

# Propiedad Intelectual

Análisis de casos

Eduardo de la Parra Trujillo  
(Coordinador)



Universidad Panamericana  
Campus Guadalajara Facultad de Derecho  
Instituto de Investigaciones Jurídicas



TIRANT LO BLANCH  
monografías

# Los derechos de autor y los derechos conexos al mismo a la luz del principio de equidad tributaria

Juvenal Lobato Díaz\*

*"In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes"*

BENJAMÍN FRANKLIN

## I. INTRODUCCIÓN

La actividad autoral como, podría afirmarse, prácticamente todas las actividades que regula el Derecho, no escapa a las normas del Derecho Fiscal o tributario, en particular, en lo relativo a la forma en que se gravan los ingresos o ganancias que obtienen los sujetos que la realizan.

En este sentido, la primera discusión que surge (aunque en México se resolvió legalmente con una decisión que podría calificarse como "salomónica" al unificarse las disposiciones que gravan las actividades empresariales y las profesionales) es la de precisar conforme a qué

---

\* Profesor de Impuesto sobre la Renta, Derechos Procesal Fiscal, Derecho Fiscal I y II en la Facultad de Derecho de la UNAM y de Clínica de Derecho Procesal Fiscal y Administrativo en el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Santa Fe, y en las Maestrías en Derecho Fiscal de la Universidad Autónoma Benito Juárez de Oaxaca, Universidad Iberoamericana (Puebla), Universidad Cristóbal Colón (Veracruz) y Escuela Libre de Derecho de Sinaloa y en Administración Fiscal de la Universidad Veracruzana. Master en Argumentación Jurídica por la Universidad de Alicante (España). Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca (España). Cuenta con un posgrado en "Orientation in US Law" por University of California, Davis, (EUA), "International Taxation" por Duke University (EUA) y en Derecho Tributario por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Es Licenciado en Derecho, con Mención Honorífica, por la Facultad de Derecho de la UNAM y Técnico en Administración, con Mención Honorífica, por el Instituto Politécnico Nacional (IPN). Abogado postulante.

normas o régimen legal impositivo en materia de impuesto sobre la renta (o directo sobre las ganancias) deben pagar los autores o bien los titulares de los derechos conexos al derecho de autor por los ingresos que obtiene por realizar dicha actividad.

En el caso concreto, el que suscribe se inclina a señalar que dichos ingresos deben gravarse como una actividad profesional (tratándose obviamente de personas físicas que realicen directamente tal actividad —como la enajenación de las obras que produzcan o por la explotación, en general, de derechos de autor—; situación distinta para aquellas personas que, siendo físicas, comercializan obras realizadas por otras personas particularmente artistas intérpretes o ejecutantes)<sup>200</sup>, ya que no sería jurídicamente válido concluir que su actividad es una “actividad empresarial” que pudiera ubicarse dentro de las actividades que con tal carácter señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 16 (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas).

De igual forma, resulta interesante la regulación que en materia de Impuesto al Valor Agregado tienen las actividades que realizan los Autores o Titulares de Derechos Conexos, ya que, por una parte, los primeros no causan el citado impuesto y los segundos sí.

De ahí, que sea de particular interés comentar el criterio judicial que más adelante se precisa, toda vez que se refiere al tratamiento fiscal que en materia de exenciones, tanto en Impuesto sobre la Renta (ISR) como en Impuesto al Valor Agregado (IVA), reciben los ingresos que obtienen los autores frente a los que obtienen los titulares de derechos conexos, particularmente, los artistas intérpretes y ejecutantes, ya que, al menos en opinión del que esto escribe, se genera un trato inequitativo, criterio que no fue compartido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

En este sentido y antes de entrar al análisis del citado pronunciamiento judicial, es de destacar que la materia fiscal o tributaria, por lo menos, a partir de la nueva integración de la SCJN (1995) ha sido la

<sup>200</sup> De igual forma, mención especial requeriría el tratamiento fiscal que tienen los ingresos que reciben las personas morales dedicadas a la explotación de Derechos de Autor, tema que escapa a los alcances del presente trabajo.

que más criterios jurisdiccionales ha generado<sup>201</sup> en sus distintos ámbitos de aplicación y los derechos de autor no han sido la excepción.

