, p. 8.

el acto simulado ya que, sin el concurso de todos, la simulación no es posible, no basta con el propósito de uno sólo, pues ello constituye una reserva mental, no una simulación”²².

El distingo entre fraude de ley y simulación estriba, a decir de Queralt, mientras en el primero hay un negocio jurídico real, en la segunda solo una apariencia de tal, para encubrir una realidad, simulación absoluta; o en su defecto, poner de manifiesto una realidad distinta, simulación relativa²³.

C. Economía de opción

Al auspicio de la libertad que asiste a los gobernados para escoger sus actos en la manera que mejor convenga a sus intereses, incluyendo el arreglo para resentir el menor impacto fiscal, esta figura acontece a condición de que la opción elegida no sea anómala para la consecución de los fines propuestos puesto que, adversamente, estaremos frente al fenómeno de la elusión y no de la economía de opción u opción impositiva, como también se conoce.

La operatividad de este instituto precisa, en la opinión de Sergio Francisco de la Garza, que la ley ofrezca dos fórmulas impositivas, que si bien diferentes, instrumentan prácticamente el fin o resultado que pretende lograrse, entonces, es indispensable que la alternativa devenga de la ley expresa y no implícitamente²⁴.

Ahora bien, la diferencia medular entre la economía de opción y una evasión ilegal, además de la naturaleza legítima de los instrumentos orientados a no incurrir en una obligación fiscal, estriba también en el momento en el cual se emplean,

²² *Idem*.

²³ Martín Queralt, Juan, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo López, José Manuel, y Casado Ollero, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2013, p. 262.

²⁴ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 401. Por el contrario, Larraz sostiene que la economía de opción puede derivar también implícitamente de la norma impositiva. En efecto, si bien esta llega a conceder abiertamente al contribuyente alternativas que conllevan sendas ventajas fiscales, las cuales habrá de formalizar ante la propia autoridad, a través de avisos o declaraciones, en otras ocasiones esto no es necesario, bastando al obligado adecuar su comportamiento de acuerdo con otras figuras jurídicas, por razones fiscales, pero sin contrariar el espíritu o finalidad de la norma. Larraz, José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952, p. 60. Esto último es perceptible en consideración a que la economía de opción habrá de reunir dos notas esenciales: a) Un resultado típico, es decir, la consecuencia que produzca la estructura jurídica utilizada no sea artificiosa o impropia, de acuerdo con lo que para ella dispone el ordenamiento jurídico regulador y; b) La existencia de motivos económicos válidos, esto es, la presencia de efectos económicos, financieros, corporativos o jurídicos adicionales a la simple ventaja fiscal.

pues en la primera es con antelación a la producción del hecho generador que le da nacimiento a la misma, siendo que, en la segunda, es en forma concomitante o posterior a tal evento, lo que incluso puede constituir fraude al fisco.

D. *Defraudación fiscal*

En ocasiones, evitar el cumplimiento de una obligación tributaria es infractora de normativas legales bajo ciertos requisitos fijados en aquellas incorporando, como consecuencia de lo anterior, una sanción de naturaleza penal.

Si el ente estatal está investido con la potestad de obtener coactivamente recursos económicos de los particulares para sufragar los gastos públicos, luego debe dársele también el medio para hacer cumplir esa disposición. Por ende: "... El Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Éstas son las sanciones represivas o penas como, por ejemplo, las privativas de libertad"²⁵.

Toda vez que la evasión fiscal conlleva la realización de acciones comisivas u omisivas para el no pago de la obligación tributaria, dado que el Código Fiscal de la Federación, en el capítulo relativo a los delitos fiscales no la previene con ese carácter, procede efectuar algunas reflexiones al respecto.

En ese tenor, la figura típica, antijurídica y culpable de acuerdo con ese cuerpo legal, que importa actos o maniobras para sustraerse, parcial o totalmente de la obligación de pagar contribuciones, con quebranto al sistema impositivo es la defraudación fiscal²⁶.

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, mandata que, comete ese delito quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite, total o parcialmente, el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

²⁵ Villegas, Héctor Belisario, *op. cit.*, p. 424.

²⁶ Indiscutiblemente, la defraudación fiscal no es el único delito previsto por el Código señalado, existen otras figuras delictivas como son el contrabando y hechos relacionados con: el Registro Federal de Contribuyentes; con declaraciones o la contabilidad; con aparatos de control volumétrico, sellos o marcas oficiales; la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; visitas domiciliarias; amenazas de formular denuncia, querrela o declaratoria de ejercicio de acción penal; servidores públicos que revelen información proporcionada por el sistema financiero; y con mercancías que estén en recinto fiscal o fiscalizado. Todo lo anterior contenido en los Artículos 102 a 115.

Conforme a este enunciado general, el delito está constituido por dos modalidades²⁷: la omisión de pagar una contribución o acceder ilegítimamente a un beneficio fiscal; siempre que, en ambas situaciones, exista el engaño²⁸ o aprovechamiento de errores²⁹.

También, cabe destacar que es un supuesto delictivo tanto de acción como omisión, significa la abstención en todo el pago de una contribución o una parte de la misma, o bien, la consecución de ganancia ilícita, injusta y sin equidad, con perjuicio al fisco federal, es decir, un detrimento patrimonial en su contra, extensivo al bienestar común, que puede resultar afectado en la recepción de los servicios públicos que el Estado viene otorgando a la sociedad y forman parte de su razón fundamental.

Paralelamente a esta defraudación fiscal general, el siguiente precepto del Código Tributario Federal —Artículo 109— equipara las conductas ahí descritas con el delito en examen, pues se les imponen las mismas penas que a la hipótesis del numeral precedente³⁰.

Las diferencias entre elusión y defraudación fiscal son evidentes; tanto por lo que hace a los medios empleados en cada una de ellas para evitar el cumplimiento de una obligación tributaria —lícitos e ilícitos, respectivamente— como por las sanciones a través de las cuales son reprimidas; en el caso de la elusión, la vía procedente y las autoridades competentes para su imposición son las administrativas, reprochables por medio de apercibimientos, ineficacias declaradas, multas o el establecimiento de conceptos accesorios que las incrementen, etcétera; mien-

²⁷ Adviértase, no se está en presencia del mero incumplimiento a un deber de la norma tributaria, sino que la norma se incumple en virtud de un engaño o aprovechamiento de error. Hernández-Romo Valencia, Pablo, *Los delitos fiscales: Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, México, Tirant lo Blanch, 2016, p. 149.

²⁸ En este contexto, el engaño se traduce en servirse de algo para faltar a la verdad en lo que se dice o se hace. *Ibidem*, p. 148.

²⁹ Para efectos del ilícito penal de trato, por aprovechamiento de errores debemos entender el sacar provecho de una acción desacertada o equivocada, generalmente con astucia o abuso. *Ibidem*, p. 150.

³⁰ Remitimos a la consulta de ese dispositivo para mayor ilustración, no deteniéndonos en su análisis, por estar fuera del tema central analizado.

Cabe hacer crítica en el sentido de que es inadmisibles equiparar lo preceptuado por el Artículo 109 a las penas del diverso 108, dado que este delito en cuestión precisa de un monto defraudado, lo que no se desprende del primer ordinal señalado; en todo caso, solo configuran tentativas de fraude. *Ibidem*, p. 163.

tras que para la defraudación fiscal los castigos incluyen la privación de la libertad, siendo las autoridades judiciales quienes tienen la facultad para infringirla a quien la cometa.

III. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Los sistemas tributarios en la actualidad se enfrentan a una realidad en la cual los contribuyentes, con mayor frecuencia, efectúan actos y operaciones orientados a una aplicación de las normas fiscales contraria a su propia teleología, con el destacado propósito de obtener ante todo y, sobre todo, un ahorro en sus obligaciones fiscales.

Efectivamente, frente al hecho imponible previsto en la ley como presupuesto que, de concretarse, dará nacimiento a una obligación tributaria, el contribuyente asume alguna de las actitudes siguientes.

Una de ellas, se abstiene de realizar dicho hecho, por tanto, no nace obligación impositiva alguna que pagar. Otra posibilidad es la verificación de un acto o actividad coincidente con el hecho imponible; consecuentemente, existe la obligación tributaria, misma que satisface lisa y llanamente. Un diferente escenario es cuando su comportamiento está de acuerdo con el hecho imponible descrito en la ley, originándose la obligación de pago del impuesto sin embargo decide no hacerlo, asumiendo la consecuencia del cobro coactivo por parte de la autoridad, a través de la ejecución forzosa. La última opción, es la relativa al uso de medios, lícitos o ilícitos, para lograr un mismo resultado económico al que llegaría con la realización del hecho generador de la contribución; pero sin incurrir en él, evitando ubicarse en el régimen fiscal que corresponda.

Ahora, como fue asentado en el punto anterior, si bien los causantes, por el ejercicio de la autonomía de su voluntad, la libertad de contratación y la libre empresa, les asiste el derecho legítimo de organizar sus negocios de tal forma que reduzcan su carga tributaria, lo cierto es que la utilización de estas economías de opción no puede dirigirse a extremos irracionales, de tal forma que vean rebasado su ámbito de aplicación.

Como consecuencia de la interrelación entre el actuar de los contribuyentes que formalizan actos, contratos o negocios desnaturalizando su causa y aprovechar de esta forma una carencia de tributación o una situación de menor gravamen, hay una reacción política y social de todas las instancias encargadas de la creación,

interpretación y ejecución de las normas tributarias, domésticas e internacionales inclusive, con el propósito de inhibir prácticas de planificación que eviten la adecuada contribución a los gastos públicos.

Precisamente, uno de los instrumentos a los que se ha recurrido con esta finalidad son las denominadas cláusulas antielusión, para combatir actuaciones artificiales, fraudulentas, abusivas y/o carentes de finalidad económica, con el único propósito de acceder a una ventaja fiscal que distorsione la aplicación del sistema impositivo, interno o supranacional³¹.

Justo es mencionar, el establecimiento de estas cláusulas afecta la sensibilidad del universo de pagadores de impuestos, pues tienen ante sí el gran reto de armonizar la seguridad jurídica, la innovación empresarial y la correcta distribución de las cargas tributarias.

Así, este acápite referirá un análisis de la institución glosada al tenor de los puntos desarrollados a continuación.

1. *Referencias histórica*

Si bien actualmente ha proliferado la incorporación de normas antielusión en los ordenamientos fiscales, lo cierto es que su creación es bastante remota, más de cien años, ubicando el antecedente más lejano en Nueva Zelanda en 1878, cuando fue incorporada a la Ley del Impuesto sobre la Tierra, Sección 62, para evitar que los propietarios transfirieran el correlativo impuesto a sus arrendatarios.

³¹ Otras instituciones coincidentes con dicha finalidad son: *a)* la elaboración de principios y doctrinas, frecuentemente desarrolladas por la actividad de los órganos de impartición de justicia fiscal; *b)* la interpretación analógica que se presenta en los sistemas tributarios que la aceptan, cuando la realización de un hecho no tipificado produce un resultado equivalente al de un hecho imponible que sí lo está, subsanando una laguna existente al determinar que, por similitud, deben primar en ambos casos las mismas consecuencias impositivas; *c)* las ficciones, que alteran la naturaleza que las operaciones tienen con arreglo a las disposiciones comunes u otras ramas jurídicas, asignándoles una diversa solo en el contexto de la tributación y; *d)* las presunciones legales, que a partir de la comprobación de determinados hechos se asume la existencia de otros de los cuales no hay certeza, pero que son consecuencia de aquellos por mandato de ley. *Cfr.* Gamarra Acevedo, Carmen Rosa, *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*, Lima, Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas-Universidad de Lima, 2018, Trabajo de investigación para optar por el título profesional de Contador Público, pp. 99-102, http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Más adelante —1919—, Alemania fue una de las primeras naciones en conformar una norma antielusiva, de acuerdo con la siguiente narración sucinta sobre su evolución:

-Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919. La cual dispuso para la interpretación, con miras a la aplicación del marco tributario, debía considerarse el objeto y fin económico de las transacciones;

-Ley de Adaptación Impositiva alemana de 1934. En el contexto de la política del nacional socialismo instaurado, estableció que, las normas fiscales habrían de interpretarse de acuerdo con las concepciones de esta doctrina, la opinión general, el objeto y significado económico, así como la evolución de las condiciones generales³². Ello regía para el orden administrativo como en el ámbito de la impartición de justicia;

-El Tribunal financiero del Reich. Mediante una sentencia pronunciada en 1937, sentó precedente en el sentido de que, la forma tributaria elegida por los causantes no necesariamente es decisiva, que lo será la efectiva situación económica del hecho y reiterando lo que legislativamente preceptuaba la ley respecto la concepción nacionalsocialista, la opinión e importancia de la colectividad;

-Si bien en 1977 fueron reformadas diversas ordenanzas impositivas, se conservó la interpretación desde la perspectiva económica antes referida, con la adición de facultar a la Administración Hacendaria para desconocer actos simulados y gravar los verdaderamente realizados.

³² Desde 1933, el autor alemán Hensel, identificó la discrepancia que podía suscitarse entre el presupuesto de hecho económico que pretendía gravarse por el legislador y la configuración del hecho imponible. Al respecto, extraemos lo conducente: "Así, resulta que el presupuesto económico puede realizarse, igualmente, a través de otro camino, que la finalidad económica puede alcanzarse de un modo diverso al previsto por el legislador, al concebir la ley tributaria. Y el anhelo, inherente a la vida económica, de alcanzar resultados con la mayor minoración de inconvenientes (como tales se consideran los tributos exigidos en determinadas partes del camino que conducen a los fines económicos) dará lugar a la evitación del presupuesto de hecho legal, cuando pueda alcanzarse el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio. ¿Cómo debe comportarse el legislador frente a este fenómeno de elusión del presupuesto de hecho?". Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, trad. de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons, 1933, p. 225.

En Italia, debido a la influencia de la Escuela de Pavia³³, se adoptó el método exegético funcional de la norma tributaria, teniendo en mente cerrar el paso a la elusión, lo que se extendió por Francia³⁴, España³⁵ y otros países de Europa, pasando a Latinoamérica³⁶, siendo Argentina de los primeros en prever lo conducente en su ley para 1948. Uruguay hizo lo propio en 1959, dentro de su Proyecto de Código Fiscal, ponderando la naturaleza de los hechos gravados. En 1967, el Modelo de Código Tributario para América Latina acogió este parámetro a partir del cual otras legislaciones lo recibieron, con diferentes gradaciones en cada una de ellas: Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Uruguay y Perú, entre otros.

2. Concepto de cláusula antielusión

Grosso modo, es dable conceptualizar las cláusulas antielusión, o también conocidas como cláusulas antiabuso, como instrumentos normativos tendentes a evitar los efectos de actos, actividades o negocios efectuados con un propósito solamente fiscal, sin ningún otro motivo válido.

Con apoyo en lo expuesto por García Novoa, las cláusulas de trato son definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan consecuencias jurídicas que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración Tributaria de potestades para desconocer el acto o negocio realizado con intención elusoria o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir³⁷.

Sin importar su creciente utilización en los distintos órdenes tributarios, deben ser entendidas como previsiones de excepción, aplicables a prácticas deliberadas de fraude o abuso, por cuya virtud son tipificados supuestos de hecho

³³ Con los aportes principalmente de Ezio Vannoni, Dino Jarach y Benvenuto Griziotti.

³⁴ Bajo el enfoque del "*abus de droit*" en la legislación francesa. Cfr. Anguita Oyarzún, Christian, *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las Administraciones Tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*, Agencia Estatal de Administración Tributaria-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, VII Beca de Investigación AEAT-CIAT-IEF, p. 51, https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf.

³⁵ Desde la perspectiva del fraude de ley (*fraus legis*); lo mismo acontece en Holanda. *Idem*.

³⁶ Lo que llevó hoy al establecimiento de cláusulas generales antielusión. *Idem*.

³⁷ García Novoa, César, "Elusión y evasión internacional", *I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 2012, p. 5.

elusivos como hechos generadores de tributos, levantando el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente implican otra realidad. Su construcción contiene significados de hechos y normas que no corresponden con la experiencia comercial sino al fenómeno elusorio que pretenden controlar³⁸.

En función de la extensión respecto a su aplicación, existen dos tipos de estas cláusulas: las *generales* y las *especiales*, división de la que derivan características que les dotan de identidad diferenciada en el terreno de la tributación.

3. Cláusulas generales antielusión

La generalidad imbebida en este tipo de cláusulas³⁹ no está referida a la indefinición de los sujetos destinatarios, más bien, adquieren su denominación pues devienen ajustables a cualquier tributo, así como a cualquier acto u operación de un obligado tributario, merced las cuales, el legislador introduce una formulación legal abstracta cuyo efecto es no tomar en cuenta formas abusivas o disimuladas a fin de evitar la hipótesis de incidencia en una figura contributiva, de tal suerte que la autoridad fiscal podrá desconocer el negocio efectuado con propósito elusorio y, en su caso, recalificarlo al que verdaderamente corresponda, con las consecuencias impositivas inherentes.

Será la misma ley quien establezca estas normas, con mayor o menor grado de precisión, pero no autorizan a la Administración Tributaria para crear nuevos tributos o extender el ámbito de aplicación de la norma fiscal a casos no previstos por ella, solo salvaguardar el cumplimiento de los hechos imposables ya establecidos por mandato legal. De tal manera que su adopción por los sistemas fiscales obedece a la necesidad de enfrentar prácticas del tipo anotado, incluyendo aquellas que no han sido objeto de una disposición específica, colmando las lagunas existentes ante esa ausencia.

La estructura de una cláusula general antielusión requiere la concurrencia de dos elementos esenciales: el empleo de formas abusivas e impropias no adecuadas para obtener el fin económico buscado; y un *test* de "propósitos comerciales"

³⁸ Consideraciones extraídas del criterio aislado correspondiente a la 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, con el rubro: "NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN".

³⁹ Conocidas también por su acrónimo en inglés GAAR (*General Anti-avoidance Rule*).

o “motivos económicos válidos” intrínsecos a las operaciones verificadas⁴⁰, que no sean únicamente de naturaleza fiscal.

Son de reconocer las siguientes especies de cláusula general antiabusiva que suelen establecer los sistemas tributarios en cada nación:

- Un primer grupo son aquellas normas denominadas como de “actos y beneficios”, que facultan a la Administración para identificar una transacción o conjunto de operaciones con el propósito o evidente finalidad de obtener una ventaja fiscal y después volver a liquidar la obligación tributaria sobre la base de una transacción que las autoridades suponen es la que el contribuyente debió utilizar y no hizo, sin que sea necesario encontrar una sustancia económica determinada para las operaciones realizadas;
- La segunda categoría son las normas de “preeminencia de la sustancia sobre la forma”, que imponen una interpretación y aplicación del marco fiscal de acuerdo con la naturaleza de una operación o pluralidad de ellas, prescindiendo de la forma legal utilizada por el contribuyente, las cuales permiten a las autoridades reevaluarlas sobre la sustancia económica de una transacción hipotética subyacente;
- El tercer modelo lo constituyen las de “carácter judicial”, construidas por medio de las resoluciones jurisdiccionales que desarrollan más ampliamente las doctrinas sobre la elusión, el fraude de ley y la atipicidad de un acto respecto a un cierto propósito económico, así como los casos a los cuales resultan aplicables;
- La última clase es la concerniente a la doctrina del “abuso del derecho”, para combatir a contribuyentes que recurren a acuerdos ficticios, simulados u otros, no admitidos por el Derecho, con el objetivo de burlar la intención del legislador.

Para la conformación de cualquiera de estas cláusulas generales es aconsejable tener en cuenta los conceptos elusivos establecidos jurisprudencialmente por los tribunales, así como la identificación de las transacciones u operaciones

⁴⁰ Al respecto, García Novoa elabora unos principios generales enfatizando que es de analizar con detalle los parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos negociales adoptados, objetivando al máximo la cláusula general antielusiva, dando relevancia a la finalidad de la operación. *Cfr.* García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 388.

que conforme a la luz de la técnica tributaria provocan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.

Dentro de las características que deban reunir cualquiera de estas cláusulas generales se encuentran su no vinculación a casos específicos, delimitar lo que habrá de entenderse por una legítima planeación tributaria y señalar las consecuencias de su aplicación. Para ello, deberán prevenirse los procedimientos administrativos atinentes que resguarden los derechos humanos de los contribuyentes, fijen los mecanismos para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia, aseguren el cabal cumplimiento de la obligación tributaria y contemple las sanciones a imponerse.

Creada la norma general antielusión, con miras a su correcto acatamiento, se ha recomendado el análisis de las operaciones pretendidamente calificadas como elusivas (tanto de los hechos, como de su adecuación a la norma antiabuso), por un panel de expertos, integrado por profesionales con conocimientos comerciales, vasta experiencia, pertenecientes a la Administración Tributaria y representantes independientes. O en su defecto, la incorporación de un mecanismo “*clearance*” que dé al contribuyente la posibilidad de obtener una respuesta vinculante de la Administración, acerca de si una operación queda comprendida o no, dentro de su ámbito de aplicación.

Por lo común, la demostración de que un acto, operación o negocio cae bajo el imperio de una cláusula general antielusión compete a la propia Administradora de los tributos, aunque existen legislaciones que admiten la postura contraria⁴¹, de ahí que sea el particular quien tiene la carga de acreditar el extremo adverso, o bien, ambas partes comparten tal obligación procedimental⁴².

Como cualquier instituto jurídico, es dable encontrar aciertos y desatinos en su implementación, los cuales conllevan posiciones en cuanto a su aceptación o rechazo.

⁴¹ Cuando el sistema tributario favorece a la Administración con una presunción que le permita, a causa del ejercicio de sus facultades de comprobación, tildar un cierto comportamiento del sujeto revisado como elusivo, es que corresponderá a este último desvirtuar esa aseveración, a través de las pruebas conducentes.

⁴² En Australia, Brasil, Corea del Sur, Estados Unidos de América, Irlanda, Rusia, Singapur y Suecia, la carga de la prueba gravita sobre el contribuyente. Mientras en Alemania, Canadá, Indonesia, Polonia, Sudáfrica y Turquía, la carga probatoria es compartida como ya fue señalado. *Cfr.* Anguita Oyarzán, Christian, *op. cit.*, p. 65.

A. *Ventajas*

Entre las diversas bondades que una cláusula general antielusión reporta a los sistemas tributarios que, en ejercicio de su soberanía, decidan implementarla cabe destacar enunciativamente las siguientes:

- a) Poseen un extenso y más flexible ámbito de aplicación y, dado que es imposible al legislador prever todas las estructuras elusivas que pueden instrumentar los causantes, en virtud de su permanente evolución, sin duda vienen a colmar estos vacíos legales frente a casos no existentes al momento de promulgar la legislación de la materia;
- b) Incluyen en su texto el principio general consistente en que los efectos fiscales son generados por la real intención de las partes al concertar sus actos, operaciones y negocios, con independencia de la forma o estructura jurídica sobrepuesta;
- c) Establecen que, la motivación de las transacciones no puede ser la sola intención de aminorar la carga impositiva, sino deberá existir siempre una razón comercial legítima, que ni siquiera puede verse afectada por la libertad contractual ni la autonomía de la voluntad;
- d) Coadyuvan en el combate de la elusión ya que su presencia desestima el ánimo de eludir por parte de los contribuyentes;
- e) Ayudan al incremento de la recaudación pues no debe perderse de vista que, por lo común, son los grandes contribuyentes quienes acuden a complejos y sofisticados esquemas de planificación agresiva con un alto impacto para las finanzas públicas estatales;
- f) Habilitan a la Administración Tributaria para actuar contra supuestos de evasión no tipificados expresamente en la ley, al no contar con una norma idónea para ellos;
- g) Salvaguardan la igualdad tributaria de todos los obligados a contribuir por el sistema tributario;
- h) Mantienen en alto los estándares establecidos por la moral tributaria.

B. *Desventajas*

Como desventajas atribuidas a las reglas examinadas, los estudios en el tema detectan privilegiadamente las mencionadas a continuación:

- a) Se considera que merman prerrogativas contenidas en normas fundamentales, tales como la legalidad y la seguridad jurídica por su amplitud de aplicación, por tanto, esta característica principal es también su mayor crítica;
- b) Facultan a la Administración para decidir si una situación constituye un caso de elusión o no, atribución discrecional que por una desmesurada utilización puede degenerar en arbitrariedad;
- c) Su estructura y redacción innatas provocan dificultad para su entendimiento y, por ende, aplicación, aumentando la incertidumbre de los contribuyentes;
- d) Sustituyen el mejoramiento del trabajo legislativo y la formulación de políticas fiscales, quedando en ellas principalmente la responsabilidad en el combate a la elusión;
- e) Introdúcen en los sistemas impositivos el uso de la analogía en el nacimiento de la obligación tributaria, al autorizar la aplicación de la norma a casos no contemplados por ella.

4. Cláusulas especiales antielusión

También conocidas como normas de corrección o de prevención⁴³, a diferencia de las anteriores, estas no son propiamente normas antiabuso, más bien, son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos que pretenden controlar, de manera preventiva, cerrando así espacios a los fenómenos de elusión⁴⁴.

De igual manera, se distinguen por su estructura, constituida por un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo⁴⁵.

La ubicación natural de estas cláusulas dentro del ordenamiento jurídico-tributario serán las leyes rectoras de cada uno de los tributos que estén vigentes, no así una codificación de observancia común, como es tratándose de las cláusulas generales.

⁴³ Son denominadas asimismo por esta abreviatura y expresión en inglés: SAAR (*Special Anti-avoidance Rule*).

⁴⁴ Taveira Torres, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 236.

⁴⁵ Pistone, Pascuale, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padua, CEDAM, 1995, pp. 20-21.

Consecuentemente, dada su aplicación en relación con actos, actividades u operaciones individualmente consideradas, cabe estimar que la Administración no está efectuando una actuación de combate contra la elusión, más bien, se limita en aplicar la norma reguladora del tributo al cual está referida.

Un aspecto interesante para comentar es la cuestión de la carga probatoria, la cual recae en el contribuyente, lo que le importa una situación de más vulnerabilidad en la defensa de sus derechos humanos, a comparación con las cláusulas generales, máxime que, suelen asumir frecuentemente la forma de ficciones y presunciones legales *iuris tantum*.

Respecto a este instituto del Derecho Tributario, estudios doctrinales se han pronunciado tanto a favor como en contra, destacando sus ventajas y desventajas.

A. Ventajas

El atributo más encomiable que se les reconoce es su naturaleza aplicativa *ad hoc*, es decir, hechas para determinada situación o hecho particular. Pero, además:

- a) Son más adecuadas para tratar casos específicos de elusión, pues su redacción es concreta y detallada, asimismo, incorporan criterios y procedimientos técnicos para su aplicación;
- b) No incurren en la necesidad de contener criterios amplios y complicados, como las de carácter general;
- c) No abren debate en torno a su regularidad constitucional;
- d) Su construcción pormenorizada dificulta la arbitrariedad de las autoridades hacendarias;
- e) Presentan más flexibilidad en su adaptación a nuevos esquemas de planificación elusorios;
- f) Están más encaminadas a la prevención de los fenómenos elusorios y no a su corrección.

B. Desventajas

El problema más importante que tienen es el relativo a la imposibilidad del legislador para establecer, de antemano, todos los supuestos de elusión que la permanente creatividad de los contribuyentes se sirva implementar. Sin embargo, también puede decirse en su contra:

- a) Las leyes fiscales especiales pueden terminar saturándose de previsiones especiales antielusorias, con lo cual, su aplicación se vuelve complicada y confusa;
- b) Facilitan a los contribuyentes reaccionar en su contra mediante la innovación de esquemas y planeaciones que les eviten incurrir en el supuesto que previenen;
- c) Requieren constante revisión y actualización desde el punto de vista legislativo.

5. *Principios constitucionales y doctrinas jurisprudenciales que fundamentan las cláusulas antielusión*

El combate a la elusión por medio de cláusulas generales o especiales encuentra sustento primeramente en los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad e igualdad o equidad tributaria, desprendidos del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de nuestro país; mientras, las doctrinas de los tribunales, particularmente extranjeros, han establecido y conformado las ideas e instrumentos atinentes a combatir la elusión, recibidos por México como podrá leerse a continuación:

A. Principios constitucionales que prohíben la elusión

Los postulados mencionados determinan conjuntamente la obligación de todos los contribuyentes para aportar a los gastos públicos, en la medida de sus posibilidades económicas y de acuerdo con lo que taxativamente señala la ley, por tanto, no les está permitido sustraerse a dicho mandato de manera artificiosa, por la celebración de actos, actividades u operaciones con la exclusiva finalidad de evitar el pago de los tributos.

Efectivamente, si bien estos principios inicialmente se erigen como limitaciones al poder tributario del Estado, protegiendo derechos fundamentales de los particulares, lo cierto es que, a su vez, circundan la planificación tributaria y las economías de opción, con la finalidad de lograr el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales al proscribir su elusión, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

La capacidad contributiva es la potencialidad de pagar contribuciones⁴⁶, por cuya virtud los ciudadanos deben desprenderse de una parte adecuada y justa de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestaciones de riqueza para el sostenimiento del aparato estatal y de la sociedad; asimismo: "... se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos"⁴⁷. En esa tesitura, resulta dañada por la elusión, habida cuenta que cualquier alteración en el régimen de un tributo afecta tanto la cuantía como el reparto de la carga impositiva que deben soportar los contribuyentes vulnerando, además, la concurrencia solidaria de todos los obligados para sufragar los gastos públicos.

El principio de legalidad no únicamente preceptúa que, el acto creador de los tributos habrá de ser una ley, tanto en sentido material como formal, sino también, los elementos esenciales de la contribución deben estar señalados y precisados en la misma, como son el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la base y el procedimiento para su determinación, las tasas o tarifas, los casos de exención y las infracciones, con un grado de claridad y concreción razonables, de modo que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni los gobernados estén a expensas del cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, adquiriendo plena certeza sobre la forma como deben atender sus compromisos fiscales⁴⁸.

En tal mérito, si solamente la ley dispondrá la modificación o supresión de los tributos, entonces la voluntad de los particulares no tendrá injerencia en esos extremos, por la verificación de comportamientos que solo pretendan evitar la

⁴⁶ Ríos Granados, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos," en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016, Serie Estudios Jurídicos, núm. 27, p. 68.

Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES"

⁴⁸ Así desde antaño lo precisó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXXI, p. 5753: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".

obligatoriedad de las contribuciones, lo cual no es permisible ni siquiera bajo el enfoque de la autonomía de su voluntad o libertad de contratación, como fue expuesto oportunamente.

La igualdad tributaria significa que todos los sujetos pasivos de una misma contribución, que estén en idénticas condiciones, recibirán trato equivalente en cuanto a hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones autorizadas, condiciones de pago⁴⁹; por tanto, la norma solo discriminará sobre la cuantificación de la capacidad contributiva, o bien, en beneficio de quienes por sus circunstancias individuales estén imposibilitados para cumplir en la misma medida, pero siempre que las distinciones establecidas sean soportadas en causas objetivas, razonables, no arbitrarias, adecuadas y proporcionales⁵⁰.

El principio de marra será violentado por la elusión impositiva si tomamos en cuenta, lo que unos no paguen debiendo hacerlo lo tendrán que cubrir otros, con más espíritu ciudadano o menores posibilidades para eludir. Esto último queda manifiesto pues es por demás sabido que los grandes contribuyentes, quienes pueden pagar cuantiosas asesorías tanto contables como jurídico-fiscales, son los más proclives para eludir impuestos exitosamente, generando un mayor boquete en las finanzas públicas, a solventarse desafortunadamente por los causantes de menores recursos con un sacrificio mayor de sus economías personales.

B. *Doctrinas jurisprudenciales*

El desarrollo jurisprudencial, sobre todo en los países anglosajones, ha sido fundamental para la prevención y corrección de la elusión fiscal, dando origen a sendos principios que posteriormente han sido reconocidos legalmente tanto en sus ordenamientos domésticos como por la legislación supranacional. En esta sección habremos de referir los mayormente adoptados.

Comenzaremos con el proveniente de la jurisprudencia norteamericana, que refleja el primado de la sustancia sobre la forma o también conocido como "*subs-*

⁴⁹ Cfr. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22^a. ed., México, Themis, 2017, p. 293.

⁵⁰ Para una mejor referencia con relación a estas características que los tributos reunirán en acatamiento del principio de igualdad, recomendamos la lectura completa de la tesis 1a./J. 55/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2016, p. 75, rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

tance over form"⁵¹. Este preconiza que los tribunales no deben circunscribirse al mero análisis de la forma jurídica utilizada por el contribuyente, bajo la cual se presentan los actos o transacciones, para asignar las obligaciones o beneficios fiscales correspondientes a la estructura elegida, deben trascender la misma y, por consiguiente, vislumbrar la auténtica naturaleza de la operación, aplicando el régimen fiscal pertinente. El caso insignia de esta postura fue "*Higgins v. Smith*", en el que igualmente se aceptó la potestad de la autoridad fiscal para mantener o desestimar los efectos de la forma usada ficta o disimuladamente.

Los siguientes supuestos a explicar son la legítima razón de negocios ("*business purpose test*") y la sustancia económica ("*economic substance*"). Conforme al primero, para calificar la actuación del contribuyente se prescinde de la forma empleada, en cambio, cabe indagar la existencia de motivaciones económicas o propósitos comerciales más allá de la obtención de un ahorro fiscal. Como puede advertirse, implica un control sobre la causa de los actos, actividades y operaciones de las partes, conduciendo a descalificar las que carezcan de un fin económico válido.

Por su parte, la segunda tesis considera que una operación tiene esta propiedad cuando conjunte estos dos requisitos: *a)* si a consecuencia de su concertación, la posición económica del celebrante cambia significativamente y; *b)* que el contribuyente tenga en mente una intención distinta a la consecución de una ventaja fiscal.

Aquí, el caso emblema fue "*Gregory v. Helvering*", donde además fue admitida la idea de que el particular no está constreñido a elegir la fórmula fiscalmente más onerosa, sino la que resulte más productiva a sus legítimos intereses financieros.

Otra doctrina jurisprudencial antielusiva es la de las operaciones complejas o compuestas por varios pasos, conocida como "*step transactions*"⁵². Aquí el causante usa un esquema integrado por cierto número de transacciones que, por separado, cumplen con la ley, empero, examinadas en grupo, revelan el propósito de disminuir la carga tributaria. En esa tesitura, las autoridades hacendarias y los tribunales no están obligados a analizar la autenticidad de cada transacción individual

⁵¹ Francia y Alemania son países receptores de esta posición.

⁵² Orientación nacida en los Estados Unidos y también adoptada por los tribunales británicos.

en las distintas etapas de dicha construcción sino en su conjunto, determinando las consecuencias inherentes. Fueron los casos "*Ramsay*" y "*Furniss v. Dawson*" los que desarrollaron esta postura.

IV. ANTECEDENTES DE CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN EN MÉXICO

La cláusula general antielusión que desde del 1 de enero de 2020 está vigente en nuestro país no fue el primer intento de introducir en el sistema impositivo mexicano una figura de esta naturaleza, toda vez que en ocasiones anteriores fue planteado su establecimiento, aunque con diferentes matices.

Efectivamente, en los años de 2005, 2013 y 2016 se intentaron reformas legislativas con ese propósito, mediante adiciones de párrafos al Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, principalmente, de conformidad con las tesis de "*preeminencia del fondo sobre la forma*", "*racionalidad y razón de negocios*"; y "*fraude a la ley*"; respectivamente.

1. Propuesta de 2005: Preeminencia del fondo sobre la forma

Por virtud de la iniciativa de Decreto que reformaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones fiscales, de fecha 5 de septiembre de 2005, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, se propuso la adopción del principio de preeminencia del fondo sobre la forma, como un criterio de interpretación y aplicación de las normas fiscales ya implementado por legislaciones de otros países, con el propósito de contrarrestar prácticas que habían perjudicado el interés del fisco federal⁵³, a saber:

... que los contribuyentes realicen actos artificiales para eludir la aplicación de normas y el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuyo efecto sea reducir o disminuir la base o el pago de una contribución, la determinación de una pérdida fiscal, o la obtención de un estímulo o cualquier otro beneficio fiscal...

... Así, se considera necesario establecer reglas de interpretación para aquellos actos en que se presenta el efecto mencionado, los cuales no tienen una justificación económica diversa a la que producen los actos ha-

⁵³ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año VIII, núm. 1836-C, 7 de septiembre de 2005, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/sep/20050907-C.html>.

bituales y están dirigidos a eludir normas y obligaciones tributarias que de otra forma no se alcanzarían...

... Con base en lo expuesto, se propone adicionar el citado principio al Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene reglas de interpretación...

La propuesta en comento no prevenía la inclusión de los actos simulados dentro de este postulado exegético a fin de combatirlos, al considerar que el régimen del delito de defraudación equiparada ya lo hacía por su parte, limitándose a prever para los mismos, en forma separada que, las autoridades asignarían a las partes que los efectuaran las consecuencias fiscales correspondientes a los actos o contratos realmente realizados.

De este modo, las modificaciones propuestas se incorporaban en los párrafos tercero, cuarto y quinto del Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que se añadían y un nuevo Artículo 5o.-A, en los siguientes términos⁵⁴:

Artículo 5o. ...

Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.

II. Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios consistan en cualquiera de los siguientes:

- a) La disminución de la base o del pago de una contribución.
- b) La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.
- c) La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.

⁵⁴ *Idem.*

También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este Artículo a los actos artificiales o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos.

Artículo 5o.-A. Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos o contratos realmente realizados.

2. Propuesta de 2013: Racionalidad y razón de negocios

El 8 de septiembre de 2013, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reformaban, adicionaban y derogaban diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a este último ordenamiento, se proponía nuevamente la introducción de una cláusula antielusión —con un perfil diverso a la anterior proposición glosada— conformada a partir del diverso principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales y la doctrina del fraude a la ley, actualizable en operaciones carentes de un beneficio económico para los celebrantes. Sobre el particular, destacamos lo conducente⁵⁵:

... El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a (sic) lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma...

... Es importante destacar que las violaciones a la ley fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal...

⁵⁵ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XVI, núm. 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. LXXIII-LXXIX, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf.

... Dicha práctica, no requiere una actuación ilegal o ilícita, al contrario, se caracteriza por contener operaciones apegadas al texto de la ley; sin embargo, son realizadas por el contribuyente con la única intención de distorsionar la base gravable y carecen de cualquier racionalidad de negocios, es decir, las operaciones realizadas no le aportan al contribuyente ningún otro beneficio que eludir la carga tributaria...

... La legítima razón de negocios, debe entenderse como el acto lícito... cuyo objetivo es fundamentar una decisión de negocios que desde el punto de vista del contribuyente y de la administración tributaria no vulnere o afecte el interés fiscal, asegurando que el fundamento de una decisión ha sido adoptado con base al interés del negocio y no únicamente para evitar efectos impositivos...

... Es por ello que al referirnos a una "cláusula anti-elusión" lo que se intenta es perfeccionar la aplicación estricta al ser un lineamiento que no genera incertidumbre alguna, sino que obliga a la autoridad a atender tanto el aspecto formal como el material o sustantivo...

Lo anterior se concretaba mediante la adición de un tercer y cuarto párrafos, también al numeral 5o. del Código Fiscal de la Federación, para quedar de la siguiente manera⁵⁶:

Artículo 5o. ...

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

3. *Propuesta de 2016: Fraude a la ley*

En abril de 2016, la entonces diputada federal Minerva Hernández Ramos presentó una iniciativa para reformar el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer una norma general antielusión, por medio de la adición de dos

⁵⁶ *Ibidem*, p. 47.

parágrafos al precepto de mérito, con el objetivo de enfrentar conductas abusivas de los contribuyentes para reducir sus cargas impositivas, a las cuales tildó como fraude a la ley.

Los propósitos buscados, así como los medios para lograrlos ahí contenidos, tenían como eje fundamental el que la libertad de acción no puede ser tan amplia para pretender que, con actos no permitidos, se evite el nacimiento de la obligación tributaria legislativamente prevista; lo que fue expuesto en las partes reproducidas a continuación⁵⁷:

... la elusión fiscal, en contraste, implica el empleo de artificios indirectos para evitar el correcto cumplimiento de las normas tributarias, o dicho de otra manera, consiste en utilizar interpretaciones dudosas de los preceptos legales o aprovechar huecos o lagunas en las disposiciones fiscales con el propósito de reducir el pago de las contribuciones...

... Dentro de este contexto, no puede permitirse la realización de actos que en apariencia cumplen con los requisitos de legalidad cuando la sustancia de los mismos sea contraria al derecho; tal como sucede a través de figuras jurídicas como el fraude a la ley, la simulación y el abuso del derecho, que son utilizadas como medios de elusión fiscal, pues una función esencial del derecho tributario consiste en prevenir los comportamientos elusivos de la norma tributaria...

... Por lo tanto, se propone... establecer una cláusula general antielusión 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, al amparo o cobertura de normas emitidas con una finalidad distinta, señalándose que en estos casos serán aplicables las consecuencias previstas en las disposiciones que se pretendieron eludir...

Consecuentemente, el texto a modificarse del numeral en cuestión quedaba redactado de la siguiente forma⁵⁸:

⁵⁷ Ramos Hernández, Minerva, *Iniciativa con proyecto de decreto por el que adicionan los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o., del capítulo I del Título Primero "Disposiciones Generales" del Código Fiscal de la Federación*, México, Secretaría de Gobernación, Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, 2016, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf.

⁵⁸ *Idem*.

Artículo 5o. ...

Los supuestos y consecuencias previstos en las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas mantendrán plena vigencia ante aquellas situaciones jurídicas o de hecho que, habiendo sido realizadas al amparo o cobertura de normas jurídicas emitidas con una finalidad distinta, persigan como resultado eludir las obligaciones o prohibiciones establecidas en las leyes fiscales vigentes, entendiéndose que son ejecutados en fraude a la ley.

A las situaciones jurídicas o de hecho ejecutadas en fraude a las leyes fiscales vigentes les serán aplicables las consecuencias previstas.

V. ANÁLISIS DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN INTRODUCIDA AL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

1. *Consideraciones de la iniciativa de ley*

El 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de reformas, adiciones y derogaciones a diversas disposiciones fiscales, entre ellas, el Código Fiscal de la Federación, a fin de integrar dentro de este ordenamiento lo que denominó “Regla general antiabuso”⁵⁹.

La proposición partía de la necesidad de combatir una situación de inequidad que estaba presentándose muy frecuentemente, caracterizada por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales con la finalidad de reducir la carga tributaria, lo cual significaba que los contribuyentes que utilizaban estos instrumentos ganaran mejor posición fiscal frente a otros, celebrantes de iguales operaciones, pero con mayor gravamen de tributación.

Situación que afecta gravemente, por añadidura, los márgenes de recaudación en México, cuyo porcentaje está por debajo del promedio de los países de América Latina y el Caribe, ocupando también el último lugar dentro de las naciones integrantes de la OCDE.

Por otra parte, la experiencia internacional demostraba que un considerable número de países recurren a reglas generales antiabuso para mitigar tan pernicioso fenómeno, desde diferentes perspectivas y efectos.

⁵⁹ Cámara de Diputados, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XXII, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019, pp. CXVI-CXXII, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

En el caso de México, se ponderó el enfoque de la ausencia de una “razón de negocios” y la obtención de un “beneficio fiscal” como el más adecuado para hacer frente a los comportamientos de elusión fiscal en cuestión, con apoyo en los criterios jurisdiccionales forjados por el Poder Judicial de la Federación como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, relativos a ficciones, presunciones y conceptos jurídicos indeterminados con propósitos antielusorios.

Como consideraciones expuestas para que el Órgano Legislativo soberano discutiera y, en su caso, aprobara la propuesta en comento —que a la postre sucedió— estaban las que damos cuenta⁶⁰:

... 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...

... Derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos: 1) que la operación del contribuyente no tenga una razón de negocios; y 2) que esto genere un beneficio fiscal...

... Para ello, la presente iniciativa prevé que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo...

... Si bien se alude a la expresión “razón de negocios” y esto es un concepto jurídico indeterminado, ello representa la expresión más objetiva que se podría haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones. Adicionalmente, cabe destacar que estos conceptos han sido reconocidos por la SCJN en nuestro sistema jurídico...

... Esta ficción jurídica permitirá, en algunos casos, a los contribuyentes y autoridades fiscales realizar un análisis más objetivo de conformidad con la propuesta de adición del Artículo 5o.-A al CFF para determinar cuándo no existe una razón de negocios. Este párrafo no deberá interpretarse a *contrario sensu*, en el sentido que existe razón de negocios cuando el beneficio económico sea mayor al beneficio fiscal...⁶¹.

⁶⁰ *Idem.*

⁶¹ Conviene destacar que, el inédito establecido por la reforma en comento es la incorporación de una cláusula antielusión como previsión general, pues las de carácter especial no son ajenas

2. *Elementos de la regla o cláusula antiabuso del Código Fiscal de la Federación*
 Como cualquier regla⁶², el nuevo Artículo 5o.-A del Código de referencia tiene los elementos que constituyen el núcleo correspondiente a esta categoría jurídica: a) el supuesto fáctico o de hecho, que vienen a ser los condicionantes de su aplicación; b) la consecuencia jurídica, el contenido de la norma y; c) el operador deóntico, que une el supuesto de hecho con la consecuencia, por ser el comportamiento que prescribe el enunciado normativo —lo permitido, obligatorio o prohibido—.

Ello se desprende de los siete párrafos que componen el precepto de marras, habida cuenta, también es de advertirse la presencia de normas tanto de índole sustantiva como procedimental, como pasa a constatarse a continuación.

El supuesto y la consecuencia jurídicos están descritos en el primer párrafo del ordinal antes mencionado, teniéndose por el primero, como el antecedente fáctico, la realización de actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y generen al contribuyente un beneficio fiscal, directo o indirecto. Por su parte, la consecuencia está determinada en que, les serán asignados los efectos fiscales correspondientes a aquellos que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

a nuestro sistema impositivo, vía las leyes particulares de cada una de las contribuciones. En efecto, México cuenta ya con una tradición en la adopción de estas últimas, considerándose, a guisa de ejemplo, las prevenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber: la de precios de transferencia, que establece la obligación de determinar, a valor de mercado, el monto de las contraprestaciones en operaciones realizadas entre partes relacionadas, con arreglo en los Artículos 179 y 180; la de capitalización delgada, limitante a la deducción de intereses en una relación entre las deudas contratadas y el capital de la empresa, de acuerdo con el numeral 28, fracción XXVII; así como el nuevo límite adicional de deducción a los intereses, por cuya virtud esta deberá supeditarse a la confrontación de aquellos que deriven de las deudas contraídas por los contribuyentes contra los que resulten acumulables (intereses netos), siendo que la diferencia, a su vez y en su caso, se contrasta contra la utilidad fiscal del contribuyente (30%) ajustada sobre determinados conceptos consignados en la propia norma, según la fracción XXXII del mismo numeral anterior.

⁶² 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). En el actual Estado de Derecho, los destinatarios de las reglas son tanto los particulares como sus mismas autoridades, a quienes nunca les estará autorizado la inobservancia de aquellas, si devienen aplicables por el estatus jurídico en el que se encuentren.

El componente deóntico le confiere el carácter de una regla prohibitiva, toda vez que impide a los causantes efectuar actos carentes de una razón de negocios, so pena de actualizar la consecuencia antes dicha y, contingentemente, el fincamiento de un crédito fiscal con accesorios, en su caso.

Con esta previsión, el legislador pretende habilitar a la autoridad para determinar el verdadero acto, actividad o negocio para propósito del pago de contribuciones y así resarcir el detrimento patrimonial sufrido por la hacienda pública, revelando la actuación que, con apariencia de legalidad, pero en fraude a la ley, abuso del derecho o distorsión en la causa, encubre lo realmente deseado por las partes y que ellas ocultan al implicar mayor gravamen fiscal⁶³.

En ese tenor, por virtud de la consecuencia estipulada, los actos de mérito serán *reclificados*, esto es, se les otorgará un nuevo carácter, un valor y alcance diferentes, de tal suerte que surtirán sus efectos merced su naturaleza y serán exigibles en esa medida, no por las manifestaciones de sus otorgantes. “De esta manera, la Administración con el objetivo de una correcta aplicación y fiscalización de las normas tributarias puede utilizar sus potestades ordinarias en la aplicación del tributo, ya sea mediante la interpretación de las normas jurídicas o la calificación de los hechos, que le puede llevar a gravar la realidad de los actos o negocios frente al nominalismo de las denominaciones atribuidas por las partes...”⁶⁴.

Es importante mencionar, la facultad calificadora no es irrestricta, sino estará limitada a dos extremos infranqueables:

- a) Habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, con el cuidado de examinar, en primer lugar, el acto de conformidad con el Derecho Privado u otras ramas del ordenamiento jurídico, que le sean inmediatamente aplicables, en el entendido de que, si la norma fiscal no asigna una connota-

⁶³ “La doctrina jurídica —tributaria, incluso— ha señalado que el límite para desarrollar o realizar negocios opera cuando se comete un *fraude a la ley*, se *abusa del derecho* o existe *simulación tributaria* en un acto o negocio jurídico, según sea el caso.” Vela Peón, Alberto, “Problemas y retos en la aplicación de una cláusula antiabuso”, *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.

⁶⁴ Anguita Oyarzún, Christian, *op. cit.*, pp. 48-49. Cabe acotar la postura que predica, respecto a la calificación, si bien, es una facultad íntimamente vinculada con las cláusulas generales antiabuso, sin embargo, no dimana propiamente de estas; por el contrario, es una atribución normal, ordinaria, de cualquier autoridad que dentro de su ámbito de competencia esté la aplicación de la ley, como lo sostiene, entre otros autores, García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 235.

- ción diversa, habrá de tomarse en cuenta la significación dispuesta por aquellas, conduciéndolo así a la subsunción en los supuestos tipificados en la disposición tributaria; sin perjuicio de que la norma fiscal haga su propia definición, en cuyo caso, será calificado de acuerdo con esta última, con independencia de las conceptualizaciones de las demás ciencias del Derecho⁶⁵ y;
- b) La asignación de efectos se circunscribirá exclusivamente al contexto fiscal y sin hacer pronunciamiento alguno en relación con la validez de los actos o negocios, pues ello implicaría que la autoridad analizara no solo la veracidad de su causa, también la regularidad de los demás elementos como el consentimiento, la licitud de su objeto, la forma o solemnidad precisadas, ausencia de vicios en la voluntad, etcétera; lo cual únicamente compete a las autoridades jurisdiccionales del orden común⁶⁶.

En ocasiones resultará necesario efectuar, concomitantemente a la calificación, un ejercicio hermenéutico, tratándose principalmente de actos que entrañen declaraciones o comportamientos, lo que no será extraño suceda con frecuencia.

3. Conceptos indeterminados en la cláusula general antielusión

Una vez tratado lo referente a los elementos de la cláusula antiabuso, objeto de este trabajo, en el presente apartado formularemos reflexiones en cuanto a dos conceptos indeterminados o no definidos en ella⁶⁷, para fines de su aplicación; uno

⁶⁵ Cfr. García Novoa, César, "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español"; *Themis. Revista de Derecho*, Lima, núm. 51, 2005, pp. 159-169, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8798/9191>.

⁶⁶ Cfr. Navas Vásquez, Rafael, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario"; *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1991, vol. I, pp. 396-397.

⁶⁷ La aceptación de que el legislador utilice conceptos que no estén precisados en los textos legales, sin conculcar derechos constitucionales o conlleven agravio a la seguridad jurídica de los gobernados, obedece a la imposibilidad para que los creadores de la ley anticipen las combinaciones y circunstancias futuras de su aplicación, por tanto pueden emplear conceptos indeterminados, cuyas condiciones para regir en un determinado asunto, habrán de matizarse en función de las especificidades concurrentes en el mismo, y sin que importe arbitrariedad por parte de la autoridad, ya que su actuación está sometida a control, ante la obligación de fundar y motivar el ejercicio de sus funciones. Así lo razonó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a./J. 1/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 357, con el rubro: "LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS".

anunciado expresamente en el texto de ley, el otro no, pero su presencia puede inferirse a partir de lo expuesto en torno a la calificación: la *razón de negocios* y la *sustancia económica*, respectivamente.