Al respecto, es necesario recordar que el espectro de protección constitucional que abarca el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al referirse a los principios, o derechos fundamentales, que rigen en materia de contribuciones no se constriñe a los temas estrictamente fiscales, sino que, dada la interdisciplinariedad del Derecho Fiscal, permea en otros ámbitos jurídicos que, en principio, pudieran considerarse como distantes o alejados. De ahí que las normas fiscales en materia autoral, como una expresión de la sujeción impositiva de los Derechos de Autor, no dejan de ser sujetas a dichos principios.

Así las cosas, el caso que enseguida se comentará, como ya se anunció, no tuvo un final afortunado para el quejoso (un artista intérprete), en lo que respecta al argumento antes señalado<sup>202</sup>. Se trata del amparo directo en revisión número 1379/20068, resuelto por la Primera Sala de SCJN, en donde se determinó, en resumen, que no existe una violación al principio de equidad tributaria respecto del beneficio fiscal de exención que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para cierto monto de ingresos obtenidos por autores en relación con los obtenidos por los titulares de derechos conexos que no gozan de tal exención, dado que se trata de "*grupos diferenciados que no merecen un trato igual*".

Finalmente, es necesario destacar que si bien una de las disposiciones reclamadas como inconstitucionales en el citado Recurso de Revisión, fue el artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes en 1999, que establecía "un crédito" a favor de los contribuyentes que percibieran ingresos por derechos de autor, por la cantidad del equivalente a 8 salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevad al año, y que podían aplicar contra el impuesto que tuvieran que pagar durante el ejercicio, dicho "crédito" tenía un trata-

---

<sup>201</sup> En palabras del ex Ministro Presidente de la SCJN, don Mariano Azuela Güitrón, "*la materia más rica de criterios de interpretación de la Suprema Corte y de los Tribunales Colegiados de Circuito*" (véase versión estenográfica de la sesión del Pleno del 30 de marzo de 2006). (El resaltado es nuestro).

<sup>202</sup> El sentido final del fallo fue el de conceder el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión, pero por un argumento distinto al que aquí se comentará.

miento similar al de la “exención” establecida en la fracción XXX del artículo 77 de la citada Ley (texto que corresponde al de la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2002), esto es, otorgaba un beneficio fiscal a los autores de obras primigenias frente a los titulares de derechos conexos al derecho de autor, por lo que todo lo aquí se afirmará consideramos que tendrá plena aplicabilidad para las normas fiscales actuales. Lo que se corroboraba con lo dispuesto en la fracción XVI del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (mismo que con algunas modificaciones corresponde a la actual, también, fracción XVI del citado artículo).

## II. EL LITIGIO

Una artista intérprete fue objeto del ejercicio de facultades de comprobación, por parte de las autoridades fiscales, en su modalidad de visita domiciliaria, por el ejercicio fiscal de 1999. Las actividades por las que obtuvo ingresos en ese periodo fueron (a) por la prestación de servicios independientes (hoy actividades profesionales), derivados de actuaciones en palenques e interpretación de música grupera, (b) por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y (c) de actividades agrícolas.

Una vez concluida la citada visita domiciliaria, las autoridades fiscales determinaron un crédito fiscal por una supuesta omisión en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En la parte que nos interesa, el crédito fiscal se determinó, por un lado, por concepto de ISR, ya que se detectaron ingresos que se presumió derivaban de su actividad principal (prestación de servicios independientes por sus actuaciones en palenques e interpretación de música grupera) y por los que se omitió el pago del citado impuesto y, por otro, como consecuencia natural, la omisión en el pago del IVA correspondiente.

Inconforme con lo anterior, la artista intérprete presentó Recurso de Revocación, en contra de la resolución descrita, ante las autoridades fiscales. Inconformidad que fue resuelta en el sentido de confirmar la liquidación que derivó del desarrollo de la visita domiciliaria señalada.