A. *Razón de negocios*

Si bien este término es mencionado reiteradamente a lo largo del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, ninguna de esas veces se ocupa en definirlo. Afortunadamente existen criterios jurisdiccionales los cuales, con apoyo en las ciencias económicas fundamentalmente, le han dotado de contenido, como concepto medular para enfrentar el fenómeno de la elusión tributaria.

Precisamente, en ese orden de ideas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó algunas de las características que una operación habrá de revestir para estimar como una inversión real, poseedora de una razón que vaya más allá de una especulación para eludir el pago de una contribución⁶⁸:

- Una repercusión económica neta en la posición financiera del contribuyente;
- La anticipación razonable en cuanto a la generación de una ganancia, sin considerar los efectos fiscales y;
- La previsión de una eventual pérdida, por la presencia de circunstancias fuera de control.

Sin duda los anteriores supuestos de ninguna manera agotan el universo de posibilidades que, correctamente valoradas, reflejen la autenticidad de un acto u operación o evidencien su artificiosidad y, por consiguiente, su invalidez para fines fiscales; no obstante, ayudan incipientemente en tan delicada labor.

A más abundamiento, en estrecha relación con la tesis invocada del máximo Tribunal de nuestro país, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa considera como la razón de negocios en un acto, a propósito de una ocupación lucrativa, la concurrencia en el mismo, entre otras, de las siguientes propiedades⁶⁹:

⁶⁸ Tesis 1a. XLVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 577: "CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE UN ACTO, HECHO O NEGOCIO JURÍDICO ES ARTIFICIOSO RECAE EN QUIEN HACE LA AFIRMACIÓN CORRESPONDIENTE".

⁶⁹ Tesis VIII-P-1aS-217, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Octava Época, año II, núm. 16, noviembre de 2017, p. 317: "RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CON-

- Esté encaminado a la obtención de una ganancia, en su mayor expresión cuantitativa, por ser la finalidad de la existencia de la negociación;
- Propicie la generación de valores e;
- Induzca la creación y mantenimiento de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.

Estas condiciones de ningún modo se asumen exhaustivas sino tan solo parte de la totalidad de elementos a valorar para soportar conclusiones, fundadas y motivadas, respecto a reconocer o no las consecuencias fiscales de un acto, inicialmente determinadas por el contribuyente y revisadas por las autoridades exactoras.

B. *Sustancia económica*

Tal como ya aseveramos, la presente expresión no figura en el texto del Artículo mencionado, empero, la necesidad de ponderarla en el ámbito de aplicación de la cláusula general antielusión estudiada, deviene de la facultad atribuida a la autoridad para calificar o, en su defecto, recalificar los efectos fiscales de los actos realizados por los contribuyentes, lo que válidamente no puede hacer solo con base en la investidura formal definida por las partes, sin considerar la sustancia material.

Para la conceptualización y entendimiento de este término es factible acudir a los instrumentos elaborados al interior de la profesión contable-financiera, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Las unidades económicas⁷⁰ forzosamente requieren de un marco conceptual y de actuación por medio del cual registren las operaciones, transacciones y eventos que realicen e incidan en su patrimonio durante toda su existencia, muestren significativamente el desempeño de sus actividades, así como la forma más

SIDERAR 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”.

⁷⁰ Entiéndase por “entidad económica” en el ámbito de la Contaduría, aquella unidad identificable que realiza actividades económicas y constituida por un conjunto integrado de recursos humanos, materiales y financieros, administrados por un centro de control independiente que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los cuales fue creada. Se refiere tanto a personas físicas como morales dedicadas a cualquier actividad empresarial, independientemente de su tipo, ya sea con o sin propósitos de lucro. Romero López, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, 4^a. ed., México, McGraw-Hill, 2010, p. 107.

adecuada para su comunicación, tanto a sus integrantes como personas externas que tienen relación o trato con ellas.

Así, existen las Normas de Información Financiera (NIF)⁷¹ que tienen como objetivo definir los postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema contable y los fundamentos rectores del ambiente en el que funciona, regulan la información financiera de esas unidades, los documentos y notas explicativas que la contienen, de tal manera sea entendible por todos los usuarios-destinatarios indistintamente, en virtud de una armonización generalizada con relación a su elaboración y presentación⁷².

Del conjunto de tales Normas, la identificada como NIF A-2, “Postulados básicos”, contempla y explica cada uno de estos, entre los cuales se encuentra el de “sustancia económica”, del que habremos de ocuparnos ahora.

De acuerdo con ese principio⁷³, es de vital importancia que la información financiera siempre muestre los efectos económicos que las operaciones, transacciones, transformaciones internas y otros eventos produjeron en la entidad, de acuerdo con su naturaleza, la cual tiene preferencia por encima de la forma jurídica adoptada en su implementación, lo que adquiere especial importancia en aquellos

⁷¹ El encargado de establecerlas es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), a través de su Centro de Investigación y Desarrollo (CID). Es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido por entidades líderes de los sectores público y privado, establecido con el objetivo de desarrollar normas transparentes, objetivas y confiables, que sean útiles a emisores y usuarios, relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales; llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de esas normas, que den como resultado información financiera comparable a nivel internacional; así como lograr la convergencia entre las normas contables del ámbito nacional con las internacionales. *Ibidem*, p. 25.

⁷² La aceptación generalizada y, en su caso, obligatoria para ciertos sectores de la economía, es conseguida mediante un proceso formal de auscultación abierto a la observación y participación de la comunidad involucrada e interesada en la información financiera, como son la Asociación de Bancos de México, Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Bolsa Mexicana de Valores, Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, Consejo Coordinador Empresarial, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Secretaría de la Función Pública y Secretaría de Hacienda y Crédito Público: *Idem*. El resultado de este proceso es la emisión del documento atinente.

⁷³ La NIF mencionada, textualmente refiere, en lo conducente: “La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a la entidad”.

casos en los cuales las formalidades parecen no coincidir con las propiedades esenciales de aquellas; solo así podrán evitarse las dificultades en el reconocimiento y valuación, así como distorsiones en el registro contable que no reflejen la auténtica situación de la unidad emisora de dicha información.

En mérito de lo expuesto, la primacía de la sustancia económica en el reconocimiento contable de los actos, operaciones o negocios celebrados por los contribuyentes es de gran significado en la resolución de temas que involucren aspectos jurídicos, contables y financieros. Esto es así, porque como destaca la tesis emanada del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos, como el pago de impuestos desde luego, serán asignadas de acuerdo con su realidad económica y no solo a la atención de su naturaleza jurídica, en caso de discrepancia entre ellas, dado que el fondo o la sustancia del acto tiene prioridad a la forma legal⁷⁴.

No pasará inadvertido entonces, el uso de las diversas Normas de Información Financiera puede ser de gran utilidad en los asuntos de carácter fiscal. Sobre el particular, asimismo, traemos a colación el criterio sustentado por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, donde se reconoció que, si bien no tienen un rango legal ni efecto vinculante, sin embargo, permiten la uniformidad, comparación y verificación de la información financiera, por lo que pueden servir para sustentar las consideraciones de una resolución de la autoridad que liquide contribuciones a cargo del contribuyente, cuando la actuación de este no se ajusta al contenido de aquellas⁷⁵.

Otra disposición a descollar en relación con la razón de negocios es la ordenada por la primera parte del último párrafo del Artículo 5o.-A del Código Fiscal, cuando señala que esa expresión es de aplicación con independencia de las leyes reguladoras del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

⁷⁴ Tesis I.4o.A.799 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 2159: "NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS"

⁷⁵ Tesis VI-TASR-XIII-95, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Séptima Época, año I, núm. 1, agosto de 2011, p. 171, de rubro: "NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. PUEDEN SER UTILIZADAS POR LAS AUTORIDADES FISCALES COMO SUSTENTO DE SUS DETERMINACIONES"

Cabe considerar que esto implica la separación de las previsiones legales que con una naturaleza jurídica diferente a la tributaria rigen a este concepto, pues en este ámbito, para matizar la noción en comento será preciso asociarla con los efectos fiscales que produzca en relación con la situación concreta de los causantes, conforme a una interpretación integral de la cláusula general antielusión aquí comentada.

4. *Conceptos jurídicos determinados en la cláusula antiabuso*

En el texto del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación el legislador se ocupó en definir, de manera enunciativa, dos conceptos medulares para la operatividad de este mandato, que son el *beneficio fiscal* y el *beneficio económico razonablemente esperado*.

Para efectos de este dispositivo, de acuerdo con lo señalado literalmente por el párrafo quinto: “Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la re caracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros”.

Como puede advertirse, esta parte del precepto es coincidente con lo que la doctrina antes revisada en este mismo trabajo concluye en relación a la elusión fiscal: anuncia fenómenos que tienen como finalidad no incurrir en una obligación fiscal, como puede ser a través de exenciones o no sujeciones a la hipótesis de incidencia; disminuir la cuantía de su pago, mediante la no acumulación de ingresos, el incremento de las deducciones, la realización de acreditamientos, tratándose de impuestos a la utilidad o al consumo, verbigracia; el acceso a un régimen fiscal que implique mejores ventajas cualitativas o cuantitativas; también incluye el diferimiento en el cumplimiento de la obligación y la re caracterización de pagos y actividades, esto es, que el particular les confiera un valor y alcance diferentes a aquellos que corresponde en función de su auténtica naturaleza.

Respecto al otro término, el beneficio económico razonablemente esperado, el párrafo sexto del Artículo en cuestión indica lo siguiente:

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este Artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

Con meridiana claridad, la primera parte del párrafo transcrito refuerza la necesidad de que los actos, actividades y operaciones de los causantes tengan un motivo financiero para su realización al redundar, entre otras cosas, en la percepción de mayores utilidades o rendimientos, mediante la obtención de ingresos o la aminoración de costos de producción; incrementos en el valor de su patrimonio; o la obtención de ventajas competitivas en el mercado, rama o industria en la cual desarrollen su actuación. De lo contrario, habrán de considerarse carentes de realidad y, por consiguiente, artificiales, según fue expuesto previamente.

La segunda parte refiere los medios y características por los cuales se acreditará y cuantificará este beneficio: con base en información que esté soportada, sea coetánea a la instrumentación de la operación analizada y circunscrita, por supuesto, al beneficio que espera recibirse en el futuro, en función de una anticipación, si no cierta, cuando menos con una expectativa razonable de que suceda.

Ahora bien, como complemento a esto último comentado, consideramos que la misma información financiera será de ayuda para sustentar las decisiones de las entidades económicas en este aspecto. Esto es así, pues no hay que perder de vista las necesidades que dicha información satisface y, por ende, transmite a cualquier usuario, como la señalada a continuación⁷⁶:

- a) La solvencia o estabilidad financiera, pues examina la estructura de la entidad en términos de su capital contable, sus recursos, su capacidad para satisfacer sus compromisos a largo plazo y sus obligaciones de inversión;

⁷⁶ Este marco conceptual está previsto y más desarrollado en la NIF A-3, con encabezado: "Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros". Cfr. Romero López, Álvaro Javier, *op. cit.*, pp. 74-79.

- b) La liquidez, que sirve para evaluar la suficiencia de efectivo para cumplir obligaciones de corto plazo;
- c) La eficiencia operativa, que analiza los niveles de producción o rendimiento de los recursos generados por sus activos;
- d) El riesgo financiero, es decir, la justipreciación de que ocurra algún evento futuro que cambie las circunstancias actuales o esperadas, que han servido de fundamento a la cuantificación monetaria de sus activos, pasivos o estimaciones, y puedan originar cambios en los efectos económicos de sus operaciones y recursos, que repercutan en el monto de sus ganancias o le reporten pérdidas;
- e) La rentabilidad, la cual valora la utilidad neta o los cambios de los activos netos, en relación con sus ingresos, patrimonio contable y sus recursos.

Toda esta información constituye el contenido de documentos específicos que la reflejan, denominados colectivamente como “estados financieros”; que la clasifican de acuerdo con los siguientes renglones: situación financiera, actividad operativa, cambios en la situación financiera y sus revelaciones sobre políticas contables, entorno y viabilidad de la entidad como negocio en marcha⁷⁷.

La parte final de este párrafo, último enunciado, se convierte en una tajante exclusión, en el sentido de que bajo ninguna perspectiva el beneficio fiscal puede considerarse como parte del beneficio económico esperado; esto es equiparable a que las decisiones de negocios nunca estarán motivadas por la carga impositiva que entrañen.

5. *Presunciones en relación con el concepto de “razón de negocios”*

El quinto párrafo del numeral 5o.-A del Código Fiscal de la Federación consigna dos presunciones en relación con el concepto jurídico indeterminado de cuenta.

La primera de ellas se contrae a preceptuar que la autoridad fiscal podrá presumir la inexistencia de una razón de negocios cuando el beneficio económico razonablemente esperado sea cuantitativamente inferior al beneficio fiscal. En una primera línea de interpretación, esto puede considerarse como el refrendo de que los actos, actividades y operaciones de los contribuyentes deben contar con un

⁷⁷ *Idem.*

trasfondo que exceda la mera obtención de una ventaja impositiva, aunque con algunos riesgos que afecten los derechos fundamentales de los contribuyentes, a lo que nos referiremos posteriormente.

El otro mecanismo presuncional a favor también de la autoridad estriba en que, una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de ellos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. De aquí puede desprenderse que la legislación mexicana acoge expresamente el principio jurisdiccional norteamericano de “*step transactions*”, en mérito del cual, una pluralidad de operaciones efectuadas revela un ánimo elusorio si la carga tributaria se reduce y el resultado económico buscado se puede lograr con menos cantidad de actuaciones.

6. Disposiciones procedimentales

A la par de las disposiciones sustantivas explicadas, el Artículo que introduce la cláusula general antiabusiva establece el procedimiento correspondiente a su aplicación⁷⁸, el cual empata con el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, al tenor de los correlativos preceptos del Código Fiscal de la Federación, operando según una presunción *iuris tantum*.

Con arreglo en el segundo párrafo del precepto que se ha venido analizando, cabe considerar:

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del Artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del Artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la

⁷⁸ Un estudio puntual acerca de la distinción entre normas sustantivas y de procedimiento en el contexto del novedoso Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación puede leerse en Alonso Hernández, Arturo, “Norma general antiabuso: Naturaleza y momento de aplicación”, *Puntos finos*, México, núm. 297, abril de 2020, pp. 26-31.

fracción II del Artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los Artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Puede advertirse que la aplicación de la regla general antiabuso está acotada a la práctica previa de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, con todos los requisitos fijados en los Artículos 46, 48 y 53-B, según el caso, al ser dentro del curso de aquellas, la oportunidad idónea para descubrir hechos y circunstancias que infieran actos carentes de razón de negocios y/o sustancia económica, de acuerdo con los resultados arrojados en el procedimiento revisor, en vista de la información y documentación del propio contribuyente.

Además, la aplicación de trato está supeditada, en lo concerniente al desconocimiento de los efectos fiscales y recalificación de las operaciones presumiblemente efectuadas únicamente con ánimo elusorio, a tres condiciones inseparables a verificarse con antelación; las dos primeras a mencionar, descritas en el párrafo precitado, mientras que la última está en el tercero:

- a) Que se dé a conocer esa situación al interesado, en la última acta parcial del procedimiento de visita domiciliaria (Artículo 46, fracción IV), el oficio de observaciones en la revisión de gabinete (Artículo 48, fracción IV) o en la resolución provisional dentro de la revisión electrónica (Artículo 53-B, fracción II);
- b) Que hayan transcurrido los plazos indicados en los preceptos anteriores⁷⁹, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y suministre los elementos de convicción tendientes a desvirtuar la presunción de mérito y;

⁷⁹ Los plazos aludidos serán de veinte días a partir del levantamiento de la última acta parcial, o de la notificación del oficio de observaciones (con la posibilidad en ambos supuestos de una ampliación por quince días más, cuando se revise más de un ejercicio fiscal o fracciones de estos, previa solicitud del contribuyente dentro del primer periodo mencionado), o bien, de quince días siguientes a la notificación de la resolución provisional en la revisión electrónica.

Conviene destacar el énfasis puesto por la iniciativa de ley, que introdujo la regla antielusión en el Código Fiscal de la Federación, en salvaguardar el derecho humano de los contribuyentes a la seguridad jurídica, en el sentido de que previamente a dejar sin efectos fiscales una operación, recalificarla y fincar un crédito fiscal por este concepto, el contribuyente tenga ocasión de alegar y probar en contra de lo presumido por la autoridad antes de agotar los procedimientos de fiscalización citados.

- c) Antes de la emisión de la última parcial, oficio de observaciones o resolución provisional, la autoridad fiscal deberá someter el caso dubitado a un órgano colegiado integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de recabar una opinión favorable en cuanto a la aplicación de este Artículo, a emitirse dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso, la que, de no producirse en ese tiempo, se entenderá resuelta negativamente, es decir, opera una negativa ficta en contra de la pretensión de la autoridad⁸⁰.

7. Separación de las consecuencias penales

La última parte del párrafo séptimo del Artículo examinado, de manera por demás expresa, establece que los efectos fiscales generados en términos de aquel no producirán consecuencias penales.

Previsión consistente con las posiciones doctrinales que separan los actos elusorios de la evasión ilegal castigada penalmente —o de la defraudación fiscal, como acontece en México—, pues es inconsecuente que los comportamientos que buscan un beneficio fiscal, sin realizar actos violatorios a la ley, aun cuando infrinjan su espíritu o finalidad, sean reprimidos por la vía punitiva penal.

VI. NUEVOS HORIZONTES PARA EL DERECHO FISCAL MEXICANO

Toda norma o institución novedosa soporta modificaciones en el sistema jurídico en que son introducidas, tanto en la regulación de los fenómenos que están destinadas a regir como para los instrumentos tradicionales de interpretación y aplicación de la correspondiente rama del Derecho; eso representa la cláusula general antielusión en vigor a partir del 1 de enero de 2020, siendo lo que comentaremos en esta sección.

Ahora la autoridad hacendaria cuenta con una herramienta orientada a enfrentar la elusión en el ámbito de las contribuciones en general, ya no solo mediante la inducción de una regla especial en cada una de las leyes rectoras de un tipo de tributo, como se venía haciendo consistentemente.

Su estructura está alineada a las doctrinas de razón de negocios y sustancia económica ("*business purpose*" y "*economic substance*"), con una amplia ex-

⁸⁰ Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

tensión, de tal suerte que su sanción tendrá que concretarse en función de cada asunto que pretenda someterse a sus previsiones. Precisamente este aspecto es uno de los desafíos que supondrá a fin de asegurar el cumplimiento de los fines que condujeron a su implementación.

Hoy, el contexto empresarial ya no estará circunscrito solamente al conocimiento y dominio de las disposiciones jurídicas atinentes a las operaciones concertadas, sino, además, de las estrategias comerciales, relaciones y dinámicas propias a cada figura negocial según el mercado, giro, industria o ramo comercial de que se trate. Así, será indispensable capacitar al personal de la autoridad, tanto auditor como resolutor, en dichos temas, en los cuales no es precisamente versado, dado que no se había presentado ocasión para ello: "... un gran reto para la administración tributaria es lograr una comprensión amplia y profunda de la dinámica interna y externa del negocio auditado"⁸¹.

Por tanto, en aras de lograr lo anterior, los servidores públicos encargados habrán de prepararse respecto a los siguientes renglones económico-financieros y ser suficientemente competentes para desentrañar las razones de negocio y sustancia económica en los actos y operaciones de los contribuyentes:

- El modo de realización;
- El predominio de la sustancia sobre la forma;
- La oportunidad para llevarlos a cabo y su ciclo contable;
- Un resultado comparativo sobre la posición económica del celebrante antes y después de la verificación de los actos u operaciones;
- Los cambios en la situación financiera del sujeto revisado y, en su caso, de sus partes vinculadas;
- Cualquier otra implicación que impacte la estructura y operación del negocio, sus fuentes internas y externas de financiamiento, y sus activos en general.

También habrán de armonizarse las técnicas de interpretación jurídica, con los elementos financieros y contables, así como afinar las argumentativas, a efecto de procurar la correcta descripción y subsunción de los comportamientos y acciones de los causantes en los extremos de la novedosa cláusula general antiabuso, en los asuntos que proceda.

⁸¹ Vela Peón, Alberto, *op. cit.*

Por otro lado, los causantes que no tienen profesionalizados e institucionalizados sus procesos de manejo y gestión del negocio —desafortunadamente la mayoría de las empresas de nuestro país que son de carácter familiar—, además de sortear los vaivenes permanentes a que están sometidas por el relevo generacional en su dirección y la posible división de la unidad económica, tendrán que transitar hacia un modelo corporativo y permanentemente asesorado, si bien más complejo, solo así quedarán en mejor aptitud para enfrentar los procedimientos de auditoría que califiquen la razón de negocios y sustancia económica de sus operaciones, evitando enfrascarse en costosas pugnas con las autoridades fiscales.

En atención a esta categoría de contribuyentes resulta recomendable objetivar la regla antiabuso lo mayormente posible, con parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos negociales, mediante el respectivo *test* en cuanto a motivos económicos o propósitos comerciales válidos por industria o sector empresarial, incluso a través de reglas generales expedidas por el Servicio de Administración Tributaria, a pesar de su establecimiento como un concepto indeterminado, el cual quedará para los demás casos.

En otro orden de ideas, un inédito de atención sin precedentes en la cláusula antielusión aquí examinada es la asociación de la razón de negocios con el beneficio económico razonablemente esperado, incluso al grado de que la magnitud de este sea superior a las consecuencias fiscales, lo que deviene inconveniente de acuerdo con lo siguiente.

En primer lugar, porque la norma de mérito no considera la existencia de actos u operaciones que no generan un beneficio económico, como son los de carácter administrativo, operacionales del negocio, competitividad o de mercadotecnia; lo mismo puede predicarse respecto de aquellos cuyas consecuencias benéficas no tienen completa certeza de generarse, son tan solo expectativas. Todo lo cual la convierte en un extremo sumamente rígido, propicio para la arbitrariedad de la autoridad, de ahí la conveniencia de suprimir este ligamen, estableciendo un concepto de razón de negocios sobre la base de mayores elementos para calificar una operación, más allá de no reportar un beneficio económico. Al respecto, también cabe mencionar la evidente contradicción en que incurre el texto legal, pues, por un lado, califica el beneficio económico como “razonablemente esperado” o “proyectado” y, por el otro, supone que forzosamente habrá de realizarse;

situaciones absolutamente incompatibles, habida cuenta que, en el terreno de los negocios, por la imprevisibilidad de ciertos factores o los riesgos inherentes a cualquier operación, tal beneficio no siempre sucede⁸².

En segundo lugar, no resulta acertado que la validez de una actuación para efectos fiscales se haga depender de la cuantificación del beneficio económico por encima del beneficio fiscal, toda vez que este criterio será plausible tratándose de actos que inmediatamente, o al menos en el corto plazo, produjeran tales beneficios, quedando fuera eventualmente los de mediano y largo plazo, que al no apreciarse, serán reputados como desprovistos de razón de negocios y, por consiguiente, comprendidos dentro del imperio de la cláusula.

En relación con el órgano colegiado que obligadamente opinará sobre la aplicabilidad del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, a solicitud de la autoridad fiscalizadora y previamente a la emisión de una resolución que desconozca los efectos fiscales de una operación, si bien fue adoptada la instauración de un cuerpo pluripersonal para llevar a cabo esta función, como aconseja la experiencia internacional, aquí se optó por una integración exclusivamente con funcionarios de la Administración Tributaria, sin lugar a personajes que pueden aportar mucho para esclarecer en una especie la presencia o carencia de la razón de negocios exigida merced la regla en estudio, con un enfoque multidisciplinario e imparcial, en vista de su pertenencia a gremios profesionales en las materias de economía, finanzas, la Contaduría o el Derecho; miembros de la judicatura y el *ombudsman* fiscal, no dependientes de las instancias administrativas tributarias. Por tanto, devendría benéfico modificar la norma en este aspecto para la inclusión de estos profesionales.

Respecto a la posibilidad de que los interesados pregunten a las autoridades hacendarias sobre la aplicación de la cláusula general antielusión a un caso concreto, con la finalidad de obtener un pronunciamiento que les prevenga de ubicarse en los supuestos de aquella, como lo reconocen abiertamente las legislaciones de otros países, y así sustraerse de consecuencias futuras adversas de las cuales

⁸² El vocablo "razonable" es un adjetivo con dos significados principales; para calificar algo como: "adecuado o conforme a razón"; o también, "lo que es proporcionado o no exagerado"; Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española, op. cit.*, <https://dle.rae.es/razonable>. Mientras que "proyectado" es el participio activo de "proyectar", que quiere decir: "idear, trazar o proponer el plan y los medios para la ejecución de algo; *ibidem*, <https://dle.rae.es/proyectar>. Términos nunca referidos como lo que indefectiblemente ocurrirá.

tendrán que defenderse posteriormente. Es cierto que, en nuestro sistema tributario, al amparo del Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, quedando constreñidas a dar respuesta a las que reúnan los requisitos indicados en ese mismo precepto en el plazo de tres meses, e inclusive acerca de situaciones concretas no realizadas, en virtud de resolución miscelánea; sin embargo, esta última no las permite tratándose de la regla antiabuso de trato, siendo aconsejable la derogación de tal exclusión⁸³, en abono a la seguridad jurídica de los particulares que la busquen más de manera preventiva que con motivo de la promoción de un recurso de revocación en la instancia administrativa o una sentencia dentro del procedimiento contencioso administrativo.

Somos conscientes que existen otros temas más a comentar, en aras de criticar y perfeccionar la institución aquí analizada, solamente destacamos los anteriores enunciativamente, a sabiendas que otras sendas cuestiones serán objeto de pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales competentes —el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa— o de más estudios doctrinales, que irán conformando, matizando y otorgando su propia identidad a esta norma general de acuerdo con los pilares del sistema impositivo nacional, así como a la protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, al igual que está aconteciendo en los países con un precepto de esta naturaleza.

VII. CONCLUSIONES

PRIMERA. La evasión de los compromisos fiscales por parte de los contribuyentes no solamente se lleva a cabo a través de comportamientos que encierran medios violatorios de la ley, sino también mediante actividades que ponderan un resultado fiscal favorable, sin mediar infracción al texto legal.

⁸³ La prohibición señalada está contenida en la fracción XVIII de la regla 2.1.51. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, que a la letra dispone, en lo conducente: 2.1.51. Para efectos de lo dispuesto en el Artículo 34 del CFF, el SAT podrá resolver las consultas sobre la interpretación o aplicación de disposiciones fiscales que formulen los interesados, relacionadas con situaciones concretas que aún no se han realizado, siempre que se presenten de conformidad con la ficha de trámite 261/CFF “Consultas en línea sobre la interpretación o aplicación de disposiciones fiscales”, contenida en el Anexo 1-A. No podrán ser objeto de la facilidad prevista en esta regla las consultas que versen sobre los siguientes sujetos y materias: ... XVIII. Aplicación del Artículo 5o.-A del CFF.

SEGUNDA. La autonomía de la voluntad y la libertad de contratación otorgan a las personas la potestad de realizar sus actividades sin el mayor número de complicaciones u obstáculos, optimizando los beneficios a percibir, gracias incluso a una reducción en sus gravámenes impositivos; no obstante, estas prerrogativas no pueden desplegarse desmesuradamente, de tal suerte que tengan la prioridad de incumplir con el deber de contribuir a los gastos públicos del Estado.

TERCERA. Las autoridades encargadas de la administración y recaudación de las contribuciones se enfrentan con más frecuencia contra actos, actividades y operaciones de los contribuyentes que no implican transgresión expresa a las disposiciones fiscales, más bien, atentan su espíritu o finalidad a través del abuso de las formas jurídicas, el fraude a la ley, así como por la distorsión de la causa típica de un negocio para acceder a un beneficio fiscal indebido, como puede ser el no pago de la obligación tributaria, diferir su cumplimiento, la reducción de su cuantía o la aplicación de un régimen fiscal de mayor provecho. El fenómeno que expresa el conjunto de actuaciones con estas características recibe el nombre de elusión fiscal.

CUARTA. La realización de actos elusorios no puede permitirse, pues implican vulneración a los principios constitucionales en materia impositiva y los correlativos derechos humanos que protegen, como son capacidad contributiva, legalidad y equidad; condiciones inquebrantables que dirigen la actividad estatal en este ámbito, en la extensión y alcance establecidos por cada uno de ellos.

QUINTA. Las cláusulas antielusión, o también conocidas como cláusulas antiabuso, son lineamientos ideados por el Derecho Tributario para enfrentar las conductas elusivas propensas a evitar el cumplimiento de la obligación tributaria, en su vertiente de pago, cuyo uso se ha incrementado significativamente en todo el mundo.

SEXTA. Las modalidades elusivas que las cláusulas antiabuso pretenden mitigar pueden ser el encubrimiento de la verdadera naturaleza de una operación, las motivaciones o propósitos que solo tengan como finalidad el ahorro fiscal, la instrumentación de complejos entramados de transacciones que en su conjunto signifiquen una menor carga tributaria, si un menor número de ellas consigue el mismo resultado económico aunque a mayor tributación; sin menoscabo de otras que llegaran a concretarse en atención a la constante creatividad interesada en fraudar los recursos públicos con origen tributario.

SÉPTIMA. Las cláusulas de este tipo son entendidas como estructuras normativas, cuyo presupuesto es la descripción de la conducta elusiva de un tributo, a la cual le asignan, entre otras, dos principales consecuencias: el desconocimiento de efectos fiscales a los actos o negocios efectuados con propósito elusorio y la aplicación del régimen tributario que pretendió obviarse.

OCTAVA. Las cláusulas antielusión existentes se dividen, de acuerdo con la extensión de su presupuesto, en dos especies, las generales y las particulares, reconocidas por sus acrónimos en idioma inglés GAAR (*General Anti-avoidance Rule*) y SAAR (*Special Anti-avoidance Rule*); cuyos primeros antecedentes son localizables desde el siglo XIX, aunque en tiempo reciente su instrumentación ha proliferado en las legislaciones impositivas de la gran mayoría de las naciones.

NOVENA. Las cláusulas generales son previsiones legales abstractas, que tienen como finalidad no considerar instrumentos, instituciones o figuras con los cuales su celebrante pretenda no incurrir o distorsionar la hipótesis de incidencia detonante de una contribución; al no estar referidas a un supuesto específico, por tanto, son aplicables a cualquier tributo, facultando a la autoridad hacendaria para negar los efectos fiscales procurados y atribuirles los que correspondan, como hechos generadores de acuerdo al fondo de su realidad, corrigiendo el fenómeno elusorio dirigidas a controlar.

DÉCIMA. Las cláusulas especiales son presupuestos de hecho rígidos, detallados y limitativos que tipifican actos o negocios con fines elusorios, prohibiendo su realización o bien, que tales operaciones se lleven a cabo de tal manera que no redunden en agravio del interés fiscal del ente estatal representado por una percepción impositiva específica, por consiguiente, tienen una hipótesis individual de aplicación que propende a la prevención más que a la corrección de la elusión en materia de contribuciones.

DÉCIMA PRIMERA. La decisión de incorporar cláusulas antielusión generales o particulares a un sistema fiscal representa la valoración de ventajas y desventajas propias a cada una, examinadas en el presente trabajo.

DÉCIMA SEGUNDA. Entre los aciertos más destacados atribuidos a las generales, se encuentra su flexibilidad aplicativa, que les permite adaptarse a novedosos casos de elusión que la permanente innovación de los particulares ins-

trumente, sin necesidad de modificar el régimen legal, pero precisamente esa amplitud es su mayor crítica, pues se estima que conculcan la seguridad jurídica de los particulares al extender el ámbito de aplicación de la norma impositiva a supuestos no consignados en ella.

DÉCIMA TERCERA. Como ventaja más destacable respecto a las especiales, encontramos su idoneidad para tratar casos específicos de elusión, con concreción y pormenorización, así como contener criterios y procedimientos técnicos que facilitan enormemente su aplicación, singularmente hablando; por el contrario, se les reprocha su limitación para prever anticipadamente nuevos supuestos que impliquen comportamientos elusivos, pues para ello precisan de la constante revisión y modificación de la legislación.

DÉCIMA CUARTA. Si bien nuestro país cuenta con un considerable número de reglas antielusión especiales, principalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, carecía de una general, no obstante haberlo considerado en iniciativas de reformas al Código Fiscal de la Federación en 2005, 2013 y 2016, concebidas bajo distintas perspectivas como son "*preeminencia del fondo sobre la forma*"; "*racionalidad y razón de negocios*"; y "*fraude a la ley*"; respectivamente.

DÉCIMA QUINTA. En la cláusula general antielusión que México acogió por virtud de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, en vigor a partir del primer día del año siguiente, contenida en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación adicionado, la calificación elusoria de un acto u operación se sustentó en la ausencia de una razón de negocios; dentro del presente trabajo agregamos el principio de sustancia económica al estimarlo concomitante en la aplicación de este extremo en cuestión.

DÉCIMA SEXTA. La estructura de la regla de trato vinculó indisolublemente el concepto de razón de negocios, que no definió, con los beneficios económico razonablemente esperado y fiscal, que sí caracterizó; de tal manera que la ausencia del primero de los beneficios o su magnitud inferior, en comparación con el segundo, hace presumir la carencia de una razón de negocios en el acto u operación que se califica y, por ende, un comportamiento de elusión fiscal; misma inferencia dada a la realización de una pluralidad de actos desplegados para lograr un beneficio económico que bien puede alcanzarse con un menor número.

DÉCIMA SÉPTIMA. Para determinar el contenido del concepto razón de negocios indefectiblemente habremos de acudir a elementos contables, financieros, administrativos, de negocios y jurídicos, en relación con los cuales la práctica jurisdiccional ya ha reconocido expresamente operantes para la resolución de los temas controvertidos ante dichas instancias.

DÉCIMA OCTAVA. De conformidad con la experiencia internacional en el tema de las cláusulas generales antiabuso, el ordinal 5o.-A de nuestro Código Tributario establece las normas adjetivas para su aplicación, que en nuestro contexto tendrá verificativo siempre dentro del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades, con énfasis en otorgar al interesado la oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga y ofrecer las pruebas conducentes para acreditar el carácter no elusorio de un acto u operación dentro de los mismos procedimientos de verificación previamente a su culminación; además, la autoridad no podrá proceder al desconocimiento de los efectos fiscales ni a su recharacterización, en una resolución definitiva, sin antes obtener opinión favorable de un órgano colegiado compuesto por personal del propio Servicio de Administración Tributaria establecido para esa finalidad.

DÉCIMA NOVENA. Por disposición expresa del dispositivo legal invocado, las consecuencias de su aplicación de ninguna manera trascienden al ámbito penal, lo cual es acertado ya que los fenómenos de elusión no significan violación directa a las normas fiscales.

VIGÉSIMA. La cláusula antielusión recién incorporada al sistema impositivo nacional, no obstante, su congruencia con la doctrina y las experiencias legislativas y jurisdiccionales de otros países conllevará diversos inéditos, con apertura a nuevos horizontes en la aplicación e interpretación del Derecho Fiscal en México, como los aquí explicados:

1. La determinación casuística de los términos razón de negocios y sustancia económica en las actividades de los contribuyentes;
2. El establecimiento de parámetros de adecuación, normalidad y razonabilidad de los modelos de negocio, mediante el respectivo *test* de motivos económicos o propósitos comerciales válidos;
3. La capacitación del personal hacendario en los temas de negocios;

4. La adopción de una connotación de la razón de negocios que esté desasociada a la existencia o cuantía de un pretendido beneficio económico con relación a un beneficio fiscal, con admisión de otros elementos para constatarla en una operación;
5. La integración multidisciplinaria, objetiva e imparcial del órgano técnico que opina sobre la aplicabilidad de la regla de mérito; y
6. La posibilidad de que los particulares puedan plantear consultas individuales y previas a la autoridad sobre si un acto u operación queda ubicado en el imperio de la cláusula general antiabuso.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA, *Erosión de la base gravable y la transferencia de utilidades. Descripción y reflexiones*, México, Academia de Estudios Fiscales-Themis, 2015.
- ALONSO HERNÁNDEZ, Arturo, "Norma general antiabuso: Naturaleza y momento de aplicación", *Puntos finos*, México, núm. 297, abril de 2020.
- ANGUITA OYARZÚN, Christian, *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las Administraciones Tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea*, Agencia Estatal de Administración Tributaria-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, VII Beca de Investigación AEAT-CIAT-IEF, [HTPS://WWW.CIAT.ORG/BIBLIOTECA/BECADEINVESTIGACION/2017_VII_RETOS_APLICACION_CLAUSULAS_ANTIABUSO_ANGUITA_CHILE.PDF](https://www.ciat.org/biblioteca/becadeinvestigacion/2017_vii_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf).
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª. ed., México, Themis, 2017.
- CATTANEO ESCOBAR, Isaías, y BURGOS ARREDONDO, Jorge, "Elusión tributaria", *Revista de Estudios Tributarios*, Santiago de Chile, núm. 17, 2017, <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988/48986>.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2017.
- DELGADO PACHECO, Abelardo, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, Universidad Autónoma de Madrid, 2017, Tesis doctoral, https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- DUMAY PEÑA, Alejandro, *El delito tributario*, Concepción, Ediciones Samver, 1970.
- ESQUER LEÓN, Daniel, "Razón de negocios en el CFF y generalidades sobre la cláusula antielusión o regla antiabuso", *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.
- FERNÁNDEZ UGALDE, Antonio, "Problemas de aplicación de las normas antielusión", *Revista de Estudios Tributarios*, Santiago de Chile, núm. 15, 2016, <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43211/45168>.

- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 34^a. ed., México, Porrúa, 2004.
- GAMARRA ACEVEDO, Carmen Rosa, *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*, Lima, Facultad de Ciencias Empresariales y Económicas-Universidad de Lima, 2018, Trabajo de investigación para optar por el título profesional de Contador Público, http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- GARCÍA NOVOA, César, "Elusión y evasión internacional"; *I Congreso Internacional de Derecho Tributario*, Panamá, 2012.
- GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César, "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho español"; *Themis. Revista de Derecho*, Lima, núm. 51, 2005, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/8798/9191>.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, 28^a. ed., México, Porrúa, 2008.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria: Análisis jurídico y sociológico*, México, Themis, 2014.
- GUERRA CONTRERAS, Rubén, y RIVERA ESPINO, Juan José, "Incorporación de la regla general antiabuso en materia fiscal: Aspectos a considerar"; *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.
- HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, trad. de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons, 1933.
- INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Resoluciones xxiv Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla*, ILADT, 2008, <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, México, Tax Editores Unidos, 2014.

- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo, "Elusión fiscal", *Diccionario Jurídico mexicano*, Edición histórica, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas-Porrúa, 2000, t. D-H.
- LARRAZ, José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2013.
- MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Derecho Tributario*, 22ª. ed., Navarra, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.
- MATHEWS, Russel, *Hacienda pública española*, Madrid, Ministerio de Hacienda de España, 1984, núm. 91.
- NAVAS VÁSQUEZ, Rafael, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 1991, vol. I.
- PISTONE, Pascuale, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padua, CEDAM, 1995.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, 23ª. ed., Madrid, RAE, 2014, <https://www.rae.es/>.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", en *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2016, Serie Estudios Jurídicos, núm. 27.
- ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad*, 4ª. ed., México, McGraw-Hill, 2010.
- ROMO VALENCIA, Pablo, *Los delitos fiscales: Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT*, México, Tirant lo Blanch, 2016.
- TAPIA TOVAR, José, *La evasión fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2006.

TAVEIRA TORRES, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2008.

VELA PEÓN, Alberto, "Problemas y retos en la aplicación de una cláusula antiabuso", *Puntos finos*, México, núm. 292, noviembre de 2019.

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Buenos Aires, Astrea, 2016.

2. Legislación

CÁMARA DE DIPUTADOS, "Código Fiscal de la Federación", *Leyes Federales vigentes*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de enero de 2020, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año VIII, núm. 1836-C, 7 de septiembre de 2005, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/59/2005/sep/20050907-C.html>.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XVI, núm. 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. LXXIII-LXXIX, http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf.

CÁMARA DE DIPUTADOS, *Gaceta parlamentaria*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Congreso de la Unión, año XXII, núm. 5361-D, 8 de septiembre de 2019, pp. CXVI-CXXII, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

CÁMARA DE DIPUTADOS, "Ley del Impuesto sobre la Renta", *Leyes Federales vigentes*, México, Palacio Legislativo de San Lázaro, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf.

RAMOS HERNÁNDEZ, Minerva, *Iniciativa con proyecto de decreto por el que adicionan los párrafos tercero y cuarto al Artículo 5o., del capítulo I del Título Primero "Disposiciones Generales" del Código Fiscal de la Federación*,

México, Secretaría de Gobernación, Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación, 2016, http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2016/04/asun_3366414_20160420_1460483636.pdf.

3. Sitios de Internet

CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, México, CINIF, <https://www.cinif.org.mx/>.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación*, México, SCJN, <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>.

Derechos de las personas con discapacidad

Karla Yvoone YADO ÁVALOS¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Antecedentes internacionales.* III. *Antecedentes nacionales.* IV. *Conceptualización.* V. *Conmemoración.* VI. *¿Cómo se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a los derechos de las personas con discapacidad?* VII. *¿Cuáles son los derechos de las personas con discapacidad? ¿O el tren de derechos?* VIII. *Ordenamientos legales vigentes.* IX. *Conclusiones.* X. *Fuentes de información.*

Resumen

Se presenta un análisis de la evolución de los derechos de las personas con discapacidad, desde el modelo denominado de prescindencia, hasta el modelo de la búsqueda y eliminación de barreras; se distingue cuál es el concepto correcto entre discapacidad y personas con capacidades diferentes, y relatan tres casos de jóvenes con discapacidad y su desarrollo en la sociedad.

Palabras Claves

Personas con discapacidad. Modelo prescindencia. Personas con capacidades diferentes. Conmemoración. Tren de derechos.

Abstract

An analysis of the evolution of the rights of people with disabilities is presented, from the so-called model of disregard, to the model of the search and elimination of barriers; it distinguishes what is the correct concept between disability and people with different abilities, and they report three cases of young people with disabilities and their development in society.

Key Words

People with disabilities. Model dispense. People with different abilities. Commemoration. Train of rights.

¹ Secretaria de Acuerdos adscrita a la Sala Regional del Golfo-Norte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

I. INTRODUCCIÓN

Los derechos humanos son considerados como un tema de continuo cambio y evolución, nacen según las necesidades de cada país, y se transforman también según las necesidades que cada población presenta, han sido materia de un sinnúmero de investigaciones y, en muchas de ellas, se advierte que estos tienen sus orígenes en el siguiente episodio de la historia:

Cuando Ciro, el Grande, el primer rey de la Persia antigua, y su ejército conquistaron la ciudad de Babilonia. Pero sus siguientes acciones fueron las que marcaron un avance significativo para el hombre. Liberó a los esclavos, declaró que todas las personas tenían el derecho a escoger su propia religión y estableció la igualdad racial. Éstos y otros decretos fueron grabados en un cilindro de barro cocido en lenguaje acadio con escritura cuneiforme. Conocido hoy como el Cilindro de Ciro, este documento antiguo ha sido reconocido en la actualidad como el primer documento de los derechos humanos en el mundo. Está traducido en los seis idiomas oficiales de las Naciones Unidas y sus disposiciones son análogas a los primeros cuatro artículos de la Declaración Universal de los Derechos Humanos².

Distinguiendo lo anterior, los primeros derechos humanos reconocidos fueron el derecho a la libertad, el derecho a que todas las personas pudieran escoger su propia religión y el derecho a la igualdad racial.

No diferenciándose entre estos el derecho a la vida, el derecho a la educación, ni mucho menos el derecho específico de un grupo vulnerable denominado “personas con discapacidad”, que en la actualidad ocupa un número importante en la población de nuestro país e incluso a nivel internacional y que por un tiempo bastante considerable fueron excluidos muchos de sus derechos por la forma en que han sido vistos este grupo de la población.

En efecto, en un principio y antes de los términos médicos existió un modelo denominado de prescindencia en el cual la discapacidad se concebía como una tragedia, como una maldición, como que lo único que tenía que hacerse cuando en una familia se tenía un hijo con una discapacidad, ya fuera física o mental, era lamentarse y por lo tanto excluir a esas personas, que no tenían, para muchas

² Unidos por los derechos humanos, *Una breve historia de los derechos humanos*, <https://www.unidosporlosderechoshumanos.mx/what-are-human-rights/brief-history/>.

opiniones, nada que aportar a la sociedad, medularmente se determinaba que era algo malo que sucedía³.

Posteriormente, el tema de la discapacidad toma otro enfoque y se introduce un nuevo modelo y este sería el modelo médico en el cual la discapacidad se torna como un problema de esta índole, que incluso fue apoyado por la Organización Mundial de la Salud⁴; en este nuevo enfoque la discapacidad era considerada como una enfermedad, por lo tanto, ante tal cuestión había que buscar una cura y esa sería rehabilitar a la persona, que la persona discapacitada se desarrollara en la sociedad, que fuera útil, que produjera, en palabras coloquiales, que fuera normal, siendo este término adoptado en el modelo médico.

Fue con este último donde, además, se advierte la creación de sistema de hospitales psiquiátricos, casas en las que se rehabilitaba socialmente a las personas, en las que se les daba una ocupación, pero aun así era un enfoque en el que se veía como si el problema estuviera en la persona, que ella no tiene capacidad para discernir, no tiene capacidad para entender, para hablar, para moverse como todos los demás y lo que se quería era que fueran iguales a las demás personas y por lo tanto se les quería rehabilitar⁵.

Sin embargo, en una nueva etapa la sociedad reflexiona, observando que en el modelo médico se dejaban de lado los factores sociales que generan la discapacidad, y es en este parteaguas que los criterios cambian, advirtiendo que el problema no es la persona y que su discapacidad no es un problema de esta, sino visto desde otra óptica, es un problema de la sociedad en general porque esta no fue construida para todas las personas.

Por lo que, ante la situación anterior, la Organización Mundial de la Salud, denomina un nuevo modelo social, uno en el cual se concibe a la discapacidad como una interacción entre personas que tienen una diversidad funcional y barreras en el entorno que generan una exclusión que no les permite gozar de sus derechos como a todos los demás, o que no les permiten acceder a los servicios, por lo que se va poniendo atención en esas barreras, y se promueve eliminarlas; entonces

³ Carbonell Miguel, #YaloDijoLaCorte, <https://justiciatv.mx/programas/episodios/ya-lo-dijo-la-corte/174>.

⁴ *Idem*.

⁵ *Idem*.

el último modelo social del que se tiene conocimiento, se entiende funciona desde la siguiente dinámica: la sociedad en general está obligada a buscar las barreras que dividen a esta con las personas con discapacidad, a encontrar esas barreras y adoptar medidas para eliminarlas, para generar igualdad pero no nada más en el imaginario sino en la realidad.

De ahí que se considera la necesidad de analizar lo concerniente, a esos derechos humanos; en esta investigación, desde su tardía llegada a nuestra sociedad, hasta la lucha constante de ese grupo vulnerable para dejar de ser vistos como incapaces para obtener un trabajo, formar una familia o valerse por ellos mismos y como muchas de esas personas lo han señalado, dejar de inspirar lástima, cuando lo único que desean es aceptación y respeto.

En este trabajo se realiza un análisis a los antecedentes de los derechos humanos tanto internacionales, como nacionales, se precisa un concepto, se señalan las leyes vigentes, se indaga sobre la postura de la Suprema Corte de Justicia la Nación y se comenta sobre tres jóvenes tamaulipecos con discapacidad, los cuales han luchado arduamente para ser autosuficientes e independientes, demostrando que con el apoyo de la gente que los rodea, sus derechos humanos se pueden respetar, no se pretende romantizar a las personas con discapacidad, sino demostrar que, como lo señala el último modelo social indicado, si encontramos las barreras y las eliminamos, las personas con discapacidad pueden desarrollar sus talentos como cualquier ser humano.

II. ANTECEDENTES INTERNACIONALES

Como se indicó en el apartado anterior, los derechos humanos respecto de las personas con discapacidad, no es tema muy antiguo pues en principio los mismos especialistas de la salud no lograban cómo explicar un trastorno mental o una deformación física; esto es, no lograban clasificarla como una enfermedad que podría tener cura o como un trastorno que debía ser rehabilitado, por lo que no resulta extraño notar que en relación a ellos no hubo mención alguna en los Pactos Internacionales de Derechos Humanos de 1966, ni menos con antelación a la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948.

Fue hasta el año de 1950 la primera vez que las Naciones Unidas trató de forma específica la cuestión de la discapacidad y lo hizo en la Comisión Social, órgano sub-

sidiario del Consejo Económico y Social, cuando celebró su sexta sesión, en la cual se estudiaron dos informes relativos a las discapacidades físicas, así como la tarea realizada a cargo del Programa Internacional para el Bienestar de los Ciegos.

El tiempo transcurrió lento para el tema, no se hacía notar ningún aspecto relevante, ninguna comisión se interesaba por éste y la población de discapacitados seguía creciendo, por lo que fue hasta 1969 cuando se hizo un logro y este fue en la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, en la que por primera vez se hizo referencia a “los física y mentalmente impedidos”.

La época crucial para los derechos de las personas con discapacidad fue en la década de los setenta, porque fue cuando se les reconoce como sujetos titulares de derechos; es por lo anterior que, en el año de 1971, se adoptó la Declaración de los Derechos del Retrasado Mental, siendo este documento el denominado primer instrumento específico de las Naciones Unidas en el que se reconocieron derechos a las personas con discapacidad intelectual.

Para el año de 1975 se proclamó la Declaración de Derechos de los Impedidos; en este documento se ampliaba el ámbito subjetivo a todas las personas con discapacidad. En 1981, se logra advertir que se proclamó como el Año Internacional de los Impedidos, con el objetivo de promover una mayor integración y participación de su parte en la vida social. Al siguiente año, se observa que la Asamblea General adoptó el Programa de Acción Mundial para los Impedidos, con el propósito de promover medidas eficaces para la prevención de la incapacidad, la rehabilitación y la realización de los objetivos de participación plena de los impedidos en la vida social con desarrollo e igualdad.

En los años siguientes, esto es, entre 1983 a 1992, se nota un avance más, consistente en que la Asamblea General declaró el Decenio Mundial de las Naciones Unidas para los Impedidos, ello trajo como resultado un salto cualitativo en los trabajos de la Organización, con declaraciones como las Directrices de Tallin para el Desarrollo de los Recursos Humanos en la Esfera de los Impedidos de 1989 o los Principios para la Protección de los Enfermos Mentales y el Mejoramiento de la Atención de la Salud Mental de 1991. Cabe precisar que, Leandro Despouy, presentó en 1992 su informe *“Los derechos humanos y las personas con discapacidad”*, en el que, además de analizar los resultados del Decenio, planteó de forma expresa la discapacidad como un “problema de derechos hu-

manos”, en cuya solución debieran participar todos los órganos de vigilancia de aquellos⁶.

Finalmente, para el año de 1993 la Asamblea General adoptó las Normas Uniformes sobre la Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad, dando con ello un avance muy significativo para este grupo, pues después de un largo tiempo se abrían caminos para que pudieran desarrollarse como profesionistas, deportistas o en las artes u oficios que decidieran.

De lo hasta aquí relatado, se logra percibir, en el plano internacional, fue un camino largo el que se tuvo que recorrer para que los derechos de las personas con discapacidad fueran reconocidos, pues se insiste, el iniciar con restarle valor a este grupo vulnerable, haciéndolos a un lado y creyéndolos incapaces para realizar cualquier función, trajo consigo una brecha muy grande, que evidentemente se vio reflejado en los trabajos para lograr dicho reconocimiento.

III. ANTECEDENTES NACIONALES

Lo relatado en el apartado anterior se refiere al ámbito internacional ¿pero en nuestro país que sucedía?, después de saber que, según estadísticas de la Organización de las Naciones Unidas, en el mundo viven alrededor de 650 millones de personas con alguna discapacidad física, intelectual o sensorial, esto es, el 10% de la población mundial, tal y como lo establece la Convención Internacional de Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

Así como, según lo establecido por la Organización Mundial de la Salud, hasta 2020, más de 1,000 millones de personas viven en todo el mundo con algún tipo de discapacidad, aproximadamente el 15% de la población mundial; de ellas, casi 190 millones tienen dificultades en su funcionamiento y requieren con frecuencia servicios de asistencia y se considera que el número de personas con discapacidad va en aumento debido al envejecimiento de la población y al incremento de enfermedades crónicas. Y de acuerdo con el Censo de Población y Vivienda 2020, en México hay 6,179,890 personas con algún tipo de discapacidad, lo que representa 4.9% de la población total del país. De ellas, 53% son mujeres y 47% son hombres⁷, advirtiendo con ello un número considerable en

⁶ Biel Portero, Israel, *Los derechos humanos de las personas con discapacidad*, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r31004.pdf>.