Contra dicha resolución presentó demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), misma que se resolvió reconociendo la validez de la resolución impugnada.

Ahora bien, para impugnar tal determinación, la artista intérprete promovió un Juicio de Amparo Directo, mismo que por cuestiones de forma fue resuelto en el sentido de conceder el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión, pero para el efecto de que se analizarán ciertos conceptos de nulidad que no se habían estudiado en la instancia anterior.

Al respecto, es menester mencionar que hasta ese momento todo el análisis jurisdiccional que se había realizado por parte de los Tribunales Federales había sido en el marco de la "legalidad" de los actos administrativos, esto es, no se trató ningún aspecto de constitucionalidad.

Tal situación, el análisis constitucional, como lo establece nuestro marco normativo (artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo), se realizó hasta el estudio de fondo de los conceptos de violación hechos valer en la Demanda de Amparo Directo presentada contra el cumplimiento de ejecutoria emitida por el TFJFA, como consecuencia del "amparo para efectos" que se describió.

Así las cosas, la intérprete artista, ahora quejosa, señaló, en su Demanda de Amparo Directo, que si en su carácter de intérprete con la titularidad de los derechos conexos o vecinos, en términos de lo dispuesto por la Ley Federal del Derecho de Autor, no se situó en el supuesto que establece el artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1999 y, por tanto, no se ubicó en la hipótesis de exención a que se refiere la fracción XVI del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el citado ejercicio fiscal, se impugna su constitucionalidad "por ser contrarios a la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el intérprete es creador de una obra musical regulada por la citada Ley autoral y, por tanto, susceptible de la protección patrimonial, traducida en un tratamiento fiscal de exención, como el que se da a los autores de una obra primigenia".

En este sentido, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el Distrito Federal, a quien correspon-

dió conocer de la citada Demanda de Amparo, resolvió, en resumen, que:

- No hay una violación a la garantía de equidad, pues lo que se buscó con la exención otorgada a los autores de obras intelectuales o escritas fue darle un estímulo a los creadores, precisando que la quejosa, siendo intérprete —no creadora— no se ubica dentro del supuesto que motivó la exención.
- Que el principio de equidad no consiste en que los contribuyentes se encuentren en todo momento en circunstancias absolutamente iguales; por el contrario, se pretende que no se trate de manera desigual e injusta a sujetos que se encuentran en una igualdad jurídica y en el caso a estudio el Tribunal Colegiado precisó que del hecho que la quejosa imprima un carácter original a la obra que interpreta, no se desprende que se satisfagan las condiciones jurídicas para considerarla autora, en los términos del artículo 12 de la Ley Federal del Derecho de Autor.

Contra tal determinación y por tratarse de un análisis constitucional propuesto en Demanda de Amparo Directo (artículo 83, fracción V, de la Ley de Amparo), la artista intérprete presentó Recurso de Revisión en el que, en síntesis, argumentó lo siguiente:

- Que el Órgano Colegiado realizó una interpretación errónea de los artículos 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 15, fracción XVI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ambas vigentes en 1999.
- Que, contrario a lo dicho por él A quo, los numerales son violatorios de la garantía de equidad tributaria, en virtud de que un intérprete es creador de una obra musical en términos de la Ley Federal del Derecho de Autor y, por lo tanto, susceptible de protección patrimonial en términos de un régimen fiscal de exención, como lo es el que se otorga a autores de obras primigenias.
- A su juicio, el colegiado realizó un análisis erróneo de los artículos 13, fracción II; 16, fracción IV; y 116 de la Ley Federal de Derechos de Autor, al considerar que de un correcto entendimiento de los mismos se desprende que la actividad que realiza es una obra artística y, por tanto, susceptible de ser protegida por el derecho de autor, en su modalidad de derechos conexos.