⁷ INEGI, *Discapacidad, Información de México para niños*, <http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/discapacidad.aspx>.

la población para quedar desprotegido y sin derechos, por lo que es preocupante esta falta de protección.

Por lo que, en el año de 2001, nuestro país, ante el número creciente de la población de personas con alguna discapacidad, realizó una propuesta ante la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, la cual estableció un Comité Especial para examinar proposiciones relativas a un tratado que promoviera y protegiera los derechos, y la dignidad de las personas con discapacidad.

Lo cual obtuvo una amplia participación de diversos actores, pero específicamente de personas con discapacidad, por lo que, a partir del 13 de diciembre de 2006, se adoptó la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (CDPD).

Y ante este gran avance surge la interrogante, ¿qué efectos tuvo la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad? A pesar de que en México la citada Convención entró en vigor desde el 3 de mayo de 2008, la mayoría de las normas de Derecho interno siguen sin estar armonizadas con el tratado internacional y falta mucho trabajo por hacer para que el imaginario colectivo transite al modelo social consiste en identificar las barreras y proceder a eliminarlas. De ello dan cuenta las problemáticas cuya resolución ha correspondido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IV. CONCEPTUALIZACIÓN

En este apartado es necesario hacernos la siguiente interrogante: ¿quiénes son consideradas personas con discapacidad? Y como respuesta determinamos que son todas aquellas personas con déficit y limitaciones funcionales, a las que se les ha considerado como incapaces de valerse por sí mismas⁸.

Ante dicha cuestión, es oportuno, además, precisar que el concepto de discapacidad es nuevo, generado a partir de cambios sociales en todo el mundo y desde la segunda mitad del siglo xx, y se materializó en la década de los 80 como la “Década de las Personas con Discapacidad”, por la Asamblea General de las Naciones Unidas, a partir de la cual se ha dado un acelerado proceso por lograr el

⁸ Centro de Estudios Constitucionales, Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Derechos de las personas con discapacidad”, *Cuadernos de Jurisprudencia*, número 5, septiembre de 2020, pp. 19, https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2020-10/Cuadernillo%20Discapacidad_Final%20octubre.pdf.

reconocimiento de las personas con discapacidad como sujetos de pleno derecho, respetando su dignidad y autonomía, consiguiendo con ello un crecimiento para estos en diferentes ámbitos, es decir, logrando que se desarrollen en ámbitos educativos, deportivos, en las artes, incluso en cuestiones políticas.

El mencionado concepto moderno de la discapacidad, medularmente consiste en una interacción entre una circunstancia personal de un individuo y factores del entorno, como las actitudes negativas de muchos sectores de la sociedad o las barreras físicas o de la información, que dan lugar conjuntamente a la discapacidad y afectan a la participación de ese individuo en la sociedad, puesto que muchas barreras se refieren a la actitud que las demás personas tienen respecto a las personas con discapacidad.

Ante tales cuestiones podemos concluir que, el concepto discapacidad queda definido de la siguiente manera: por la relación de la persona con las barreras que le pone el entorno, que pueden ser –se insiste– de actitudes negativas, limitantes negativas o falta de información.

Esta terminología está sustentada por la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y lo importante es que las mismas personas con discapacidad han sido las que participaron en su formulación⁹.

La discapacidad es un concepto que evoluciona, puesto que se van descubriendo diferentes trastornos y pueden darse los casos de pérdida de habilidades físicas que afectan el pleno desarrollo de una persona, además porque resulta de la relación entre las personas con deficiencias y las barreras debidas a la actitud y al entorno. De ahí que se logre advertir que la discapacidad es un fenómeno complejo que refleja una interacción entre las características del organismo humano y las características de la sociedad en la que vive (según lo establecido en el inciso “e” del Preámbulo de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad).

Máxime que, el concepto de discapacidad que asume la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad no es estricto, sino adopta un enfoque que no tiene su origen en las limitaciones o diversidades funcionales de las personas, más bien, en las limitantes que la propia sociedad produce, esto es,

⁹ Asociación Síndrome de Down de la República Argentina, *Cómo se dice: discapacitado, persona con discapacidad o con capacidades diferentes*, <https://www.asdra.org.ar/destacados/como-se-dice-discapacitado-persona-con-discapacidad-o-con-capacidades-diferentes/>.

se debe a las barreras que esta impone a las personas con discapacidad, para el desarrollo de sus vidas.

De ahí que el término discapacidad no debe ser entendido como una enfermedad, pues esa determinación lo único que produce son grandes implicaciones en el modo de concebir y regular temas atinentes a la discapacidad y, a su vez, tiene consecuencias profundas en el ámbito jurídico. En consecuencia, el sistema jurídico tradicionalmente ha asumido un concepto de normalidad y bajo esa lente ha determinado el alcance y los límites de los derechos de las personas con discapacidad, dejando de lado que hay muchas maneras de ser persona con derechos y obligaciones¹⁰.

Por otra parte, hablar de capacidades diferentes es un eufemismo que no reconoce la diversidad, ya que, al fin y al cabo, todos tenemos capacidades diferentes, y eso es lo que nos permite desarrollarnos en distintos ámbitos y, por lo tanto, derivado esas capacidades existe la pluralidad de carreras profesionales, el ejercicio de diversos oficios, el desenvolvimiento en las áreas del arte y los deportes.

Aunado a que el concepto de capacidades diferentes proviene de una campaña electoral mexicana y carece de sustento académico o de reconocimiento entre las organizaciones de la sociedad civil especializadas¹¹.

V. CONMEMORACIÓN

Los trabajos respecto al tema de los derechos de las personas con discapacidad han avanzado notablemente y a fin de seguir concientizando a la población se logró decretar al Día Internacional de las Personas con Discapacidad, el 03 de diciembre, mismo que fue declarado en el año 1992 por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la resolución 47/3.

El objetivo principal es promover los derechos y el bienestar de las personas con discapacidades en todos los ámbitos de la sociedad y su desarrollo, así como concienciar sobre su situación en todos los aspectos de la vida política, social, económica y cultural.

Impacto que ha sido reflejado hasta en redes sociales, siendo estas las plataformas más vigentes entre la población en general, ya que en ellas se advierte

¹⁰ Tesis 1a. CXLIII/2018 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, diciembre de 2018, p. 279.

¹¹ Asociación Síndrome de Down de la República Argentina, *op. cit.*

que circulan diversas propagandas de concientización en torno a las personas con discapacidad, las cuales han sido divulgadas, compartidas, incluso celebradas por muchos sectores de la sociedad, logrando con ello que personas de todas las edades se involucren en el tema.

Cuestión que es de suma importancia, porque si algo necesitan las personas con discapacidad, es el reconocimiento de barreras y el rompimiento de éstas, además de la empatía de las personas, el que no se les vea con lástima o extrañeza, sino que se les invite a participar, ya sea en alguna actividad tan simple, como que a los niños con síndrome de down, autismo, asperger, o alguna discapacidad física, un grupo de niños pequeños en el parque los integren en sus juegos; y no porque los padres se los indiquen estando en el parque, sino porque desde casa, esos niños crezcan sabiendo y escuchando a través de las diversas plataformas digitales que forman parte de su vida cotidiana, que las barreras se deben de romper y que las características físicas o intelectuales de una persona no tienen por qué separarlos, sería tanto como que continuáramos permitiendo el tema del racismo respecto del color de la piel, esto es, que siguiéramos tolerando que los niños de tez blanca no quisieran jugar con los de tez morena solo por el tono de la piel.

De ahí que se deduzca que, esta campaña de conmemoración, en la cual se reconoce a un día en especial para las Personas con Discapacidad, ha sido un avance significativo y de gran trascendencia y que día con día, año con año se logre como se pretende, hacer eco en todas las personas, para lograr una verdadera inclusión.

VI. ¿CÓMO SE HA PRONUNCIADO LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO A LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD?

En sus sentencias, la Suprema Corte ha declarado inconstitucionales figuras jurídicas que hacen distinciones injustificadas con base en la condición de discapacidad de una persona y ha contribuido a la interpretación de diversas instituciones bajo una perspectiva social de la discapacidad. Siempre se ha preocupado por establecer la necesidad de respetar la voluntad y preferencias de las personas con discapacidad y de proporcionar el apoyo necesario para ejercer este derecho, así como la obligación de establecer salvaguardias para impedir abusos.

Ha tenido la oportunidad de resolver casos relativos a la educación, al acceso al empleo, al derecho a la salud, a la seguridad social y a viajar en aerolíneas con

los instrumentos asociados a la condición de discapacidad de las personas. También ha dilucidado qué restricciones y distinciones resultan justificadas y cuáles no, en los casos relativos al ejercicio del derecho al sufragio que se le presentaron, a participar en la vida cultural (acceso a obras literarias y artísticas) y en actividades recreativas (juegos mecánicos), así como en una norma relativa a la obtención de la licencia de conducir¹².

Además, ha tenido la oportunidad de abordar en diversos casos la diferencia entre la integración y la inclusión de las personas con discapacidad en la sociedad y ha establecido la necesidad de que respete, proteja y promueva el derecho a una educación inclusiva, con lo que refuerza el reconocimiento de las aportaciones que hacen y pueden hacer las personas con discapacidad a la sociedad.

En efecto la Suprema Corte, en uno de sus criterios ha establecido que las autoridades educativas, en los ámbitos de sus competencias, no sólo deben permitir el ingreso de personas con espectro autista al sistema educativo regular, sino que además deben tomar las medidas reformatorias necesarias para transformar el contenido, los métodos de enseñanza, los enfoques, las estructuras y las estrategias de la educación, para eliminar las barreras u obstáculos a los que puedan enfrentarse las personas con discapacidad en el entorno educativo, esto es, que el personal docente adecue sus planeaciones, para ese grupo como lo puede ser con material concreto.

Lo que implica, que la persona con la condición de espectro autista tiene derecho a ser educada dentro del sistema regular y, por ende, se debe eliminar su exclusión del sistema escolar, como consecuencia de su condición, lo que sería discriminatoria; y, por otra, que existan métodos de enseñanza y aprendizaje adaptados a las diferentes capacidades, necesidades y estilos de aprendizaje, lo que significa aprovechar sus talentos y gustos para lograr el entendimiento de los temas que se quieren enseñar, lo que traería como resultado que la educación se encamine a desarrollar al máximo la personalidad, los talentos y la creatividad de las personas con discapacidad, es decir, que el Estado abandone ciertos paradigmas y prácticas tradicionalistas, para adoptar en su lugar un diseño universal para el aprendizaje, consistente en un conjunto de principios que estructura las acciones de los maestros y demás personal para crear entornos de aprendizaje adapta-

¹² Centro de Estudios Constitucionales, Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, p. 3.

bles y desarrollar la formación con el fin de responder a las diversas necesidades de todos los alumnos¹³.

VII. ¿CUÁLES SON LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD? ¿O EL TREN DE DERECHOS?

Con lo expuesto en el punto anterior se distingue que, los derechos de las personas con discapacidad, que el Estado actualmente pretende resguardar, a parte del derecho a la vida, son los siguientes: derecho a la capacidad jurídica en igualdad de condiciones; derecho de audiencia; derecho a la familia; derecho a la participación en la vida política y pública; derecho a la movilidad personal y a la vida independiente; protección a la privacidad; a la no discriminación y la igualdad de oportunidades; derechos de tránsito; derecho al sufragio; libertad de acceso al empleo; acceso a juegos mecánicos; acceso a servicio de guardería y prohibición del uso de lenguaje discriminatorio.

Entendiéndose a éstos como un tren de derechos, porque van estrechamente relacionados unos con otros y permiten el desarrollo, tanto intelectual como físico de una persona con discapacidad.

Y es en este apartado, atendiendo todo lo expuesto, se considera oportuno señalar tres casos de éxito, en los cuales la sociedad en la época actual detectó barreras discriminatorias y las eliminó, para dar cabida al desarrollo de jóvenes con discapacidad que son ejemplo, no solamente de la población tamaulipeca sino del país entero, en las áreas del deporte y las artes.

Evidentemente, para logro de sus metas, fueron acompañados de sus familias, quienes en un inicio fueron sus portavoces, no sólo luchando por sus espacios, sino además demostrando que, si se trabaja con el nuevo modelo que señala la Organización Mundial de la Salud, apoyado por los criterios de la Suprema Corte Justicia de la Nación, que consisten en la inclusión a la sociedad de personas con discapacidad, apoyándose en sus talentos, se lograrán óptimos resultados.

1. Primer Caso: Juan Daniel Rodríguez Mascorro

Juan Daniel Rodríguez Mascorro es uno de los nueve hijos de la Señora Francisca Mascorro, nació un 24 de junio de 1992, en Ciudad Victoria, Tamaulipas y esta ni siquiera sabía que él era un niño con Síndrome de Down, pues como lo mencionó

¹³ Tesis 2a. VII/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, febrero de 2019, p. 1094.

en repetidas ocasiones, lo veía normal hasta que Juan ingresó a la escuela y una maestra lo detectó y se hicieron los estudios pertinentes.

En esa etapa aún no conocía el deporte, el cual fue opción hasta que el joven comenzó a ser más inquieto, esa parecía ser una buena alternativa para que soltara toda su energía, y fue como llegó el atletismo a su vida; primero fue con el profesor Arturo Cervantes, con quien comenzó a practicar y, posteriormente, llegó Ángel Eliud Tinajero, quien confesó que al principio no quería entrenar a Juan¹⁴.

Sin embargo pese a la negativa del profesor, Juan y él han logrado grandes triunfos, obteniendo marcas de 29 segundos en los 200 metros; un minuto con 8 segundos en los 400 y 450 metros en el salto de longitud, logrando con estas marcas ser el actual triunfador del Campeonato Mundial para deportistas con Síndrome de Down; no obstante, ello no es la única actividad que el deportista realiza en su día a día, pues además de entrenar en el Centro Juvenil Tam, estudia en el CBTIS 271 de la capital del Estado de Tamaulipas¹⁵, goza de gran popularidad entre los jóvenes tamaulipecos y es inspiración para éstos y para los jóvenes con discapacidad, incitando para que incursionen en el deporte, dando pláticas motivacionales en muchas partes del territorio tamaulipeco, contando experiencias y anécdotas de sus competencias.

2. Segundo Caso: Gabriel Alejandro Avilés González

Gabriel Alejandro Avilés González, joven diagnosticado con síndrome de Down, originario de Ciudad Victoria, Tamaulipas, es otro deportista que ha puesto en un lugar privilegiado el nombre de la entidad, tras hacerse merecedor de la primera medalla de oro para el Estado dentro de los Juegos Paranales CONADE 2021.

“La Flecha”, como lo llaman en Ciudad Victoria, es un atleta consolidado quien dominó en el año 2021, en la pista del Centro Estatal Deportivo de Alto Rendimiento (CEDAR) de Cancún, Quintana Roo, la prueba de los 100 metros planos; esta hazaña la logró por tercer año, ya que en el 2018 y 2019 también consiguió proclamarse como Campeón Nacional¹⁶, además, por su excelente desempeño

¹⁴ Expreso.press, *Juanito es inigualable*, <https://expreso.press/2019/08/18/juanito-es-inigualable/>.

¹⁵ Arratia Tirado, Javier, “Juan Daniel va a mundial de Turquía desde la colonia Sosa donde se baila y se goza”, *gaceta.mx*, 6 de marzo de 2020, <https://www.gaceta.mx/2020/03/juan-daniel-va-a-mundial-de-turquia-desde-la-colonia-sosa-donde-se-baila-y-se-goza/>.

¹⁶ Cinco, *El victorense Alex*, “La Flecha” Avilés, *ganó el Oro en Juegos Paranales CONADE 2021*, <https://www.elcinco.mx/deportes/alex-la-flecha-aviles-es-campeon-en-los-paranales-conade-2021>.

fue nominado al premio estatal del deporte, en la categoría Deportista Adaptado en el año 2020, reconocimiento que entrega el Estado de Tamaulipas.

Gabriel Alejandro se destaca por ser disciplinado, amistoso y muy sociable, es acompañado la mayoría de las veces a sus entrenamientos por sus padres, de los cuales se desprende un trato cálido hacia él, así como a sus compañeros de entrenamiento.

3. Tercer Caso: Carlos Ivan Martínez Yado

En el sitio de la página de la Subsecretaría de Educación Básica de Tamaulipas (<https://www.facebook.com/educacionbasica.tamaulipas/videos/carlos-iv%C3%A1n-yado-mart%C3%ADnez-alumnos-en-el-arte/994116424092375/>), se lee la siguiente información, que corresponde a la fecha de 11 de julio de 2019:

Carlos Iván Martínez Yado posee un talento innato, expresando en cada cuadro la esencia de su corazón y su mente, adentrándonos a un universo de mezclas y colores que culminan cautivando a quien admira sus obras.

Es alumno de la escuela Secundaria Federalizada No. 3 de Ciudad Victoria, institución educativa que ha apoyado su talento; además de que, gracias a sus padres y a la guía de su maestra, ha podido adentrarse en el mundo del arte.

Carlos Iván Martínez Yado, es un joven Tamaulipeco quien actualmente cuenta con la edad de 15 años y cursa el nivel medio superior en una preparatoria de Ciudad Victoria; a los 11 años se convirtió en el primer pintor autista que presentó su obra en el Centro Cultural Amalia G. de Castillo León de la Capital del Estado de Tamaulipas; su paleta de colores es muy variada: domina bases primarias como el rojo, el blanco, el verde y el amarillo, pero utiliza también la gama de azul en tonos oscuros, y el negro. Retrata la ciudad, con sus edificios altos y ventanas doradas; una manzana candente, como al fuego vivo, y figuras abstractas¹⁷; desde el cuarto año se encontró inscrito en escuelas públicas logrando mayor desarrollo, tanto en lo escolar como a nivel social.

Le gusta patinar, andar en bicicleta, nadar y escuchar música, disfruta estar en la escuela y, como cualquier adolescente, pelea y hace rabietas cuando las cosas no se hacen como desea.

¹⁷ Hernández, Julián, Carlos, "El niño pintor. Enfrenta el Síndrome de Asperger", *El Mañana*, 12 de marzo de 2018, <https://www.elmanana.com/amp/carlos-nino-pintor-enfrenta-sindrome-asperger-especial-victoria-nino-talento-tamaulipeco-arte-sindrome-asperger/4346406>.

Con material concreto que su maestra de inclusión adecúa para él, ha logrado avanzar en su ciclos escolares; el Estado no le ha proporcionado maestra de inclusión, fueron sus padres quienes la buscaron y es ella, con apoyo de los maestros de grupo, a quienes les insisten mucho hacer adecuaciones para Carlos, para que logre entregar sus trabajos; él se distingue por ser un alumno disciplinado y pese a su condición es de los primeros que entrega sus trabajos, no se le trata como una persona con discapacidad, sus padres han optado por exigirle como a los demás jóvenes y piden a sus maestros que de esa forma lo traten, obteniéndose buenos resultados; su maestra de inclusión señala que su resiliencia ha sido su fortaleza, esto es, su capacidad de aceptar y adaptarse a cada cambio de su vida, la cual le ha ayudado a enfrentar cada reto con optimismo.

En el año de 2018 se le distinguió como joven talento Tamaulipas y obtuvo el Premio FAO que otorga el Estado.

VIII. ORDENAMIENTOS LEGALES VIGENTES

El avance en el tema de los derechos de las personas con discapacidad, como se ha precisado a lo largo de esta investigación, ha sido notorio, el grupo que compone esta población se ha dado a la tarea de promover campañas para que se respeten sus derechos e incluso ha llegado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación con casos concretos, solicitando la protección de sus derechos y fijando con ello precedentes para las futuras generaciones y para las vigentes, abriendo brecha, para que, por ejemplo, los niños y jóvenes con alguna discapacidad física o mental ingresen al sistema público de educación, así como para que obtengan algún título profesional, ejercer la carrera profesional que escogieron o sean contratados por cualquier empresa, viajen sin contratiempo en alguna aerolínea; en fin, puedan tener un desarrollo sin obstáculos.

¿Pero detrás de todo esto que existe? Y es nada más y nada menos que los ordenamientos legales vigentes que protegen los derechos de las personas con discapacidad, siendo estos los siguientes.

En principio encontramos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su Artículo 1o., cuarto párrafo, dispone que queda prohibida toda discriminación motivada, entre otras, por cuestiones de las discapacidades o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas; este párrafo sufrió su

última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de diciembre de 2006, reconociéndose a partir de esta fecha los derechos de las personas con discapacidad y, por ende, obligando a todos los mexicanos a velar por el respeto de ese derecho.

Otro ordenamiento legal de suma importancia para la protección de los derechos en comento es la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad, cuya fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación fue el 30 de mayo de 2011 y su última reforma incorporada fue el 22 de junio de 2018; cuyo objetivo principal, según el análisis realizado al contenido de esta, es reconocer los derechos humanos a las personas con discapacidad y el establecimiento de las políticas públicas necesarias para su ejercicio, así como atender el contenido del Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fijando las condiciones en las que el Estado deberá promover, proteger y asegurar el pleno ejercicio de los derechos humanos y libertades fundamentales de las personas con discapacidad, asegurando su plena inclusión a la sociedad en un marco de respeto, igualdad y equiparación de oportunidades.

También se considera oportuno traer como referencia la Ley General para la Atención y Protección a Personas con la Condición del Espectro Autista, ordenamiento legal que tiene como fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación el 30 de abril de 2015 y con una declaratoria de invalidez de artículos por sentencia de la Suprema de Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2016, cuyo objetivo es impulsar la plena integración e inclusión a la sociedad de las personas con la condición del espectro autista, mediante la protección de sus derechos y necesidades fundamentales, que les son reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales, lo que se desprende del análisis realizado a dicha ley.

En el ámbito internacional se distingue la Sección 504 de la Ley de Rehabilitación de 1973, o Sección 504, la cual es considerada como la legislación federal más antigua sobre los derechos civiles de las personas con discapacidad en los Estados Unidos¹⁸; este ordenamiento legal prohíbe la discriminación por razones de discapacidad en programas públicos y privados, y en actividades que reciben

¹⁸ Global Disability Rights Now, *Sección 504 de la Ley Estadounidense de Rehabilitación de 1973*, <https://www.globaldisabilityrightsnow.org/es/law/usa/secci%C3%B3n-504-de-la-ley-estadounidense-de-rehabilitaci%C3%B3n-de-1973>.

asistencia financiera federal, también incluye programas y actividades que son llevadas a cabo por el gobierno federal, incluyendo todas las agencias federales y el servicio postal; se caracteriza por su amplitud, ya que aplica para todos los tipos de discapacidad, y para todos los sectores y empresas comerciales, desde el sector de transporte hasta los de educación y salud; es breve, con una prohibición contra la discriminación que apenas tiene 70 palabras.

Todos los anteriores importantes ordenamientos legales permiten que las personas con discapacidades se sientan apoyadas y reconocidas, y que se advierta un futuro para su desarrollo y el rompimiento de limitantes que tanto se pretende alcanzar.

IX. CONCLUSIONES

Quiero concluir esta investigación afirmando que los avances hechos notar son los suficientes y existen muchos casos de éxito en el desarrollo de los jóvenes con discapacidad, como los mencionados con antelación, sin embargo, esa aseveración no es del todo real, vivimos en una sociedad aún sin valores, con un grado de empatía escaso, y con un grado de ignorancia respecto al tema de discapacidad todavía mayor.

Se indica lo anterior, porque a pesar de que existen disposiciones internacionales que se reconocen desde la década de los setenta, e incluso, que se materializó en la década de los 80 su denominación como la “Década de las Personas con Discapacidad”; por la Asamblea General de las Naciones Unidas y que en ese año (así como que en nuestro país en el 2001), y ante el número creciente de la población de personas con alguna discapacidad, la propia Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, en atención a una propuesta de México, estableció un Comité Especial para examinar propuestas relativas a un tratado que promoviera y protegiera los derechos y la dignidad de las personas con discapacidad.

Existe una brecha muy notoria entre lo que disponen las leyes nacionales, así como las ejecutorias que emite la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la realidad en nuestra sociedad, simplemente en el sector de educación, ¿cuánto camino tiene que recorrer una familia para que un hijo sea aceptado en una escuela pública, cuando tiene alguna discapacidad física o mental? Suceden infinidad de violaciones, que se ignoran por parte de la autoridad competente, desde la nega-

ción o, sí se acepta, todas las barreras que los maestros ponen en el salón de clase para que los padres vean que no es posible la inclusión y retirarlo por decisión propia.

Tratándose de alguna discapacidad física, las personas se enfrentan a que los edificios en los que laboran o acuden para realizar algún trámite, no cuentan, por ejemplo, con rampas y ni siquiera exista la intención de colocarlas, no se respetan detalles tan simples como los estacionamientos para discapacitados o incluso los baños públicos, no se tiene esa cultura.

¿Qué le falta a nuestra sociedad? Sensibilidad y mucha; se insiste, las leyes están bien constituidas, el trabajo de la Suprema Corte está bien realizado, lo que falta es poner en práctica lo que señalan las disposiciones normativas y lo que resuelve ese alto Tribunal, por lo que se propone una estructura en el sistema educativo donde los niños, desde preescolar, sean educados en el tema de la inclusión, que se acepten a niños con discapacidad y desde la dinámicas de ese grado escolar, los enseñen a convivir como iguales.

Que se generen verdaderas campañas de concientización en las redes sociales donde los participantes sean las personas con discapacidad y expongan sus casos, en los que puntualicen sus batallas cotidianas para adaptarse a la sociedad y las barreras que ponemos para que no puedan lograr sus metas.

Que nos hagamos conscientes, ahora, de que todo los seres humanos tenemos los mismos derechos, que no tienes que entenderlo cuando te conviertes en madre o padre de algún hijo con discapacidad, o cuando tú mismo, por alguna situación de salud o un accidente, te vuelves discapacitado; nos falta mucho como sociedad para romper limitantes e incluir a las personas con discapacidad que tienen mucho que ofrecer, puesto que derivado de sus deficiencias, ellos valoran cosas tan sencillas, como el tiempo, la paciencia y la atención que les podríamos brindar para sentirse como nuestros iguales.

Seamos una verdadera sociedad incluyente, porque las bases jurídicas ya las tenemos bien constituidas, solo falta aplicarlas correctamente.

X. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ARRATIA TIRADO, Javier, "Juan Daniel va a mundial de Turquía desde la colonia Sosa donde se baila y se goza", *gaceta.mx*, 6 de marzo de 2020, <https://www.gaceta.mx/2020/03/juan-daniel-va-a-mundial-de-turquia-desde-la-colonia-sosa-donde-se-baila-y-se-goza/>.
- ASOCIACIÓN SÍNDROME DE DOWN DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, *Cómo se dice: discapacitado, persona con discapacidad o con capacidades diferentes*, <https://www.asdra.org.ar/destacados/como-se-dice-discapacitado-persona-con-discapacidad-o-con-capacidades-diferentes/>.
- BIEL PORTERO, Israel, *Los derechos humanos de las personas con discapacidad*, <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r31004.pdf>.
- CARBONELL, Miguel, #YaloDijoLaCorte, <https://justiciatv.mx/programas/episodios/ya-lo-dijo-la-corte/174>.
- CENTRO DE ESTUDIOS CONSTITUCIONALES, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, "Derechos de las personas con discapacidad", *Cuadernos de Jurisprudencia*, número 5, septiembre de 2020, https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2020-10/Cuadernillo%20Discapacidad_Final%20octubre.pdf.
- CINCO, *El victorense Alex*, "La Flecha" Avilés, ganó el Oro en Juegos Paranaconales CONADE 2021, <https://www.elcinco.mx/deportes/alex-la-flecha-aviles-es-campeon-en-los-paranacionales-conade-2021>.
- EXPRESO.PRESS, *Juanito es inigualable*, <https://expreso.press/2019/08/18/juanito-es-inigualable/>.
- GLOBAL DISABILITY RIGHTS NOW, *Sección 504 de la Ley Estadounidense de Rehabilitación de 1973*, <https://www.globaldisabilityrightsnow.org/es/law/usa/secci%C3%B3n-504-de-la-ley-estadounidense-de-rehabilitaci%C3%B3n-de-1973>.
- HERNÁNDEZ, Julián, Carlos, *El niño pintor. Enfrenta el Síndrome de Asperger*, 12 de marzo de 2018, <https://www.elmanana.com/amp/carlos-nino-pintor-enfrenta-sindrome-asperger-especial-victoria-nino-talento-tamaulipeco-arte-sindrome-asperger/4346406>.

INEGI, *Discapacidad, Información de México para niños*, <http://cuentame.inegi.org.mx/poblacion/discapacidad.aspx>.

UNIDOS POR LOS DERECHOS HUMANOS, *Una breve historia de los derechos humanos*, <https://www.unidosporlosderechoshumanos.mx/what-are-human-rights/brief-history/>.

2. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley General para la Atención y Protección a Personas con la Condición del Espectro Autista.

Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad.

3. Otros

Tesis 1a. CXLIII/2018 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, diciembre de 2018.

Tesis 2a. VII/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, febrero de 2019.

Educación emocional, mecanismo de prevención a la violencia de género en la infancia y adolescencia

Alicia RODRÍGUEZ ARCE¹

Sumario

I. *La violencia de género en México, un tema de interés público.* II. *Competencias emocionales y su relevancia en el sector educativo.* III. *Educación emocional, mecanismo de prevención de la violencia.* IV. *El quehacer de las instituciones académicas en torno a la educación emocional.* V. *Educación emocional con perspectiva de género.* VI. *Conclusiones.* VII. *Fuentes de información.*

Resumen

La violencia de género se ha definido ampliamente, enfatizando los rasgos que colocan, mantienen y perpetúan la subordinación femenina, tanto en el ámbito doméstico como en el social, ello afecta no sólo la integridad psicológica, física y espiritual de las mujeres y niñas violentadas, sino a la sociedad misma y a las distintas esferas de protección que debieran estar a cargo de distintos niveles de gobierno, como lo es la educación.

Abstract

Gender violence has been widely defined, emphasizing the traits that place, maintain and perpetuate female subordination, both in the domestic and social spheres, this affects not only the psychological, physical and spiritual integrity of the women and girls violated, but to society itself and to the different spheres of protection that should be in charge of different levels of government, such as education.

¹ Licenciada en Derecho por la UNITEC, con estudios superiores en materia tributaria, entre ellos, es Máster en Derecho Administrativo y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid. Licenciada en Psicología por la ULA, con estudios internacionales en asuntos de género. Actualmente cursa el Máster Interdisciplinar en el Estudio y Prevención de la Violencia de Género por la Universidad de Salamanca. Cuenta con 25 años de experiencia, específicamente en cargos directivos en el sector público. Es socia fundadora de Resilio Consultores, s.c.

La educación es un medio a través de la cual se estima factible implementar estrategias de comunicación tanto académica como informativa acerca de cómo, a través del desarrollo de habilidades intra e interpersonales que les permita a las infancias y personas adolescentes reconocer y expresar de mejor forma sus emociones, se convierte en una herramienta que puede prevenir la violencia de género, al tener las niñas y mujeres mayor conocimiento de cómo identificar y poner límites al maltrato, y a los niños y hombres el cómo deconstruir conductas violentas, en un marco que los oriente a la resolución de conflictos.

Palabras Clave

Infancias. Adolescencia. Competencia emocional. Educación emocional. Habilidades intra e interpersonales. Violencia de género. Socialización diferencial. Política Pública.

Education is a means through which it is considered feasible to implement both academic and informative communication strategies about how, through the development of intra and interpersonal skills that allow children and adolescents to better recognize and express their emotions becomes a tool that can prevent gender-based violence, as girls and women have greater knowledge of how to identify and limit abuse and boys and men how to deconstruct violent behaviors, in a framework that guides them to resolution of conflicts.

Key Words

Childhoods. Adolescence. Emotional competition. Emotional education. Intra and interpersonal skills. Gender violence. Differential socialization. Public politics.

I. LA VIOLENCIA DE GÉNERO EN MÉXICO, UN TEMA DE INTERÉS PÚBLICO

La Organización Mundial de la Salud define a la violencia como “el uso intencional de la fuerza o el poder físico, de hecho, o como amenaza, contra uno mismo, otra persona, un grupo o comunidad, que cause o tenga muchas probabilidades de causar lesiones, muerte, daños psicológicos, trastornos del desarrollo o privaciones”. El citado organismo destaca que el maltrato psicológico derivado de la violencia de género debe involucrar un patrón de comportamiento destructivo por parte del individuo, destacando ciertas categorías de comportamiento que constituyen dicho maltrato psicológico, tales como:

- i. Rechazar;
- ii. Aislar;
- iii. Aterrorizar;
- iv. Ignorar; y,
- v. Corromper².

La Organización de las Naciones Unidas³ identifica la violencia en contra de las mujeres como un crimen encubierto que afecta a la población femenina a nivel mundial, declarándola en la conferencia de Viena como una violación directa a los derechos humanos.

De acuerdo con Castro y Riquer⁴, la violencia de género se ha definido ampliamente, enfatizando los rasgos que colocan, mantienen y perpetúan la subordinación femenina, tanto en el ámbito doméstico como en el social, ello afecta no sólo a la integridad psicológica, física y espiritual de las mujeres violentadas, sino a la sociedad misma y a las distintas esferas de protección que debieran estar a cargo de los gobiernos en todos sus niveles, como lo es la educación; no obstante, se estima que dada las características de este tipo de problemática derivadas de constructos sociales y culturales, es complejo que pueda ser percibido en la sociedad como un tema de interés público en virtud de que diversos patrones de comportamiento o conductas de agresión emocional son considerados como normales, por ende las cifras pudieran ser engañosas en cuanto a los resultados de las consecuencias tanto psicológicas como físicas de quienes han sido violentadas.

Una niña, adolescente o mujer violentada puede experimentar reacciones iniciales como vergüenza, sentimientos de humillación, miedo, culpa, confusión y una sensación de pérdida de control que afectan su calidad de vida al sentirse la mayor parte del tiempo amenazada, evidentemente, con un desequilibrio emocional⁵ de tal suerte que la agresión psicológica va construyendo un denso puente

² Vainstein, Nilda, y Rusler, Verónica, *Maltrato infantil. Por qué, cuándo y cómo intervenir desde la escuela ante el maltrato a la infancia y la adolescencia*, Buenos Aires, UNICEF, 2011, p. 28.

³ ONU, <https://www.un.org/es/about-us/history-of-the-un/1971-1980>.

⁴ Riquer Fernández, Florinda, y Castro, Roberto, "Una reflexión teórica-metodológica para el análisis de la ENDIREH 2006"; *Violencia de género en las parejas mexicanas. Análisis de resultados de la Encuesta Nacional sobre la dinámica de las relaciones en los hogares 2006*, México, INMUJERES, 2008, p. 11.

⁵ Sarasua, Belén, Zubizarreta, Irene, Echeburúa, Enrique, y De Corral, Paz, "Perfil psicopatológico diferencial de las víctimas de violencia de pareja en función de la edad", *Psicothema*, Oviedo, volumen 19, número 3, 2007, pp. 459-466.

para futuras agresiones físicas que pueden llegar a desenlaces fatales⁶, por ello la violencia de género debe de ser un tema de interés público que abarque el ámbito de educativo y de la salud, violencia que ha afectado a millones de niñas y mujeres con repercusiones físicas y emocionales.

II. COMPETENCIAS EMOCIONALES Y SU RELEVANCIA EN EL SECTOR EDUCATIVO

Existen diversidad de estudios respecto a la definición de competencias emocionales, especialmente los llevados a cabo por Howard Gardner respecto a la teoría de las inteligencias múltiples en 1983, así como de Peter Salovey y John Mayer en 1990, uno de los más emblemáticos con la reformulación y los alcances del concepto de inteligencia emocional; es así que, en 2019, Pérez y Filella evidencian la gran repercusión que el trabajo de Gardner ha tenido en la atención a la diversidad del contexto educativo, ya que dentro de la teoría de las inteligencias múltiples destaca la inteligencia interpersonal e intrapersonal, que refieren al concepto de inteligencia dándole una mayor proximidad a la dimensión personal y emocional, en ese sentido comienza a tomar fuerza el que en las aulas se considere como parte del currículo educativo la educación de naturaleza emocional.

En 1990, Salovey y Mayer afirman que una persona es emocionalmente inteligente cuando tiene la capacidad de reconocer las propias emociones y sabe cómo manejarlas, es decir, conoce su potencial y sabe ponerse en el lugar de los demás. Por su parte, Blázquez y Moreno en 2008 opinan, que la inteligencia emocional está formada por meta-habilidades que se catalogan en cinco competencias:

- i. Conocimiento de las Propias Emociones;
- ii. Capacidad para controlar las Emociones;
- iii. Capacidad de motivarse a sí mismo;
- iv. Reconocimiento de Emociones Ajenas; y,
- v. Control de las Relaciones, Dominar las Habilidades Sociales a través de estas Competencias, Fomenta la Comunicación Efectiva, el Respeto, Actitudes Pro-sociales y la Asertividad.

⁶ Lorente Acosta, Miguel, "Violencia de género, educación y socialización: Acciones y reacciones", *Revista de Educación*, Madrid, número 342, enero-abril de 2007, pp. 19-35.

En el plano educativo, la relevancia de que las competencias emocionales formen parte del currículo de las instituciones académicas a partir de edades tempranas refiere a una formación integral y global de la persona, correspondiendo a los agentes educativos centrarse no solo en el desarrollo intelectual sino también potenciar el desarrollo emocional, por lo que resulta necesario fomentar desde el sistema educativo formal la empatía, elemento clave para la comprensión, con el objeto de alcanzar la equidad y el principio de justicia social, entre y para todas las personas, esto es, fomentar una nueva ética del género humano centrado en la comprensión, la generosidad y solidaridad.

El modelo educativo imperante habitualmente tiende a ignorar o minimizar los aspectos emocionales y, en la medida que el educando asciende al mismo, estos son cada vez menormente tomados en cuenta; no obstante, a partir del resultado de la revolución educativa generada a partir del surgimiento del constructivismo y el impacto de la teoría de las inteligencias múltiples se ha abierto un nuevo debate en torno al papel de las emociones como uno de los aspectos a considerar en la formación integral del educando. En ese orden de ideas, para Vega una visión integral sobre la educación emocional nos lleva a reflexionar acerca de la importancia del desarrollo emocional y cognitivo tanto de las infancias como de las personas adolescentes como contribución al desarrollo de su personalidad, misma que engloba la empatía, tolerancia y compasión.

III. EDUCACIÓN EMOCIONAL, MECANISMO DE PREVENCIÓN DE LA VIOLENCIA

En 2015, los estudios realizados por Pérez y Pellicer afirman que el fin último del proceso educativo debería estar enfocado al desarrollo integral de la persona siendo la educación emocional un mecanismo formativo que actúa de forma preventiva frente a las consecuencias de la mala gestión de emociones negativas, entre ellas la violencia, de tal forma que el objetivo de la educación no es tratar de complementar el programa académico, sino generar las condiciones para desarrollar competencias básicas para la vida, entendiendo por competencia, de acuerdo con Bisquerra y Pérez Escoda, la capacidad de movilizar de forma adecuada el conjunto de conocimientos, capacidades, habilidades y actitudes necesarias para llevar a cabo actividades con un determinado nivel de calidad y eficacia.

La violencia es uno de los grandes problemas que aquejan a la humanidad⁷, entre ellos la violencia de género, por lo que las competencias sociales aprendidas a partir de diversos agentes socializadores, se refieren a la capacidad de una persona para mantener buenas relaciones con otras personas lo que implica dominar las habilidades sociales básicas, la capacidad para la comunicación afectiva, el respeto, las actitudes psicosociales, el asertividad, entre otras, siendo la gestión de conflictos un mecanismo que nos permite el desarrollo de conocimientos, habilidades y valores que se ponen en práctica desde edades tempranas para resolver de forma no violenta dichos conflictos.

La etapa de la adolescencia se identifica como una de las más críticas en cuanto al desarrollo de relaciones sociales, específicamente la que se mantiene con la pareja por lo que la educación emocional es aún más ineludible siendo necesario introducir un cambio en la forma de educar más allá de la transmisión de contenidos, por lo que el crecimiento emocional durante esta etapa puede hacer la diferencia en la prevención del ejercicio de conductas de maltrato hacia la mujer, sobre todo, considerando toda una serie de cambios importantes, entre ellos la búsqueda de identidad personal, la aceleración de su desarrollo físico, la preocupación por su aspecto, la madurez sexual, entre otros que provocan una ambivalencia emocional.

Diversos estudios demuestran que en la juventud, particularmente, los varones tienden a no identificar la violencia contra la pareja como tal, por el contrario, la normalizan o naturalizan, destacando que la violencia de género está todavía más presente en las relaciones de pareja entre jóvenes que entre personas adultas, con más del cincuenta por ciento de relaciones con violencia psicológica y más de treinta por ciento con violencia física, quedando claro que el desarrollo evolutivo en las personas adolescentes va paralelo a una mayor tolerancia de situaciones de maltrato⁸, es por ello que apremia el que los centros educativos participen en el establecimiento de sistemas que permitan prevenir y detectar la precoz violencia en las parejas jóvenes, por lo que las personas psicólogas, educadoras, docentes

⁷ Bisquerra Alzina, Rafael, y Mateo Andrés, Joan, *Competencias emocionales para un cambio de paradigma en la educación*, Barcelona, Horsori, 2019.

⁸ Geldschläger, Heinrich, *Jóvenes en la intervención para hombres que ejercen violencia de género: Dificultades y propuestas*, Barcelona, Fundación IRES, 2009.

y profesionales en el trabajo con adolescentes, deben intervenir no solo en la re-educación de las personas maltratadoras sino también en la enseñanza y aprendizaje del establecimiento de las relaciones afectivas positivas.

IV. EL QUEHACER DE LAS INSTITUCIONES ACADÉMICAS EN TORNO A LA EDUCACIÓN EMOCIONAL

En el plano de la educación emocional, como parte integral del currículo educativo, Pérez y Filella afirman que, derivado de la convicción de que la educación debe preparar para la vida, es necesario promover, difundir y desarrollar la educación emocional como una innovación psicopedagógica, con un enfoque de ciclo vital en donde se considere la importancia que ha tenido el estudio de la inteligencia emocional sustentado en el desarrollo de las habilidades intra e interpersonales como parte del modelo educativo, a lo que Sandoval y López⁹ añaden que, la educación emocional fomenta la resiliencia personal, por lo que el objetivo mismo de que esta forme parte del currículo educativo obedece a diversas necesidades tanto de las infancias como de las personas adolescentes, entre ellas:

- i. Aprender a motivarse;
- ii. Afrontar la frustración;
- iii. A controlar la ira y la conducta impulsiva;
- iv. A desarrollar y difundir el sentido del humor;
- v. A generar y autogenerarse emociones positivas; y,
- vi. A fomentar la empatía y a demorar la gratificación, entre otras, competencias sociales que sin lugar a duda son preventivas de situaciones de maltrato, tendientes a la resolución de conflictos.

En ese sentido, se advierte que la mayoría de los estudios mencionados refieren diversidad de beneficios derivados de la enseñanza de competencias emocionales, entre otros, la capacidad para dar significado a un acontecimiento negativo para que sea menos dañino, así como distinguir entre las emociones y los hechos, para evitar razonar con base en las emociones; sin embargo, se identifica que sigue estando poco observada la conveniencia de que la educación emocional forme parte del currículo educativo a partir de un contexto específico de preven-

⁹ Sandoval, Cristina, y López, Olivia, "Educación, psicología y coaching: Un entramado positivo", *Educatio Siglo XXI*, Murcia, volumen 35, número 1, marzo-junio de 2017, pp. 145-164.

ción a la violencia de género, por lo que desde nuestra perspectiva se debe de ir más allá de identificar las necesidades que surgen a partir del desarrollo emocional durante estas etapas del desarrollo diseñando y ejecutando un plan de acción dirigido a que la educación emocional forme parte del currículo educativo que prevea de forma transversal e interseccional el abordaje de la violencia de género como uno de sus ejes principales de prevención en las aulas.

V. EDUCACIÓN EMOCIONAL CON PERSPECTIVA DE GÉNERO

Derivado de la propuesta de Goldstein et al. antes referida, se estima que, si bien el desarrollo de su modelo de habilidades sociales es susceptible de implementar como un esquema de educación emocional en los centros educativos, lo cierto es que éstas pueden ser analizadas e implementadas a partir de investigaciones llevadas a cabo en materia de la interseccionalidad y transversalización de la perspectiva de género. En ese sentido, se estima relevante que el abordaje a desarrollar en el plano de la educación emocional sea con perspectiva de género, en el que se consideren los siguientes temas:

- i. El enfoque de cada segmento de habilidad a partir del reconocimiento de las diferencias entre varones y mujeres desde las infancias que se han perpetuado a partir de los estereotipos y roles de género;
- ii. Identificarse tanto mujeres como varones adolescentes dentro de circunstancias derivadas de dichas desigualdades dentro de su vida cotidiana;
- iii. Escuchar activa y empáticamente a partir de la detección del sexismo y el uso de lenguaje inclusivo;
- iv. Generar relaciones afectivas saludables sustentadas en la igualdad, el respeto de forma recíproca que anticipe el que se establezcan relaciones asimétricas;
- v. El ejercicio de instancias de responsabilidad y toma de decisiones tanto de las infancias como de personas adolescentes dentro del ámbito escolar;
- vi. El que las relaciones humanas sean vistas desde el respeto a los derechos humanos; y,

- vii. El que se genere en las personas adolescentes conciencia de los alcances de las relaciones afectivas de noviazgo a partir de patrones aprendidos que las mitifican.

En ese sentido, es dable considerar en la educación emocional la toma de conciencia de la identidad de género, entendida como la identificación con rasgos estereotípicamente masculinos o rasgos estereotípicamente femeninos que están directamente relacionados con la sociabilidad, la atención a las necesidades de las demás personas, la sensibilidad y la empatía que, sin duda, están directamente relacionados con la sociedad diferencial de mujeres y hombres, y que es una variable que determina en mayor medida la forma de pensar, comportarse y sentir, por lo que se estima que la educación emocional es aplicable no solo en el sector educativo, sino al interior de las familias, así como a otros agentes socializadores como la publicidad, los medios de comunicación y la sociedad en sí misma.

VI. CONCLUSIONES

Se estima que el sistema educativo en México requiere de una enseñanza de habilidades sociales de forma holística, que permita desde las infancias el que tanto niños como niñas se sientan personas reconocidas y, sobre todo, incluidas desde una perspectiva de género que prevenga el ejercicio de una diversidad de tipología de la violencia, ese maltrato que suele repetirse de forma transgeneracional y que apremia sea abordado, incluso, desde la política pública, pasando por la sensibilización no sólo a las infancias y personas adolescentes, sino a sus familias y profesorado.

Se destaca la trascendencia de que la educación emocional dirigida a las personas adolescentes como mecanismo de prevención a la violencia de género incorpore claramente la distinción entre el maltrato en razón de género y las relaciones de conflicto, con el objetivo de que se desarrollen habilidades intra e interpersonales orientadas a que tanto hombres como mujeres sean personas asertivas capaces de evitar el escalonamiento de dichas relaciones de conflicto hacia conductas generadoras de violencia.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

- BISQUERRA ALZINA, Rafael, y MATEO ANDRÉS, Joan, *Competencias emocionales para un cambio de paradigma en educación*, Barcelona, Horsori, 2019.
- BLÁZQUEZ, Macarena, y MORENO, Juan Manuel, "Análisis de la inteligencia emocional en la violencia de género", *Revista Electrónica de Investigación Psicoeducativa*, número 15, volumen 6, 2008, <http://ojs.ual.es/ojs/index.php/EJREP/article/view/1281/1347>.
- GELDSCHLÄGER, Heinrich, *Jóvenes en la intervención para hombres que ejercen violencia de género: Dificultades y propuestas*, Barcelona, Fundación IRES, 2009.
- LORENTE ACOSTA, Miguel, "Violencia de género, educación y socialización: Acciones y reacciones", *Revista de Educación*, Madrid, número 342, enero-abril de 2007.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Asamblea General. Declaración Universal de los Derechos Humanos*, (10 de diciembre de 1948), 217 A(III), <https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>.
- PÉREZ, Nuria, y PELLICER, Irene, *Necesidad del desarrollo emocional en la adolescencia*, Comunicació presentada a Congreso on-line de Equipos de Orientación Educativa, Grup de Recerca en Orientación Psicopedagògica de la UB, Sevilla, mayo-junio de 2015.
- RIQUER FERNÁNDEZ, Florinda, y CASTRO, Roberto, "Una reflexión teórica-metodológica para el análisis de la ENDIREH 2006", *Violencia de género en las parejas mexicanas. Análisis de resultados de la Encuesta Nacional sobre la dinámica de las relaciones en los hogares 2006*, México, INMUJERES, 2008.
- SANDOVAL, Cristina, y LÓPEZ, Olivia, "Educación, psicología y coaching: Un entramado positivo", *Educatio Siglo XXI*, Murcia, volumen 35, número 1, marzo-junio de 2017.
- SARASUA, Belén, ZUBIZARRETA, Irene, ECHEBURÚA, Enrique, y DE CORRAL, Paz, "Perfil psicopatológico diferencial de las víctimas de violencia de pareja en función de la edad", *Psicothema*, Oviedo, volumen 19, número 3, 2007, pp. 459-466.
- VAINSTEIN, Nilda, y RUSLER, Verónica, *Maltrato infantil. Por qué, cuándo y cómo intervenir desde la escuela ante el maltrato a la infancia y la adolescencia*, Buenos Aires, UNICEF, 2011.

La Analítica Jurídica de Norberto Bobbio

José Martín LOZANO ÁNGELES¹

Sumario

I. *Introducción*. II. *La jurisprudencia y su problema de cientificidad*. III. *La reformulación de la ciencia a partir del neopositivismo*. IV. *La analítica jurídica*. V. *Conclusiones*. VI. *Fuentes de información*.

Resumen

La analítica jurídica de Norberto Bobbio se comprende como un análisis del lenguaje del discurso jurídico que se realiza a través de propósitos y métodos, y que tiende a la construcción de un sistema conceptual lógico, coherente y consistente del Derecho, utilizando como método el sintético, ya que mediante él se realizará una exposición breve y metódica del tema en mención.

Palabras Clave

Analítica jurídica. Lenguaje. Lógicos. Interpretación. Pensamientos.

Abstract

The legal analysis of Norberto Bobbio is understood as an analysis of the language of legal discourse that is carried out through purposes and methods, and that tends to the construction of a logical, coherent and consistent conceptual system of Law, using the synthetic method as, since through it a brief and methodical exposition of the topic in question will be made.

Key Words

Legal analysis. Language. Logical. Interpretation. Thoughts.

I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente ensayo será examinar la analítica jurídica de Norberto Bobbio, la cual es entendida como el análisis de lenguaje del discurso jurídico que

¹ Coordinador de Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

se realiza a través de propósitos y métodos, y que tiende a la construcción de un sistema conceptual lógico, coherente y consistente del Derecho, evitando con ello las imprecisiones del lenguaje cometidas por el legislador al redactar las normas.

Se piensa que la analítica jurídica tiende a la creación de lenguajes más depurados y rigurosos, lógicos y simbólicos. El modelo epistemológico que habrá de emplearse para la construcción de este ensayo es el *neopositivismo* en el cual la noción de ciencia es reformulada, de modo que ya no es concebida como un conjunto de proposiciones verdaderas, que son resultado de una operación experimental, sino más bien como un conjunto de proposiciones rigurosas. Por otra parte, el método que se utilizará será el sintético, ya que mediante él se realizará una exposición breve y metódica del tema en mención.

II. LA JURISPRUDENCIA Y SU PROBLEMA DE CIENTIFICIDAD

Las normas jurídicas, para ser comunicadas y recibidas, es necesario formularlas mediante expresiones lingüísticas². De ahí que el Derecho, en cuanto lenguaje, sea un conjunto de prescripciones o directivas, que se materializa a través de un metalenguaje normativo³. Sin embargo, las imprecisiones de lenguaje cometidas por el legislador al redactar las normas, originan que su contenido se vuelva, parte de las veces, antinómico, así como confuso para sus destinatarios.