- Posteriormente, acude a la doctrina para detallar lo que debe entenderse por “derechos conexos” en lo que resultarían aplicables a los artistas intérpretes o ejecutantes, y señala que tienen la misma naturaleza de los derechos de autor, añadiendo que la diferencia entre unos y otros es simplemente en razón del tiempo de su surgimiento y forma de su transmisión, de lo cual deriva que unos y otros cuentan con las mismas prerrogativas.
- Por lo anterior, la entonces recurrente estimó que debe ser susceptible de protección y beneficio en materia tributaria —como acontecería de resultarle aplicable el contenido de los artículos 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 15, fracción XVI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado— ya que tiene un derecho de autor en la modalidad de derechos conexos. Al respecto, estima que compositor e intérprete se ubican en un plano de igualdad como autores —pues mientras el primero crea la letra o música, el segundo los ejecuta de una manera original, peculiar, creando con ello una representación “única”—, motivo por el cual estima que cualquier excepción en el trato a uno de ellos, debe darse en el otro.
- En este contexto, considera que cualquier trato distinto entre intérpretes y autores de obras primigenias constituye una violación al principio de equidad, pues no se justificaría tal distinción, por lo cual solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 15, fracción XVI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en 1999.

La resolución recaída al citado Recurso de Revisión, emitida por la Primera Sala de la SCJN es la que se comentará en el siguiente apartado.

### III. EXPOSICIÓN Y COMENTARIOS A LA SENTENCIA DE LA PRIMERA SALA DE LA SCJN

Antes de entrar al comentario de la sentencia emitida en el Recurso de Revisión en Amparo Directo señalado en la parte final del apartado anterior, consideramos conveniente traer a cuenta algunas reflexiones sobre los derechos conexos al derecho de autor y el prin-

principio de equidad tributaria, ya que ello nos permitirá abordar de una mejor manera dicha resolución.

Así, debemos señalar, aún de manera breve, qué es un derecho conexo, su evolución y qué características tiene.

Al efecto, el Maestro Fernando Serrano Migallón<sup>203</sup> señala que:

Los derechos conexos, son aquellos concedidos para proteger los intereses de los artistas intérpretes o ejecutantes, editores de libros, productores de fonogramas y organismos de radiodifusión en relación con sus actividades referentes a la utilización pública de obras de autores, toda clase de representaciones de artistas o transmisión al público de acontecimientos, información, sonidos e imágenes. (Énfasis añadido).

Continúa señalando el Maestro, que estos derechos se dieron

como resultado de la evolución de la técnica y de las comunicaciones (fonográfica, cinematógrafo y radiofonía) una de cuyas características fue la comunicación directa con el público de las obras de autores, los artistas intérpretes y ejecutantes, vieron seriamente afectadas sus presentaciones artísticas, lo que originó la exigencia de una protección legal acorde con las circunstancias. Así fue que obtuvieron el reconocimiento de sus derechos en la Convención de Roma (sobre la Protección de los Artistas Intérpretes o Ejecutantes, los Productores de Fonogramas y los Organismos de Radiodifusión) y en un número cada vez mayor de legislaciones nacionales —como nuestra Ley Federal del Derecho de Autor—<sup>204</sup>. (Énfasis añadido)

A su vez el Maestro Adolfo Loredo Hill<sup>205</sup> establece que

(...) los artistas intérpretes y ejecutantes también gozan de lo que el derecho intelectual llama derecho moral y derecho patrimonial, que nosotros consideramos como atributos morales y patrimoniales (numerales 117 y 118 de la Ley)... y continua señalando que el derecho patrimonial se deriva de la explotación autorizada, y es la remuneración económica por el uso de la ejecución o interpretación, que debe pagarse puntualmente, de conformidad con los convenios celebrados con los usuarios, o bien las tarifas aprobadas por el Estado.

<sup>203</sup> Serrano Migallón, Fernando, *Nueva Ley Federal del Derecho de Autor*, México, Porrúa, 1998, p. 80.

<sup>204</sup> *Idem*.

<sup>205</sup> Loredo Hill, Alfredo, *Nuevo derecho autoral mexicano*, México, Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 135.

Tal como puede apreciarse, los derechos conexos, en particular del que gozan los artistas intérpretes, o ejecutantes, tienen la misma naturaleza de los derechos de autor, toda vez que su diferencia se hace sólo en razón del tiempo de su surgimiento y de la forma de transmisión, lo que no quiere decir que alguno tenga preeminencia sobre el otro. De ahí, puede concluirse que, además, de los derechos otorgados a los artistas intérpretes o ejecutantes, derivados de los derechos conexos (artículo 117 y 118 de la Ley Federal del Derecho de Autor), cuentan con las prerrogativas que tienen los derechos de autor, tanto de carácter moral como patrimonial.

A manera de corolario, podemos señalar, en palabras del Maestro Serrano Migallón, que los derechos conexos al derecho de autor se fundan en la protección que el Estado brinda a quienes interpretan o ejecutan obras del ingenio, éstas últimas generadoras de derechos autorales, es decir, por el esfuerzo que deriva de un derecho de autor previo, por lo que, es dable concluir que dicha protección se refiere a los derechos, tanto moral como patrimonial, que tiene los autores<sup>206</sup>.

Por lo que se refiere el principio de equidad tributaria, éste consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación de hecho. De ahí que, si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Por tanto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.

Al respecto, la SCJN ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por

---

<sup>206</sup> Cfr. Serrano Migallón, Fernando, *op. cit.*, p. 82.

el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico en lo que concierne al promovente del juicio de garantías, como acontece con las motivadas por origen étnico o nacionalidad, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, 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 humanas y jurídicas, como establece el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, la Primera Sala de la SCJN estableció la tesis de jurisprudencia 55/2006, misma que se transcribe a continuación:

**IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos consti-

tucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Si bien dicha tesis hace referencia a la garantía de igualdad, la citada Primera Sala ha reiterado que el principio tributario de equidad no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1o. de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito financiero-tributario, revistiéndosele así de la naturaleza de principio constitucional, al tenor del cual el legislador, al establecer una contribución así como sus elementos esenciales y variables, debe tener en cuenta la igualdad o desigualdad de condiciones cualitativas y/o cuantitativas existentes entre los sujetos a los que se encuentra dirigida la regulación de que se trate. Lo anterior, inclusive, ha sido plasmado a través de la tesis aislada 1a. CXXXVI/2005, de rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN".

En tal virtud, el estudio específico que se efectúe en relación con el principio de equidad en el caso concreto, no deja de ser un análisis comparativo entre dos grupos de personas que —según se argumenta— se encuentran en igualdad de circunstancias ante y frente a la ley fiscal y que, no obstante ello, se les otorga un trato diverso.

Incluso, el Tribunal Pleno de la SCJN ha determinado que la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque se ha reconocido que no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando se den razones objetivas que justifiquen el diverso trato y así estableció la jurisprudencia número 41/97, cuyo rubro y texto señalan:

**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.** “El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Ahora bien, la Primera Sala de la SCJN, al emitir su resolución determinó considerar como infundado el agravio tendiente a demostrar que tanto el artículo 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta como el diverso 15, fracción XVI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ambos vigentes en 1999, conculcan el principio de equidad tributaria, ya que el primero de los numerales no autoriza a considerar, en igualdad de condiciones a los titulares de derechos conexos en relación con los autores, como sujetos del “crédito” ahí contemplado y, por tanto, gozar de la exención que contempla el segundo de los artículos mencionados.

Lo anterior, bajo los siguientes argumentos (mismos que se comentarán inmediatamente después de su transcripción):

(...) El Tribunal Colegiado no incurrió en error o imprecisión alguna al atender al planteamiento de la quejosa apreciando dos categorías distintas —autores de obras primigenias, por un lado, y artistas intérpretes, por el otro— y, de igual manera, no es de reprocharse el que haya negado el amparo por el argumento respectivo, dado que, efectivamente, exis-

ten razones para dar un trato diferenciado a los creadores de una obra —protegidos por el Título II de la Ley Federal del Derecho de Autor—, en relación con la actividad desempeñada por la quejosa, consistente en actuaciones en palenques e interpretación de música grupera —también contemplada en el ordenamiento en comento, pero en el Título V de la Ley—, atendiendo a las razones que se exponen a continuación.