Esta situación exige de los juristas una actividad encaminada a determinar el sentido de la norma, a fin de precisar su sentido, así como eliminar sus posibles contradicciones. De esta manera, el contenido de la norma requiere ser interpretado vía jurisprudencia, para así desentrañar el significado que el derecho tiene.

No obstante, al no ser empírico el contenido de la jurisprudencia, se dio pauta, durante el positivismo, a las siguientes interrogantes: ¿la jurisprudencia es una ciencia?, ¿los estudios de los juristas merecen el nombre de estudios científicos? De este modo, ello dio origen al problema de la "cientificidad de la jurisprudencia"⁴.

Ello es así porque la interpretación que realizan los juristas a través de la jurisprudencia no cumple con las características que el positivismo ha establecido

² Massini Correas, Carlos I., "Derecho natural y ciencia jurídica: Consideraciones sobre la ciencia del Derecho como ciencia práctica", *Sapientia*, Buenos Aires, vol. LXII, 2007, pp. 179- 213.

³ Hernández Gil, Antonio, *Metodología de la ciencia del Derecho*, Madrid, Espasa-Calpe, 1988, t. V, p. 700.

⁴ Bobbio, Norberto, *Contribución a la teoría del Derecho*, Madrid, Fernando Torres-Editor, 1980, p. 173.

para considerarla como ciencia, según la cual “lo que no es reductible a un acontecimiento verificable, no entra en el sistema de la ciencia”⁵. De esta manera, el contraste entre ciencia y jurisprudencia resulta evidente, pues para el positivismo la jurisprudencia resulta extraña al realizar su trabajo no sobre hechos experimentales, sino sobre proposiciones dadas e intocables, o sea, normas jurídicas⁶.

Al respecto, Alchourrón y Bulygin consideran que una de las actividades del jurista es determinar los enunciados base de las normas, eliminar sus posibles contradicciones y extenderlos a otros casos relevantes, pero consideran que esas tareas, en la medida en que incluyen valoraciones, decisiones y elección de contenidos normativos, no pertenecen estrictamente a la ciencia jurídica, meramente cognoscitiva y axiológicamente neutral, sino al ámbito irracional de las emociones, pasiones o sentimientos⁷.

Así, la jurisprudencia quedó entonces relegada a una simple técnica, significando con esto su desvinculación con la ciencia y, por tanto, su irreductibilidad al conocimiento científico.

III. LA REFORMULACIÓN DE LA CIENCIA A PARTIR DEL NEOPOSITIVISMO

No obstante, la concepción de ciencia construida por el positivismo ha cambiado, de modo que ha transmutado a la del *neopositivismo*, en la cual la ciencia ya no es concebida como un conjunto de proposiciones verdaderas que son resultado de una operación experimental, sino más bien como un conjunto de proposiciones rigurosas. De esta forma, “el acento ha pasado de la *verdad* al *rigor*, y con ello la verdad ha sido entendida en términos de rigor”⁸.

Bajo este contexto, Bobbio afirma que la científicidad de un discurso no consiste en la verdad, es decir, en la correspondencia de la enunciación con una realidad objetiva, sino en el rigor de su lenguaje, esto es, en la coherencia de un enunciado con todos los demás enunciados que forman un sistema con aquel⁹.

Luego entonces, el valor científico de un estudio reside en el uso de un lenguaje riguroso. Vale decir que un lenguaje será riguroso cuando:

⁵ *Ibidem*, pp. 178 y 179.

⁶ *Idem*.

⁷ Alchourrón, Carlos E., y Bulygin, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1974, p. 115.

⁸ Bobbio, Norberto, *op. cit.*, p. 182.

⁹ *Ibidem*, pp. 182 y 183.

- i. La totalidad de palabras de las proposiciones primitivas están definidas, es decir, cuando han sido establecidas las reglas de su uso; y
- ii. Estén establecidas las reglas que permitan transitar de las proposiciones primitivas a las proposiciones derivadas, esto es, cuando están perfectamente fijadas las reglas de *formación* de las proposiciones iniciales y las reglas de *transformación* por las que se pasa de las proposiciones iniciales a las sucesivas¹⁰.

Bajo ese contexto, la ciencia se mira como un sistema cerrado y coherente de proposiciones definidas, que se origina con la formación de un lenguaje científico, entendido como aquel en el que todas las palabras están definidas y el uso de las palabras definidas no contraviene las reglas que han servido para su definición, es decir, consta de un conjunto de reglas y de un conjunto de operaciones conformes a esas reglas¹¹. Con todo, el neopositivismo tiende a la creación de lenguajes más depurados y rigurosos, lógicos y simbólicos¹².

IV. LA ANALÍTICA JURÍDICA¹³

Así, bajo esta reformulación de la ciencia, se presenta la analítica jurídica, entendida como el análisis de lenguaje del discurso jurídico que se realiza a través de propósitos y métodos, y que tiende a la construcción de un sistema conceptual lógico, coherente y consistente del Derecho¹⁴. Con ello, se logra una de las tareas imprescindibles para la ciencia del Derecho, esto es, la *descripción* del Derecho positivo y su *presentación* en forma ordenada y sistemática, logrando así facilitar la comprensión del ordenamiento jurídico por parte de sus destinatarios¹⁵.

De esta manera, la interpretación de la ley realizada mediante la jurisprudencia se vuelve esencialmente un análisis lingüístico, cuyo objeto de estudio son las proposiciones normativas de un determinado ordenamiento jurídico¹⁶.

¹⁰ *Ibidem*, p. 183.

¹¹ *Ibidem*, p. 190.

¹² Hernández Gil, Antonio, *Saber jurídico y lenguaje*, Madrid, Espasa-Calpe, 1989, t. VI, p. 682.

¹³ Han sido J. Bentham y J. Austin los precursores de la teoría analítica del Derecho (*analytical jurisprudence*), seguidos de Hart, Bobbio, Alchourron y Bulygin, entre otros.

¹⁴ *Cfr.* De Páramo Argüelles, Juan Ramón, *H.L.A. Hart y la teoría analítica del Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 7.

¹⁵ Alchourrón, Carlos E., y Bulygin, Eugenio, *op. cit.*, p. 114.

¹⁶ Bobbio, Norberto, *op. cit.*, 175.

A decir de Pierluigi Chiassoni, la jurisprudencia analítica propugna por dos objetivos¹⁷:

- i. *La desmitificación del pensamiento jurídico.* Esto es, exige someter a crítica los modos de pensamiento de los juristas y de los filósofos del Derecho. Así, exige dudar metódicamente de la conveniencia y utilidad teórica y/o práctica de sus aparatos conceptuales y, mediante un análisis riguroso, sacar a la luz sus eventuales defectos para arrojarlos, en su caso, al universo sin sentido;
- ii. *Su reconstrucción racional.* Comporta sustituir los sinsentidos del pensamiento jurídico por un aparato teórico de conceptos precisos, distintos y funcionales, identificados mediante una terminología simple, transparente, unívoca y no redundante.

1. *La analítica jurídica de Bobbio*

Siguiendo esta concepción, Bobbio plantea la posibilidad de alcanzar el carácter científico de la jurisprudencia. Para ello es necesario antes, que el jurista acote su objeto de estudio, tomando como punto de partida el contenido de las normas jurídicas, sin atender los aspectos sociales o valorativos que le dieron origen, de manera que todo lo que está antes de la regla (sea el fundamento o el origen) no pertenece al estudio del jurista¹⁸.

Así, habiendo acotado la *norma* como el objeto de estudio, deberá tratarse científicamente y, por ende, su estudio deberá constar de una parte *crítica* denominada *análisis del lenguaje*, la cual consiste en la construcción de un lenguaje riguroso por medio del cual tal estudio adquiere el valor de ciencia¹⁹.

Luego, el análisis de lenguaje, realizado a través de la jurisprudencia, se desarrolla mediante tres fases, a saber:

- i. Purificación. El legislador se expresa en un lenguaje que no es riguroso, de ahí que el jurista deba comenzar por la determinación del significado

¹⁷ Chiassoni, Pierluigi, "Tres buenos filósofos contra las malas costumbres (jurisprudencia analítica y teoría de la costumbre)", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Madrid, número 31, 2008, pp. 105-142.

¹⁸ Al delimitarse el objeto de la jurisprudencia se excluye del campo de estudio del jurista las cuestiones ético-políticas y de los hechos que constituyen el principal contenido del Derecho natural y de la Sociología, respectivamente; es decir, las vías maestras a través de las que se llega al desconocimiento de la jurisprudencia como ciencia. *Cfr.* Bobbio, Norberto, *op. cit.*, p. 186.

¹⁹ *Ibidem*, p. 187.

- de la proposición normativa en estudio, significado que se establece cuando están determinadas las reglas que fijan el uso de cada palabra²⁰;
- ii. Integración. Al no ser riguroso el lenguaje del legislador, también es incompleto. Esto es así porque, la falta de precisión en el lenguaje, conlleva una falta de plenitud que provoca que el legislador no obtenga de las proposiciones jurídicas todas sus posibles consecuencias normativas, o sea, otras proposiciones que puedan derivarse de aquellas. Ante esto es necesario completar el lenguaje a través de su integración²¹.
 - iii. Ordenación. Además de no ser riguroso y completo, el lenguaje del legislador tampoco está necesariamente ordenado. Por ello, la última fase del análisis lingüístico radica en la sistematización, que consiste en la ordenación del material normativo, usualmente disperso y estructurado según diversas estratificaciones históricas. Esta tarea deberá estar presidida solo por la lógica, y no dejarse “guiar por más reglas que las del lenguaje a examen, llegando así a la elaboración de una lengua coherente y unitaria que elimine, lo más posible, los problemas de la incomprensión”²².

Con todo, Bobbio concluye que, de llevarse a cabo este análisis por parte del jurista, será posible hacer ciencia en el sentido del neopositivismo, evitando así traspasar hacia ámbitos ajenos a los de su saber específico.

2. El garantismo de Ferrajoli: Un caso ejemplificativo de la analítica jurídica

Descrita la analítica jurídica de Bobbio, lo pertinente será ejemplificarla, eligiendo para ello la teoría del garantismo.

El garantismo es, por antonomasia, la teoría que descansa en las ideas pertenecientes a la Escuela Analítica italiana, dado que lleva a cabo un riguroso análisis del lenguaje normativo dentro del universo del discurso de la dogmática jurídica y la teoría del Derecho, así mismo, se ha propuesto toda una arquitectura teórica compuesta por términos, definiciones y teoremas, a la cual denomina: *Teoría axiomatizada del Derecho*, sobre la que reposa su garantismo²³.

²⁰ *Ibidem*, p. 188.

²¹ *Ibidem*, p. 193.

²² *Ibidem*, p. 197.

²³ Aguilera Portales, Rafael Enrique, y López Sánchez, Rogelio, “Los derechos fundamentales en la teoría jurídica garantista de Luigi Ferrajoli”, *Iustitia*, México, número 17, octubre de 2007, pp. 45-74.

Así, el método de construcción de sus conceptos y enunciados es el método axiomático, que consiste en los tres tipos siguientes de operaciones:

- i. Estipulación de términos primitivos. En principio, Ferrajoli asume como proposiciones iniciales un número limitado de términos primitivos, por ejemplo: *permiso, modalidad, expectativa y sujeto*²⁴. Vale decir que, en total, los términos primitivos y postulados son catorce y quince, respectivamente; las definiciones alrededor de doscientas cincuenta; los teoremas alrededor de dos mil; sin embargo, no desarrollaremos su contenido por no ser el objeto de esta exposición²⁵.
A decir de Ferrajoli, la formulación de este lenguaje permite que las normas expresadas se manifiesten, al mismo tiempo, como reglas en relación con los hechos por ellas regulados, y como hechos –de los cuales puede evaluarse o no la conformidad, la coherencia o incoherencia, e incluso, la validez o invalidez– en relación con las normas por las cuales ellas mismas son, a su vez, reguladas²⁶;
- ii. Definición. Mediante ella, los conceptos restantes de la teoría deberán definirse por medio de los conceptos primitivos²⁷;
- iii. Derivación. Mediante las reglas de transformación preestablecidas, deberán provenir las restantes proposiciones de la teoría a partir de los postulados y definiciones iniciales o derivadas²⁸.

A decir de Comanducci, Ferrajoli se caracteriza por construir una propuesta teórica cuyo objetivo sea sustraer el campo de lo jurídico del dominio de la irracionalidad. Así, propugna por la elaboración de un método de determinación de las normas constitucionales en que prime la lógica y racionalidad. Esta pretensión se pone de manifiesto en la figura de los derechos fundamentales, en la cual se construye un modelo que resuelve tanto los hipotéticos conflictos que pudieran producirse entre los distintos tipos de derechos como las supuestas lagunas a que pueden dar lugar las normas constitucionales que instituyen tales derechos²⁹.

²⁴ Ferrajoli, Luigi, *Epistemología jurídica y garantismo*, México, Fontamara, 2004, p. 53.

²⁵ *Ibidem*, p. 142.

²⁶ Ferrajoli, Luigi, *El garantismo y la filosofía del Derecho*, trad. de Gerardo Pisarello, Alexei Julio Estrada y José Manuel Díaz Martín, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2001, p. 57.

²⁷ Ferrajoli, Luigi, *Epistemología jurídica...*, *op. cit.*, p. 53.

²⁸ *Idem*.

²⁹ Cfr. Comanducci, Paolo, *Hacia una teoría analítica del Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010, p. XLII.

3. Crítica a la analítica jurídica

Para Nino, la propuesta de una ciencia reducida exclusivamente a la sistematización de un ordenamiento jurídico positivo, hace que la tarea del científico del Derecho resulte de muy escaso *valor práctico* para la vida jurídica concreta.

Eso es así porque la actividad que los juristas desarrollan frente al Derecho positivo es una actividad intelectualmente compleja y socialmente importante, no por sus aspectos cognoscitivos, sino por su función eminentemente valorativa de proponer formas de reconstruir el Derecho positivo, a fin de satisfacer ideales de justicia y racionalidad³⁰.

Por su parte, Karl Larenz considera que el campo al que conducen inexorablemente las propuestas analíticas, tiene como fundamento último la asunción de un punto de partida no-cognitivista o escéptico en materias prácticas, según el cual, los bienes, valoraciones y perfecciones humanas no son susceptibles de ningún conocimiento racional, sino que son, a lo sumo, objeto de meras emociones o sentimientos³¹.

De este modo, se consideró que la propuesta de Bobbio se reduce a un abstractismo lógico, lo cual hace que el contenido valorativo de la norma sea desdeñado, contrariando así una de las finalidades perseguidas por todo ordenamiento jurídico que se precie de ser justo: el contenido de un mínimo ético en la norma.

Así, se produce entonces la paradoja de que cuanto más pretenden los juristas ajustar su cometido a aquellas exigencias de "cientificidad" que han tomado prestadas de las ciencias positivas o formales, menos se considera a su actividad como socialmente relevante³².

V. CONCLUSIONES

PRIMERA. Como se advirtió en el cuerpo del ensayo, la analítica jurídica puede entenderse como el análisis de lenguaje realizado al discurso jurídico de carácter legislativo, el cual se realiza a través de propósitos y métodos, que tienden a la construcción de un sistema conceptual lógico, en aras de subsanar las *impresiones* del lenguaje cometidas por el legislador al redactar las proposiciones normativas.

³⁰ Nino, Carlos, *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*, México, Fontamara, 1993, p. 74.

³¹ *Cfr.* Larenz, Karl, *Metodología de la ciencia del Derecho*, trad. de M. Rodríguez Molinero, Barcelona, Ariel, 1980, pp. 232 y 233.

³² Nino, Carlos, *op. cit.*, p. 90.

SEGUNDA. La analítica jurídica parte de la *norma* como su objeto de estudio, la cual deberá ser analizada científicamente, con base en un elemento *crítico* denominado *análisis del lenguaje*, que consiste en construir un lenguaje riguroso, a través del cual tal estudio pueda adquirir el valor de ciencia, con el objetivo de determinar el sentido de la norma. Así, pugna por la idea de que la norma debe ser interpretada vía jurisprudencia, para así desentrañar el significado que el Derecho tiene y eliminar sus posibles contradicciones.

TERCERA. La interpretación de la ley realizada mediante la jurisprudencia se vuelve esencialmente un análisis lingüístico, a través del cual se pretende la construcción de un lenguaje riguroso, que tiene como objeto de estudio las proposiciones normativas de un determinado ordenamiento jurídico, así este análisis del lenguaje se desarrolla mediante tres fases, a saber: purificación del lenguaje, integración y ordenación.

CUARTA. A partir de las fases propuestas por Bobbio, se pretende la construcción de un sistema conceptual lógico, coherente y consistente del Derecho, evitando con ello las impresiones del lenguaje cometidas por el legislador al redactar las normas.

QUINTA. Es a partir del *neopositivismo*, que la ciencia ya no es concebida como un conjunto de proposiciones verdaderas que son resultado de una operación experimental, sino más bien como un conjunto de proposiciones rigurosas. De esta manera, la validez de un estudio estriba ya no la *verdad verificable* sino en el *rigor metodológico* y, con ello, la verdad se entiende en términos de un lenguaje riguroso, esto es, en la coherencia de un enunciado con todos los demás enunciados que forman un sistema con aquel.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

- AGUILERA PORTALES, Rafael Enrique, y LÓPEZ SÁNCHEZ, Rogelio, "Los derechos fundamentales en la teoría jurídica garantista de Luigi Ferrajoli", *Iustitia*, México, número 17, octubre de 2007.
- ALCHOURRÓN, Carlos E., y BULYGIN, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1974.
- BOBBIO, Norberto, *Contribución a la teoría del Derecho*, Madrid, Fernando Torres-Editor, 1980.
- CHIASSONI, Pierluigi, "Tres buenos filósofos contra las malas costumbres (jurisprudencia analítica y teoría de la costumbre)", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Madrid, número 31, 2008.
- COMANDUCCI, Paolo, *Hacia una teoría analítica del Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010.
- DE PÁRAMO ARGÜELLES, Juan Ramón, *H.L.A. Hart y la teoría analítica del Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1994.
- FERRAJOLI, Luigi, *El garantismo y la filosofía del Derecho*, trad. de Gerardo Pisarello, Alexei Julio Estrada y José Manuel Díaz Martín, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2001.
- FERRAJOLI, Luigi, *Epistemología jurídica y garantismo*, México, Fontamara, 2004.
- HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Metodología de la ciencia del Derecho*, Madrid, Espasa-Calpe, 1988, t. V.
- HERNÁNDEZ GIL, Antonio, *Saber jurídico y lenguaje*, Madrid, Espasa-Calpe, 1989, t. VI.
- LARENZ, Karl, *Metodología de la ciencia del Derecho*, trad. de M. Rodríguez Molinero, Barcelona, Ariel, 1980.
- MASSINI CORREAS, Carlos I., "Derecho natural y ciencia jurídica: consideraciones sobre la ciencia del Derecho como ciencia práctica", *Sapientia*, Buenos Aires, vol. LXII, 2007.
- NINO, Carlos, *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*, México, Fontamara, 1993.

Interpretación extensiva del Artículo 25.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos en relación al recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación

Caleb RODRÍGUEZ OCAMPO¹

Sumario

I. *Introducción.* II. *Interpretación jurídica.* III. *Elementos de interpretación.* IV. *Interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH).* V. *Interpretación extensiva.* VI. *Interpretación extensiva del Artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Recurso de revocación).* VII. *Conclusión.* VIII. *Fuentes de información.*

Resumen

En el sistema jurídico mexicano, se ha hecho importante para su desarrollo el poder aproximar las actividades de las autoridades hacia el principio *pro persona*, debido a que la evolución de los derechos representa cada vez más una comprensión y puesta en práctica de diversas herramientas de la interpretación y la argumentación jurídica, logrando así

Abstract

In the Mexican legal system, it has become important for its development to be able to approximate the activities of the authorities towards the *pro homine* principle, because the evolution of rights increasingly represents an understanding and implementation of various interpretation tools and the legal argumentation, making a mechanism of actions attached

¹ Licenciatura en Derecho y Especialidad en Administración Pública por la Universidad de Matehuala, S.C.; Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad del Valle de México (UVM); Licenciatura en Relaciones Internacionales (Titulación en trámite) Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM); Experiencia como docente en la Universidad de Matehuala y la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez; Experiencia como Verificador de Mercancías en la Aduana de Ciudad Juárez (SAT) y Asesor Jurídico en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente Delegación San Luis Potosí; Primer Síndico Municipal de Matehuala, S.L.P. administración 2018-2021; Actualmente dedicado a la investigación, docencia y Titular de la Unidad Investigadora de Responsabilidades Administrativas de Servidores Públicos de la Contraloría Interna del Municipio de Villa de Guadalupe, S.L.P. y estudiante del Doctorado en Derecho en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos (CUEJ).

un mecanismo de actuaciones apegado a los principios y compromisos internacionales de México.

Para el Derecho nacional existen procedimientos seguidos en forma de juicio, aquellos que por naturaleza le son conferidos a las autoridades diversas al sistema judicial, que en esencia se regulan bajo procedimientos establecidos por la ley y etapas procesales, dictándose una resolución que se apoya en el principio de justicia.

Es así que, el recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación es uno de esos procedimientos, que se encuentra impregnado del debido proceso, las garantías de audiencia y por último, el dictar una resolución que permita ser justo, situación que lo hace compatible con lo dispuesto por el Artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos en lo que respecta a ser un recurso efectivo para la debida protección de la justicia en las personas, aun y cuando esta se someta a las autoridades administrativas, entonces, es lógico considerar que independientemente de su naturaleza, le es aplicable la interpretación extensiva haciendo que el recurso de revocación sea vinculante a las reglas del debido proceso.

Palabras Clave

Derechos Humanos. Garantías. Gobierno. Estado. Autoridades. Debido Proceso. Garantía de audiencia. Principio pro persona. Interpretación. Recurso de revocación.

to the principles and international commitments of Mexico.

For national law, there are procedures followed in the form of a trial, those that by nature are conferred on authorities other than the judicial system, which in essence are regulated under procedures established by law and procedural stages, issuing a resolution that is based on the principle of justice.

Thus, the appeal for revocation provided for by the Federal Tax Code is one of those procedures, which is impregnated with due process, the guarantees of a hearing, and finally, the issuance of a resolution that allows it to be fair, a situation that makes it compatible with the provisions of Article 25.1 of the American Convention on Human Rights in regard to being an effective resource for the due protection of justice in people, even when it is submitted to the administrative authorities, then, it is logical to consider that regardless of its nature, the extensive interpretation is applicable, making the appeal for revocation binding to the rules of due process.

Key Words

Human rights. Guarantee. Government. State. Authorities. Due process. Audience guarantee. Pro homine principle. Interpretation. Revocation procedure.

I. INTRODUCCIÓN

La interpretación es una práctica milenaria de los humanos, nacida para la comprensión de aquellos sucesos que parecen no tener claridad o que en ocasiones los mensajes no llegan de manera adecuada.

Principalmente en áreas como la Teología, la Filosofía y el Derecho, la interpretación cobra un papel importante, ya que en el caso del último, las leyes son creadas por sujetos que ostentan el poder del Estado, no exentos de errores; comúnmente se dan situaciones en las que se quiso decir o reflejar un aspecto en la norma jurídica pero, no se hizo, quedando de manera ambigua o no suficientemente comprendida, ocasionando una confusión entre lo que se establece con el fin de la ley, habida cuenta que cada una lleva un objetivo y finalidad diferentes, por lo que en atención a dicha diversidad, incluso la interpretación debe ser variada para hacerla compatible con cada una.

El presente documento se basa en la interpretación de tipo extensiva, que consta de un alcance más amplio del que resulta del simple texto, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma, es decir, dándole un mayor alcance dentro de un espectro o margen, para que así, todo lo que lo integre ese llegue a ser cubierto; así también, determinar su alcance en torno a los actos administrativos que se asemejan a los juicios, como el caso del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, el cual debe respetar los principios establecidos por el Artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que, a pesar de culminar en un acto administrativo, no está libre de observar los principios de un juicio justo y efectivo, haciéndolo vinculante a las reglas del debido proceso.

II. INTERPRETACIÓN JURÍDICA

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define la interpretación del siguiente modo: “explicar o declarar el sentido de una cosa, principalmente el de los textos faltos de claridad”; por lo que el ser humano siempre buscará dar un significado a todo aquello carente, es entonces, que la interpretación toma un papel importante.

Otro concepto de interpretación se emplea para referir la atribución de dar un significado a lo dudoso, para que dicho punto sea alejado de las dudas o las controversias respecto a su campo de aplicación; en el área jurídica, la interpre-

tación tiene un rol de suma importancia debido a que los textos normativos no siempre llegan con la claridad que se desea y, por ello, su texto, al momento de ser expuesto a la sociedad en general, resulta oscuro, creando así situaciones dudosas, no solo para los gobernados, también para las autoridades del Estado a cargo de su aplicación, por tal motivo es necesario disipar la neblina de incertidumbres en cuanto a lo que la ley pretende expresar.

Por regla general, la interpretación puede hacerse con alcances puramente teóricos para que sirva de explicación de una serie de hechos posibles, o puede realizarse para que la norma interpretada sea directamente aplicable como razón justificadora suficiente de una decisión en un caso concreto; es decir, interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido, aquel que es decisivo para la vida jurídica².

En esencia, hablar de interpretación jurídica o interpretación del Derecho es equivalente a referirse a una actividad que comprende a todas las normas y no únicamente a las normas legales que produce el órgano legislativo, ya que existen otros documentos legales que no necesariamente son revisados por dicho poder del Estado, sino que, emergen directamente de las negociaciones y compromisos internacionales, como lo son los tratados internacionales, acuerdos o convenciones, que producen efectos en el país en que se aplican; por lo tanto, interpretar viene a ser es una actividad del espíritu que acompaña el proceso de creación del Derecho al vislumbrar puntos que quedaron sin oportunidad de ser detallados; así, para aplicar las normas a los hechos, es necesario descubrir los pensamientos que encierran las palabras hasta llegar a los objetos, siempre tomando como punto de partida el pensamiento³.