No existe una violación al referido principio, en razón de que la quejosa no se encuentra en la misma categoría que los contribuyentes que gozan del beneficio tributario, dado que autores, por un lado, e intérpretes, por el otro, son grupos diferenciados que no merecen un trato igual.

En efecto, para formular su línea argumentativa la quejosa parte de una interpretación parcial de la Ley Federal del Derecho de Autor, de la cual deriva que de ella se desprende la obligación de tratar igual a los sujetos mencionados.

Sin embargo, el argumento identificado no encuentra sustento en lo prescrito por el ordenamiento mencionado, toda vez que en éste se pueden distinguir claramente que autores e intérpretes son sujetos diversos y que, por ello, se les otorga una regulación diferenciada.

A partir de la lectura de la Ley Federal del Derecho de Autor, se observa que —tal y como afirma la quejosa— los derechos a favor de los intérpretes de obras musicales se clasifican como derechos conexos, de conformidad con lo previsto en los artículos 115 a 119, todos ellos pertenecientes al Título V de dicho ordenamiento.

Consideramos que el Tribunal Colegiado sí incurrió en una falsa apreciación de la realidad, ya que si bien puede distinguirse, por su propia naturaleza, a dos categorías de sujetos en materia de Derechos de Autor (autores e intérpretes), ello no puede llevarse al extremo de darles una connotación distinta en la regulación fiscal de sus derechos patrimoniales, ya que su distinción solamente se refiere al tipo de obra que crean, pero no a la titularidad de derechos que tienen por la creación de dicha obra, tanto de carácter moral como patrimonial.

En otras palabras, no se justifica crear dos categorías de contribuyentes frente a los derechos patrimoniales de que gozan los autores e intérpretes, ya que los dos crean una obra única, peculiar, que debe permitirles tener los mismos beneficios en materia tributaria, sin que el simple hecho de que su actividad se regule en capítulos distintos de la ley autoral permita concluir lo contrario.

A la luz del principio de equidad tributaria, esto es, de un análisis comparativo entre dos grupos de personas que se encuentran en igual-

dad de circunstancias no resulta válido otorgarles un trato diverso, ya que ser así, se estaría dejando de observarse tal principio.

En efecto, no existen razones objetivas y razonables, dada la naturaleza de los derechos patrimoniales de que gozan los autores e intérpretes para que se les dé un trato diverso por parte de ley fiscal.

(...) Ahora bien, es claro que se trata de prescripciones particulares aplicables a los intérpretes, en virtud de que merecen un trato particular y diverso al de los autores de obras primigenias, debiendo apreciarse que, así como se tutelan ciertos derechos a favor de los artistas intérpretes, claramente se especifica en la propia Ley que la protección prevista en dicho Título V dejará intacta y no afectará la protección de los derechos de autor sobre las obras literarias y artística —tutelados en el diverso Título II del ordenamiento en cuestión— y que, por ende, ninguna de las disposiciones del Título V podrá interpretarse en menoscabo de dicha defensa. De lo anterior se desprende que se trate de sujetos en situaciones idénticas, contrario a lo dicho por la quejosa.

Sobre el particular, en nuestra opinión, la Primera Sala de la SCJN realiza una afirmación que no corresponde a lo argüido por la quejosa, ya que en ningún momento se plantea una interpretación constitucional que vaya en detrimento de los derechos de los autores, por el contrario, se propone que la prerrogativas patrimoniales que tienen, dada la naturaleza de los derechos conexos, se apliquen a éstos.

(...) Asimismo, es correcto lo dicho por el Colegiado en el sentido de que el hecho de que la intérprete le imprima su sello particular a sus actuaciones no la hace equiparable con un autor en términos de la Ley citada, por lo cual no es dable exigir que el legislador fiscal otorgara un trato igualitario a uno y otro grupo.

En este sentido, el hecho de que el artículo 141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para mil novecientos noventa y nueve no establezca la posibilidad de otorgar el crédito que regula, a favor de los artistas intérpretes —cuya situación jurídica en materia de derechos de autor es tutelada por el Capítulo II del Título V de la Ley Federal del Derecho de Autor— no implica violación alguna a la garantía de equidad tributaria, toda vez que la situación de unos y otros —autores primigenios y artistas intérpretes— no se encuentran en igualdad de circunstancias ni ameritan el mismo tratamiento jurídico.

Lo anterior resulta igualmente aplicable en lo que concierne a la fracción XVI del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en la misma anualidad, pues la exención establecida en el numeral de referencia resulta aplicable —entre otros— a los destinatarios del artículo

141-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no se justifica la pretensión de ampliar sus efectos a otros sujetos que no se encuentran en la misma circunstancia —como es el caso de los intérpretes, frente a los autores primigenios—.

En nuestra opinión, consideramos que la SCJN parte de premisa equivocada, ya que no se trata de “igualar”, en todos los sentidos, a los autores e intérpretes, sino solamente en lo que respecta al tratamiento de sus derechos patrimoniales, mismos que encuentran su muestra en el ámbito fiscal en el tratamiento que se da a los ingresos que derivan de su explotación y en los que sí están en igualdad de circunstancias por tratarse de un beneficio económico que tiende a fomentar la actividad artística y cultural del país.

Al respecto, hay que recordar que los derechos conexos al derecho de autor se fundan en la protección que el Estado brinda a quienes interpretan o ejecutan obras del ingenio, éstas últimas generadoras de derechos autorales, es decir, por el esfuerzo que deriva de un derecho de autor previo, por lo que, es dable concluir que dicha protección se refiere a los derechos, tanto moral como patrimonial, que tiene los autores.

A mayor abundamiento, debe recordarse que, al fallar el amparo en revisión 408/2004, en sesión de dieciséis de febrero de dos mil cinco, por mayoría de tres votos, esta Primera Sala se pronunció en el sentido de que existen razones justificadas para el trato preferencial que se da a determinados sujetos en virtud de las actividades de creación primigenia que realizan a la luz de la Ley Federal del Derecho de Autor [En dicho asunto se resolvió negar el amparo al no existir violación a la garantía de equidad tributaria por parte de los artículos 15, fracción XVI, inciso c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 109, fracción XXVIII, inciso c), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio fiscal de dos mil tres, respecto de la diferencia de trato en materia tributaria entre (1) los creadores de obras escritas para su publicación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos, y (2) los realizadores de ideas, frases publicitarias, logotipos, emblemas o, en general, diseños industriales].

Al resolver el asunto identificado, se dijo que las diferencias establecidas obedecían a la realización del contenido cultural de la Constitución Federal, el cual guarda relación con el conjunto de normas o directrices correspondientes a la identidad y fines de la unidad social que supone el Estado.

Se puntualizó que en el Estado constitucional democrático, los ciudadanos, las personas y su dignidad humana, son la “premisa antropológica y cultural” del ordenamiento jurídico. Por ello, se sostuvo que la Constitución se constituye no sólo como una norma jurídica, sino como expresión de una situación cultural, instrumento de autorepresentación de los gobernados, imagen de su patrimonio cultural y fundamento de sus aspiraciones, atendiendo a la interpretación armónica de lo prescrito en sus artículos 3o., 6o., 7o., 25 y 26, así como del artículo XIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, los numerales 13 y 26 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos y los artículos 2, 13 y 15 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Así, partiendo de que el Estado está obligado a garantizar y promover la libre emisión, recepción y circulación de la información cultural, dentro de la cual debe entenderse comprendida la difusión de los valores de la tradición popular y la obra de los autores, escritores, y científicos del país, se consideró que aquél tiene el deber de promover la difusión cultural, así como garantizar su transmisión a las futuras generaciones y de abstenerse de ejercer algún tipo de influencia en el proceso de obtención y transmisión libre de los conocimientos científicos y culturales.

En este sentido, se afirmó que la promoción de la creación de obras para su divulgación al público en general, fomenta la conservación, desarrollo y difusión de la ciencia y de la cultura, al mismo tiempo que contribuye al desarrollo de la personalidad de los miembros de la sociedad, así como a fomentar y a garantizar la educación y/o, en último término, a alentar la calidad de la participación democrática, mediante el ejercicio de la libertad de expresión.