Toda la ley, indistintamente, es susceptible de interpretarse, la sola lectura del precepto legal supone la comprensión de su significado, sin embargo, no todos los lectores la entienden en el mismo sentido y esta diferente percepción constituye lo que se ha denominado “interpretación de la ley”, que es el objeto de estudio para conocer su naturaleza, sus clases y su aplicación.

1. Objeto de la interpretación

El objeto de la interpretación es establecer el verdadero sentido y alcance de la norma legal considerando:

² Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, México, UNAM-Porrúa, 2003.

³ Alzamora Valdez, Mario, *Introducción a la ciencia del Derecho*, Lima, Sesator, 1982.

- Sentido: significado; y
- Alcance: el límite del significado y la trascendencia de las palabras empleadas.

2. *Diversas definiciones de interpretación de las leyes*

- Primera: Principio lógico del que debe partirse, tratándose del análisis de toda institución jurídica;
- Segunda: Es esclarecer el sentido de la norma jurídica;
- Tercera: Es desentrañar el sentido de la ley; investigar, a partir del texto de la ley, el espíritu del legislador o lo que este quiso decir y ha dicho realmente, o bien, lo que debe entenderse;
- Cuarta: Interpretación o hermenéutica, es la indagación o penetración del sentido y del alcance efectivo de la norma (o sea la voluntad de la misma), para medir su precisa extensión y la posibilidad de su aplicación a las relaciones sociales que trata de regular;
- Quinta: Captar el significado normativo del pensamiento que en ella está encerrado.

III. ELEMENTOS DE INTERPRETACIÓN

Los elementos de interpretación se pueden dividir en:

- Natural filológico (gramatical): Atender al significado de las palabras; si se tienen dos o más significados, se atenderá al vulgar y no al técnico, ya que se supone que la ley está destinada al común de los seres humanos;
- Lógico: Se supone que el legislador trata de ser justo, por lo tanto, en caso de duda, se atenderá a lo más justo en caso de litigio;
- Histórico: No se puede desdeñar el pasado, ya que una disposición legal, por novedosa que sea, está siempre vinculada al pretérito;
- Sistemático: Proceso de relacionar los preceptos con otros.

Clases de Interpretación

1. *Por su origen*

- Interpretación auténtica o legislativa: El sentido en que debe entenderse la disposición normativa, el legislador proporciona conceptos y señala cómo deben interpretarse;

- Interpretación judicial o jurisprudencial: Cuando el juez interpreta el sentido; se refiere al criterio que sostienen los jueces o tribunales al resolver cuestiones litigiosas;
- Doctrinal: Cuando es necesario llevar a cabo una investigación; es la que realizan los estudiosos del Derecho cuando interpretan un precepto legal. Se manifiesta en las actividades científicas de los tratadistas y en los dictámenes de los juristas; la importancia de esta interpretación es grande, puesto que influye de manera decisiva en la ilustración de los profesionales y eleva, por consiguiente, el nivel científico de los mismos, contribuyendo al más perfecto cumplimiento de sus funciones. Actualmente, la interpretación doctrinal se toma mucho en cuenta por los jueces para resolver los problemas que les presentan en el establecimiento del Derecho aplicable en los casos que están obligados a resolver y, por ello, sus resoluciones aparecen habitualmente apoyadas en la doctrina de los autores más reconocidos, tanto nacionales como extranjeros.

2. *Por los medios que utiliza*

- Gramatical o literal: Atiende al sentido y alcance de las palabras empleadas por el legislador; y
- Lógica y Teológica: Atiende al sentido o fin de la norma, pues la interpretación gramatical puede ser insuficiente.

3. *Por sus fines*

- Declarativa: Debe entenderse circunscrita a los términos del precepto, de ahí que su sentido corresponde a lo que él mismo expresa; cuando la norma abarca lo mismo que el legislador quiso decir;
- Extensiva: Es la que se realiza en los casos en que se da a una norma jurídica un sentido más amplio del que debiera considerarse exacto, fundándose en que la intención del legislador tenía más amplitud que la que realmente expresa el texto legal de que se trata;
- Restrictiva: La que se funda en la convicción de que el texto que se interpreta dice más de lo que el legislador quiso expresar, limitando, por lo tanto, su alcance, para reducirlo a lo que se entiende es la verdadera voluntad de su creador. En suma, cuando la norma abarca más de lo que el legislador quiso decir;

- Progresiva: Esta modalidad de la interpretación, denominada también evolutiva, es mediante la cual se da al texto de una ley antigua un significado en el que no pensó ni quiso el legislador, con el fin de ponerlo en armonía con las necesidades y los fines de la vida jurídica en el momento en que es interpretado.

Se presenta cuando la norma contempla en su redacción algún supuesto abstracto general, que se puede aplicar a situaciones actuales, pero también a situaciones futuras que, al expedir la ley, el legislador no conocía y, por ende, no podría suponer, pero que quedan comprendidos en la ley.

Para fines del presente documento solo se abordará lo que respecta a la interpretación de tipo extensiva.

IV. INTERPRETACIÓN DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (CADH)

También llamado Pacto de San José de Costa Rica, fue puesta en vigencia del 7 al 22 de noviembre de 1969 y ratificada por los Estados Unidos Mexicanos el 2 de marzo de 1981, al ser un documento emanado por el Derecho Internacional, su interpretación obedece principalmente a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que consagra los siguientes criterios objetivos de interpretación de un tratado internacional:

- a) Un tratado debe interpretarse de buena fe;
- b) Un tratado debe interpretarse conforme al sentido corriente que tienen sus términos (interpretación gramatical semántica);
- c) Un tratado debe interpretarse tomando en cuenta su contexto (interpretación gramatical sintáctica e interpretación sistemática); y
- d) Un tratado debe interpretarse considerando su objeto y fin (interpretación teleológica o finalista).

El Artículo 31.1 de la Convención previene la regla general de interpretación de los tratados internacionales, según la cual, todo tratado internacional debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuírsele a sus términos en el contexto de éstos, y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Sin embargo, es el Artículo 32 de la ya citada Convención, quien permite otros tipos de interpretación, pues se reconoce que no todos los tratados llevan

el mismo fin y, en el caso particular de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, por su naturaleza, lleva adheridas la universalidad y la progresividad, por lo que limitarse al ámbito gramatical crearía *per se*, una inexacta observancia de la norma, pues su alcance es mayor al pensado, todo esto derivado del hecho que se habla de derechos que son propios de las personas y que cambian con estos sujetos.

El referido numeral de la Convención de Viena indica que se podrá acudir a los medios de interpretación complementarios, especialmente los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido que resulte de la aplicación del Artículo 31 o para determinar el sentido cuando la interpretación dimanante de tal Artículo sea ambigua u oscura, o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable; de aquí surge el hecho de la necesidad de interpretar el Artículo 25.1 del Pacto de San José de Costa Rica, en torno al recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

El principio de progresividad de los derechos humanos y sus alcances

En el contexto del presente documento, el principio de progresividad o de integralidad máxima de los derechos humanos es el agente principal para la comprensión de los numerales del Pacto de San José de Costa Rica mencionados en el párrafo anterior; se afirma que esos derechos están en un proceso de constante evolución, desde la aprobación de la Declaración Universal de Derechos Humanos, habiéndose ampliado paulatinamente en sus contenidos y garantías, por lo que es imposible pensar a los tratados internacionales de este tipo desde una óptica gramatical, es decir, con retrocesos⁴. El principio de progresividad es entonces:

Aquel que implica el gradual progreso para lograr su pleno cumplimiento, es decir, que para el cumplimiento de ciertos derechos se requiera la toma de medidas a corto, mediano y largo plazo, pero procediendo lo más expedita y eficazmente posible... se ha relacionado particularmente con los derechos económicos, sociales y culturales, pero aplica también para los civiles y políticos, procurando por todos los medios posibles su satisfacción

⁴ Ayala Corao, Carlos, *La interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El derecho de los derechos humanos (la convergencia entre el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional de los derechos humanos)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998.

en cada momento, y dicho principio se relaciona de forma estrecha con la prohibición de retrocesos o marchas atrás injustificadas a los niveles de cumplimiento alcanzados, la “no regresividad” en la protección y garantía de derechos humanos (*sic*)⁵.

V. INTERPRETACIÓN EXTENSIVA

Es una clase de interpretación que debe tener un especial cuidado, debido a que cuando es realizada por el sujeto, esta debe extender el alcance de la norma mediante el desarrollo razonable de su campo de aplicación, es decir, su *ratio legis*, o sea, el intérprete lo que hace, es desarrollar la norma jurídica dentro de un límite, que es su radio de acción o su campo de posibilidades abarcando todas las que se permitan dentro de dicho margen, pero sin sobrepasar sus alcances y sobre todo su finalidad.

Para lograr dicha interpretación, se tienen dos argumentos; el primero es el analógico que justifica trasladar la solución legalmente prevista para un caso, a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que es semejante a aquel y procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro similar entre los que se aprecie identidad de razón; el segundo es el *a fortiori*, este argumento es un procedimiento discursivo por el que, dada una norma jurídica, que predica una obligación u otra calificación normativa de un sujeto o de una clase de sujetos, se debe concluir que valga, que sea válida para otro sujeto o clase de sujetos que se encuentran en situación tal, que merecen, con mayor razón, igual previsión que el primer sujeto o clase de sujetos; es decir, las calificaciones ventajosas, como son los derechos, que la norma establece para el primer sujeto o clase de sujetos devienen aplicables a los segundos.

Para fines de este documento, se utilizará el argumento *a fortiori*, mismo que exige como condición previa para su utilización, el silencio del legislador sobre la hipótesis dudosa; cuando se aplica hay que contar con dos supuestos: uno es el expresamente previsto por el legislador en un precepto y el otro es aquel al que

⁵ Comisión Nacional de los Derechos Humanos, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos*, México, CNDH, 2016, véase en: <https://www.cndh.org.mx/documento/los-principios-de-universalidad-interdependencia-indivisibilidad-y-progresividad-de-los>.

se le debe dar una regulación jurídica por medio, precisamente, del argumento a *fortiori*⁶.

VI. INTERPRETACIÓN EXTENSIVA DEL ARTÍCULO 25.1 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (RECURSO DE REVOCACIÓN)

Es menester citar el Artículo 25.1 de la CADH, relativo a la protección judicial:

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.

...

Dicho texto incorpora el principio, reconocido en el Derecho Internacional de los derechos humanos, de la efectividad de los instrumentos o medios procesales destinados a garantizar tales derechos.

Derivado del texto normativo internacional de los Estados Americanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, mediante su jurisprudencia, Caso Hilaire, Constantine y Benjamin vs. Trinidad y Tobago, del 01-09-01, ha establecido que los Estados Parte de la Convención tienen como obligaciones generales, un deber positivo de garantía respecto de los individuos sometidos a su jurisdicción, ello conlleva la garantía judicial sobre la protección y el acceso a la justicia efectiva, determinando y reiterando que, al momento de interpretar a la Convención desde una perspectiva conforme, atendiendo a las disposiciones sobre la interpretación de los tratados contenidas en el Artículo 31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados; se considera que el fin de la Convención Americana no puede limitarse a los actos puramente judiciales, admitiendo que todos los Estados miembros llevan otros procedimientos que tienen una semejanza y equivalencia, los cuales deben ser atendidos desde la misma perspectiva; es así, en el caso de México, nos encontramos con el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación como un medio de defensa optativo, pero cuyas características lo hacen ser uno de los llamados procedimientos seguidos en forma de juicio, al te-

⁶ Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, trad. de M. Atienza & I. Espejo, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

ner un acto de molestia que, a su vez, debe estar fundado y motivado conforme la regla del Artículo 16 de la Constitución Federal y el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, implicando una fase de ofrecimiento de pruebas, desahogo, alegatos y, por último, la resolución final que es vinculante en su cumplimiento y conlleva la fuerza similar a la de una sentencia, al condicionar a los particulares sobre el uso de sus derechos e incluso sus bienes, por tratarse de sanciones económicas y/o patrimoniales en casos de embargo.

El Magistrado Héctor Silva Meza, integrante del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, conceptualiza al recurso administrativo de revocación como “uno de los medios de defensa a través de los cuales se va a vigilar, exclusivamente, la legalidad de los actos o de las resoluciones administrativas”⁷; y es así que proporciona elementos significativos que permiten el análisis efectuado en el presente documento:

1. Es un medio de defensa;
2. Determina legalidad o ilegalidad de actos;
3. Culmina con una resolución que, en su esencia, condena o absuelve al recurrente, en el cumplimiento de una obligación.

Esos elementos permiten determinar al recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación como uno equiparable a un juicio, el cual debe tener en cuenta –se insiste– el debido proceso en virtud de que todo el procedimiento goza de etapas procesales y la resolución que lo concluye tiene características equivalentes a las de una sentencia⁸.

Al concatenar el numeral 25.1 de la CADH con el Artículo 1o., párrafo tercero de nuestro Pacto Federal, es indudable que bajo la perspectiva de universalidad y progresividad, las autoridades administrativas que realizan actos similares a las judiciales, no están exentas, y deben garantizar que sus recursos sean efectivos, debiendo en todo momento observar, de forma obligatoria, no solo las leyes internas, sino también las internacionales, como la Convención citada; e incluso, hacer uso efectivo de sus respectivas jurisprudencias, ya que como interpretación directa

⁷ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Procedimientos en materia fiscal y administrativa, Especialización en materia procesal fiscal. Guía de Estudio. Módulos IV y V*, México, Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa, 2000.

⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica del litigio en México*, México, Dofiscal, 2012.

de tales normas, no son ajenas, pues aun y cuando no pertenezcan al sistema judicial quedan subordinados a tales efectos, esto derivado de la obligatoriedad que implica la aplicación de los derechos humanos en el sistema normativo de justicia de México, sea judicial o administrativo; a esto, existe la jurisprudencia de la Corte Interamericana derivada del Caso Cantos vs. Argentina, dictada el 28 de noviembre de 2002, en la cual establece que los Estados miembros de la Convención tienen un deber positivo de remover obstáculos y abstenerse de trabas en el acceso efectivo a la justicia, entendido que todo organismo que la imparta, deberá tomar todas las medidas necesarias que permitan a los individuos el acceso a recursos internos que garanticen sus derechos, pues, no hacerlo así crearía una violación a los diversos preceptos 1o. y 8o. de la CADH y, por ende, al numeral primero de la Constitución Federal, es por ello que bajo el fin de brindar la mayor protección a las personas, el espectro de alcance a que se refiere el Artículo 25.1 de la Convención se extiende también a las autoridades administrativas que realizan procedimientos seguidos en forma de juicio, ya que su naturaleza propia les exige tal situación.

Desde la reforma constitucional de 2011, en México queda explícitamente prohibida la figura que se conoce como regresividad, aclarando que puede darse solo bajo ciertas circunstancias que así lo justifiquen, mismas que deberán ser minuciosas y derivadas a los derechos fundamentales, es entonces, que las autoridades fiscales que tienen a su cargo el recurso de revocación se encuentran en la obligación no solo de aplicar los ordenamientos nacionales e internacionales ya multicitados, sino que incluso, bajo la visión de la interpretación extensiva y el argumento *a fortiori*, también el Artículo 25 de la Convención Americana que impone un deber de garantizar un recurso efectivo a los particulares, el cual no solo se limita a los juzgados y tribunales del sistema judicial, sino que es asequible a todas aquellas autoridades que tramitan recursos que tienen como objetivo acercar la justicia a los particulares, no importando la naturaleza, ya que las autoridades administrativas son también responsables de la aplicación de procedimientos que se asemejan a los juicios y cuyos alcances crean condiciones similares, por lo tanto, las resoluciones recaídas al concluir estos recursos, son propias de la impartición de justicia y debe apegarse a todas las características que eso implica, máxime que es una obligación de todas las autoridades del Estado garantizar los derechos humanos sin restricción alguna en el ámbito de sus competencias; por lo tanto,

no solo es la aplicación de la ley, así mismo la jurisprudencia que recae a esta, al ser una extensión propia del Estado de Derecho. A esto se hace referencia a la siguiente jurisprudencia⁹:

FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ALCANCE Y APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 115/2005.

Si bien es cierto que en la jurisprudencia citada, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que para cumplir con el principio de fundamentación previsto en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que la autoridad administrativa precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, para lo cual debe citar, en su caso, el apartado, fracción, inciso o subinciso correspondiente y, si el ordenamiento no lo contiene y se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente; así como que esa exigencia tiene como propósito que el particular afectado tenga el conocimiento y la certeza de que la autoridad que invade su esfera de derechos lo hace con apoyo en una norma jurídica que le faculta para obrar en ese sentido y, a la vez, que puede cuestionar esa atribución o la forma en que se ejerció, también lo es que dicha obligación no constituye un dogma que obligue a las autoridades a exponer en sus actos, fundamentos o afirmaciones cuya constatación resulte evidente, y puedan entenderse con facilidad mediante el uso del buen entendimiento y la sana crítica.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO TERCER CIRCUITO.

VII. CONCLUSIÓN

Dentro del campo jurídico, además de llenar una laguna o esclarecer una duda en cuanto a la ley, la interpretación implica una operación intelectual en virtud de atribuir un sentido; para fines del presente documento, la interpretación extensiva ha permitido determinar un alcance normativo de derechos humanos, el debido proceso y la forma en que los procedimientos seguidos en forma de juicio deben respetar no solo la aplicación de la ley, sino también las jurisprudencias emitidas

⁹ Tesis XXIII.1o. J/1 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, febrero de 2020, p. 2147.

que son una extensión propia de la ley, al constituir un alcance normativo y una interpretación que, por sí sola, presenta fuerza normativa.

Siempre es elemental enfatizar que no puede existir ningún orden jurídico sin función interpretativa, porque las normas están destinadas a ser cumplidas y, en su caso, aplicadas y cuando son ambiguas o se quiere determinar el alcance total, a ser interpretadas.

Así lo anterior, todo el sistema jurídico e institucional de México, en cuanto a la interpretación de los derechos humanos y fundamentales, debe estar basado, de manera firme, en el principio metodológico de la interpretación extensiva desde los derechos, que exige adoptar decisiones interpretativas como lo es la resolución que recae al recurso de revocación y que esta debe estar sometida a los principios de justicia y no contravenir el objeto y fin de las normas de protección de derechos fundamentales y, desde la perspectiva de la interpretación de los derechos, exige realizar un análisis de preferencia normativa generando un diálogo jurisprudencial.

Puede transformarse en un elemento que permita armonizar los sistemas jurídicos internacionales con el nacional, debiendo optimizar la protección de las personas y fortalecer la universalidad de los derechos humanos en el sistema de justicia administrativa.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

ALEXY, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, trad. de M. Atienza & I. Espejo, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

ALZAMORA VALDEZ, Mario, *Introducción a la ciencia del Derecho*, Lima, Sesator, 1982.

AYALA CORAO, Carlos, *La interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. El derecho de los derechos humanos (la convergencia entre el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional de los derechos humanos)*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1998.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica del litigio en México*, México, Dofiscal, 2012.

COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos humanos*, México, CNDH, 2016, <https://www.cndh.org.mx/documento/los-principios-de-universalidad-interdependencia-indivisibilidad-y-progresividad-de-los>.

GUASTINI, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, México, UNAM-Porrúa, 2003.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *Procedimientos en materia fiscal y administrativa, Especialización en materia procesal fiscal. Guía de Estudio. Módulos IV y V*, México, Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa, 2000.

2. Otros

Tesis XXIII.1o. J/1 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, febrero de 2020.

Reseña del libro Derecho Disciplinario en México. Teoría y Práctica¹

Alfredo DELGADILLO LÓPEZ²

En las conversaciones (tanto formales como informales) acerca del Derecho Disciplinario mexicano, los juristas y servidores públicos coinciden en que es uno de los temas menos desarrollados en jurisprudencia, legislación y doctrina. Y, en las matrículas de la licenciatura en Derecho, lo que se puede decir de esta materia es que no existe.

Para combatir a esta problemática, contamos con este libro, que hoy es referente en el Derecho Disciplinario en México, ya que, ante lo poco que se ha escrito, los autores desarrollan sus teorías con el fin de perfeccionar esta rama jurídica y rescatan tanto el surgimiento como los avances más destacados de esta disciplina, trabajados en las últimas décadas del siglo pasado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa; además, estudian lo más importante en el tema previo a la reforma anticorrupción de 2015 con las obras de Miguel Alejandro López Olvera y José Roldán Xopa y, también, abordan lo subsecuente a dicha reforma, con las reflexiones de Alberto Gándara Ruíz Esparza.

Para su lectura, este libro se divide en ocho capítulos y está compuesto por: a) doctrina nacional e internacional, b) fallos tanto de los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación como de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y, c) diversas fuentes formales mexicanas.

¹ Lucero Espinosa, Manuel y Estrada Cuevas, Jorge Alberto, *Derecho Disciplinario en México. Teoría y Práctica*, México, Porrúa, 2020.

² Profesor de Derecho Informático en la Universidad Autónoma de Nayarit. Profesor en el Consejo Académico del Instituto Iberoamericano de Estudios Superiores de Nicaragua. Adscrito a la Academia Mexicana de Derecho Informático. Miembro de la Asociación Latinoamericana de Derecho Administrativo. Titular del programa Derecho Público en Acción del Centro Virtual de Estudios de la Gestión Pública.

- a) *Doctrina*. Constituida por una bibliografía de 42 autores nacionales e internacionales (64.3% mexicanos y 35.7% de distintos países), que escribieron sobre diversas disciplinas de Derecho como: (en orden de mayor a menor cantidad de fuentes) Derecho Administrativo, Derecho Disciplinario, Teoría General del Proceso, Derecho Constitucional, Derecho Penal, Juicio de Amparo y Teoría del Derecho;
- b) *Fallos*. En total se refieren a 64, de los cuales son 61 tesis emitidas por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación y tres casos resueltos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos; y,
- c) *Fuentes formales*. Conformadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, Ley General de Responsabilidades Administrativas, Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Ley Federal de Procedimiento Administrativo, Ley Federal de Responsabilidades Administrativas (abrogada), Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas (abrogada), Código Federal de Procedimientos Civiles y Código Penal para el Distrito Federal.

En el capítulo primero nos ilustran sobre *el sistema de responsabilidades de los servidores públicos*, el cual se conforma por los diversos tipos de responsabilidades: política, penal, resarcitoria y administrativa, esta última descrita como el contenido fundamental del Derecho Disciplinario.

En el ulterior, exponen *la potestad sancionadora* y ahí destacan la teoría indispensable para el estudio del Derecho Disciplinario, como el concepto general de administración pública, la finalidad de que los servidores públicos se sometan a una sujeción especial y la facultad que tiene la administración pública de imponer sanciones al amparo del respeto a los derechos fundamentales. Esto facilita la comprensión de los temas posteriores, los cuales explican la *praxis* en la materia disciplinaria.

El tercero se titula “*El procedimiento disciplinario. Elementos conformadores*” y ahí explican que el primer elemento denominado “subjetivo” corresponde a las personas que pueden ser parte de dicho procedimiento; después, escriben sobre el segundo elemento, conocido como “objetivo”, consistente tanto en las faltas administrativas graves y no graves como en sus respectivas sanciones; y, por último, desarrollan al tercer elemento, llamado “formal” compuesto por dos procedimientos disciplinarios, el que se encarga de las faltas administrativas no graves y el que trata las faltas administrativas graves.

En el apartado siguiente analizan *la sustanciación del procedimiento disciplinario* y guían al lector a comprender sus dos etapas: a) la investigativa y b) la adjetiva. La primera llega a su fin con la calificación de la falta administrativa en no grave, grave o inexistente. Luego, si la autoridad consideró que sí se cometió alguna, el procedimiento continúa con la segunda fase, la adjetiva; aquí los autores desarrollan la *litis* en materia disciplinaria y enfatizan en sus particularidades, como la etapa probatoria y el cierre de instrucción, distinguiéndolas de otras áreas del Derecho.

En el quinto capítulo hacen referencia a *la sentencia o resolución definitiva*, la cual es emitida en las faltas graves por los tribunales de justicia administrativa y en las faltas no graves por los órganos internos de control. Además, detalladamente enseñan las características de la sentencia en el Derecho Disciplinario.

En el siguiente, de manera pedagógica, desarrollan “*Los medios de impugnación*” reconocidos en la Ley General de Responsabilidades Administrativas y, ya que los autores subrayan la deficiencia técnica para indicar ante quién se interponen, ellos desarrollan teorías con el objetivo de perfeccionar este apartado procesal del Derecho Disciplinario mexicano. Además, abordan las impugnaciones ante los tribunales de justicia administrativa, así como el amparo en materia administrativa, tanto indirecto como directo.

En el séptimo apartado *las medidas cautelares*, los autores explican qué son, cómo y en qué etapa procesal solicitarlas, recordando al lector que en materia disciplinaria tienen ciertas peculiaridades, con el fin de que no las confundan con las de otra rama.

Por último, hacen un pulcro estudio sobre *el debido proceso*, en el cual se remiten a fuentes constitucionales y convencionales con el objetivo de explicar

este concepto jurídico y poder adaptarlo al proceso descrito en la Ley General de Responsabilidades Administrativas. Plausible esfuerzo que evidencia la convencionalidad y constitucionalidad del procedimiento disciplinario mexicano, lo cual es una garantía jurídica para el servidor público y el administrado, útil para combatir arbitrariedades del poder. Con este apartado se deja de manifiesto que, gracias a estas fuentes de Derecho, la materia disciplinaria se hace más técnica y menos política.

“Derecho Disciplinario en México. Teoría y práctica” es de utilidad para toda la comunidad jurídica en virtud de que explica los principios generales de la materia y su desarrollo, además, funge como un manual que permite al lector comprender desde la óptica del litigante, juzgador y servidor público en qué consiste cada etapa del proceso disciplinario ante los órganos internos de control, tribunales de justicia administrativa, juzgados de distrito y tribunales colegiados de circuito.

Ante la ilusión nacional por contar con mejores servidores públicos y combatir realmente –sin simulaciones– a la corrupción, así como ante la escasa bibliografía y poco desarrollo de la materia, se convirtió en una necesidad que se elaborara un trabajo de calidad que funcionara como una guía para entender la teoría y la *praxis* del Derecho Disciplinario. Ese trabajo, sin duda, es el libro que aquí se reseña.