En razón de las consideraciones expuestas en el presente apartado, se califica de infundado el agravio enderezado por la parte quejosa.

Contrario a lo señalado por la SCJN sobre este punto, consideramos que justo por la “realización del contenido cultural de la Constitución Federal” se justifica equiparar en el tratamiento fiscal a los autores con los intérpretes, toda vez que con ello se logra “la promoción de la creación de obras para su divulgación al público en general, fomenta la conservación, desarrollo y difusión de la ciencia y de la cultura, al mismo tiempo que contribuye al desarrollo de la personalidad de los miembros de la sociedad, así como a fomentar y a garantizar la educación y/o, en último término, a alentar la calidad de la participación democrática, mediante el ejercicio de la libertad de expresión”, ya que las interpretaciones que realizan, por ejemplo, los cantantes de ópera de canciones de autores populares (v.g. José

Alfredo Jiménez) o bien la ejecución de espectáculos regionales (v.g. los ballet folclóricos) hasta las interpretaciones más vernáculas (v.g. la música grupera), constituyen parte de la cultura de un país, cuyo promoción a través de distintas políticas públicas debe procurar el Estado.

#### IV. CONCLUSIONES

A manera de corolario, podemos afirmar, al menos en nuestra opinión, que la actividad realizada por un artista intérprete y ejecutante, particularmente en lo relativo a los beneficios derivados de la explotación de sus derechos patrimoniales, sí debería ser susceptible de protección por la norma fiscal y, por tanto, gozar de los beneficios que ella establece, como lo es la ahora exención parcial que establece la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la exención total que en materia de IVA establece la Ley respectiva.

Por ello, contrario a lo sostenido por la SCJN en la sentencia que se comentó, asumir que los artículos 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1999 y 15, fracción XVI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el citado ejercicio fiscal, no resultan aplicables a los intérpretes o ejecutantes, hace que éstos devengan en inconstitucionales, en virtud de que dan un tratamiento equitativo en relación con los autores de una obra primigenia.

En efecto, esto deviene en un trato inicuo, toda vez que los dos sujetos (compositor e intérprete) se ubican en un plano de igualdad, esto es, son autores, cada uno en su modalidad, mientras que uno crea la letra o música, como producto de su ingenio, el otro la ejecuta de una manera original, peculiar, igualmente producto de su ingenio, como ninguna otra persona lo puede hacer, creando con ello una representación "única", en cuanto a su forma y presentación, lo que se traduce en la creación de una obra artística y que, por tanto, sí existe una excepción de cualquier clase para cualesquiera de ellos, necesariamente debe darse al otro.

Por ello, sí dicho artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el diverso 15, fracción XVI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en 1999, establecen un tratamiento fiscal particu-

lar para los autores de una obra primigenia, éste debe darse también a los intérpretes, concluir lo contrario conculcaría el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece el principio de equidad que debe regir a toda las contribuciones, inclusive, en su exención, al darse un trato desigual a iguales.

Finalmente, es necesario recordar que si bien una de las disposiciones reclamadas como inconstitucionales en el Recurso de Revisión que se analizó, fue el artículo 141-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes en 1999, que establecía “un crédito” a favor de los contribuyentes que percibieran ingresos por derechos de autor, por la cantidad del equivalente a 8 salarios mínimos del área geográfica del Distrito Federal elevad al año, y que podían aplicar contra el impuesto que tuvieran que pagar durante el ejercicio, dicho “crédito” tenía un tratamiento similar al de la “exención” establecida en la fracción XXX del artículo 77 de la citada Ley (texto que corresponde al de la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2002), esto es, otorgaba un beneficio fiscal a los autores de obras primigenias frente a los titulares de derechos conexos al derecho de autor, por lo que todo lo afirmado a lo largo del presente trabajo consideramos que tiene plena aplicabilidad para las normas fiscales actuales. Lo que se corroboraba con lo dispuesto en la fracción XVI del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (mismo que con algunas modificaciones corresponde a la actual, también, fracción XVI de la citada Ley).

*México, D.F., invierno de 2010.*