

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:

DOCTORA EN DERECHO

PRESENTA:

LIC. SONIA VENEGAS ALVAREZ

Asesora: DRA. YOLANDA CRISTINA RAMÍREZ SOLTERO

México, D.F.

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

CONTENIDO

Introducción general.....	XII
---------------------------	-----

Capítulo I

Conceptos y antecedentes de las presunciones y las ficciones jurídicas

Abreviaturas.....	2
Hipótesis del capítulo.....	3
Objetivo capitular.....	4
Introducción capitular.....	5
1.1. Las presunciones jurídicas.....	7
1.1.1. Aspectos etimológicos.....	7
1.1.2. Concepto.....	8
1.1.3. Reseña histórica.....	14
1.1.3.1. La retórica griega y su influencia en Roma.....	14
1.1.3.2. Los legisladores.....	19
1.1.3.3. Los glosadores.....	22
1.1.3.4. El Derecho canónico medieval.....	23
1.1.3.5. El Renacimiento.....	27
1.1.3.6. El Código Napoleónico.....	27
1.1.3.7. Derecho procesal germano.....	28
1.1.3.8. Las presunciones en la historia del Derecho mexicano.....	28
1.1.4. Clasificación.....	29
1.1.4.1. Las presunciones simples, del hombre o judiciales.....	29
1.1.4.2. Las presunciones legales.....	31
1.1.4.2.1. Presunciones absolutas.....	32
1.1.4.2.2. Presunciones relativas.....	34
1.1.4.3. Otras clasificaciones.....	38
1.1.5. Naturaleza.....	38
1.1.5.1. Las presunciones simples, judiciales o humanas.....	38
1.1.5.2. Las presunciones legales.....	43
1.1.5.2.1. Presunciones absolutas.....	43
1.1.5.2.2. Presunciones relativas.....	44
1.1.6. Las presunciones en el proceso.....	47
1.1.7. Diversas formas de establecer presunciones.....	49
1.2. Las ficciones jurídicas.....	50
1.2.1. Positivismo y ficcionismo.....	50
1.2.2. Filología del término ficción.....	51
1.2.3. Concepto.....	52
1.2.4. Bosquejo histórico.....	56
1.2.4.1. Mesopotamia.....	56
1.2.4.2. Derecho romano.....	57
1.2.5. Clasificación.....	61
1.2.6. Naturaleza.....	66
1.2.7. Distinción entre presunción y ficción.....	58

1.2.8. Los sistemas jurídicos modernos ante la ficción.	71
Conclusiones capitulares.....	72
Bibliografía capitulares.....	76

Capítulo II

Análisis Constitucional de las presunciones y ficciones en materia fiscal

Abreviaturas.....	87
Hipótesis.....	88
Objetivo capitular.....	88
Introducción capitular.....	89
2.1. Las presunciones en el Derecho fiscal.....	91
2.1.1. Planteamiento	91
2.1.2. Evasión, elusión fiscal y economía de opción.....	92
2.1.3. El fraude de ley en materia fiscal.....	95
2.1.4. El fraude a la ley y figuras afines en el Derecho comparado.....	100
2.1.4.1. Alemania.....	100
2.1.4.2. Bélgica.....	100
2.1.4.3. Estados Unidos de América.....	101
2.1.4.4. Francia.....	102
2.1.4.5. Gran Bretaña.....	104
2.1.4.6. Italia.....	106
2.1.4.7. Suiza.....	107
2.1.5. La técnica legislativa en el combate al fraude a la ley.....	107
2.1.5.1. La articulación de hecho imponible complementario.....	108
2.1.5.2. La tipificación genérica del hecho imponible.....	109
2.1.5.3. La llamada doctrina de los tipos.....	110
2.1.5.4. Las presunciones.....	110
2.1.5.5. Las ficciones.....	117
2.1.6. La lucha contra el fraude a la ley en la aplicación del Derecho.....	118
2.1.6.1. La interpretación en el Derecho.....	118
2.1.6.2. La interpretación en el Derecho tributario.....	128
2.1.6.3. La analogía.....	131
2.2. <i>Análisis constitucional de las presunciones y ficciones en materia</i> <i>fiscal</i>	133
2.2.1. El principio de capacidad contributiva.....	134
2.2.1.1. Antecedentes.....	137
2.2.1.2. Funciones del principio de capacidad contributiva.....	141
2.2.1.3. Capacidad contributiva e igualdad.....	146
2.2.1.4. Crisis del principio de capacidad contributiva.....	149

2.2.2.	El principio de legalidad.....	150
2.2.2.1.	Historia	153
2.2.2.1.1.	Inglaterra.....	153
2.2.2.1.2.	España.....	154
2.2.2.1.3.	Francia.....	155
2.2.2.1.4.	Italia.....	157
2.2.2.1.5.	Estados Unidos de América.....	157
2.2.2.1.6.	Argentina.....	158
2.2.2.1.7.	México.....	159
2.2.2.2.	Función de la legalidad y reserva de ley.....	162
2.2.2.3.	Crisis del principio de legalidad.....	166
2.2.3.	<i>Las garantías del debido proceso ante las presunciones y ficciones tributarias</i>	168
2.2.4.	La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria.....	169
	Conclusiones capitulares.....	182
	Bibliografía capitular.....	185

Capítulo III

Las presunciones y las ficciones en el marco del Derecho tributario formal

Abreviaturas.....	200
Hipótesis.....	201
Objetivo capitular.....	201
Introducción capitular.....	202
3.1.	El Derecho tributario formal como marco de la gestión tributaria.... 204
3.2.	Las obligaciones de la administración tributaria frente al contribuyente.206
3.2.1.	Asistencia e información al contribuyente.....207
3.2.1.1	Argentina.....207
3.2.1.2.	Bolivia.....208
3.2.1.3.	Costa Rica..... 208
3.2.1.4.	la experiencia española.....209
3.2.1.5.	México.....211
3.2.2.	La consulta..... 215
3.2.2.1.	Bolivia.....215
3.2.2.2.	Costa Rica.....216
3.2.2.3.	España.....217
3.2.2.4.	México.....218
3.2.2.5.	Uruguay.....218
3.2.3.	Secreto tributario.....219

3.2.4.	Reconsideración.....	220
3.3.	Las obligaciones de los particulares frente a la administración tributaria	221
3.3.1.	Alemania.....	222
3.3.2.	Bolivia.....	223
3.3.3.	Buenos Aires.....	224
3.3.4.	Costa Rica.....	226
3.3.5.	Chile.....	227
3.3.6.	Uruguay.....	229
3.4.	Las facultades de la Administración tributaria.....	230
3.4.1.	Alemania.....	231
3.4.2.	Bolivia.....	233
3.4.3.	Buenos Aires.....	235
3.4.4.	Costa Rica.....	237
3.4.5.	Chile.....	239
3.4.6.	México.....	241
3.4.7.	Reino Unido.....	244
3.4.8.	Uruguay.....	246
3.5.	La determinación.....	246
3.5.1.	La autoliquidación.....	252
3.5.2.	La liquidación por parte de la autoridad.....	256
3.5.2.1.	La estimación indirecta.....	258
3.5.2.2.	La determinación presuntiva (bajo el crisol de la legislación mexicana)	261
3.6.	Concepto de prueba.....	268
3.6.1.	La prueba en el procedimiento administrativo.....	269
3.6.2.	Gestión tributaria y actividad probatoria.....	272
3.6.3.	En la declaración.....	275
3.6.4.	Iniciación de oficio.....	278
3.6.5.	La prueba en las actuaciones investigadoras de la Administración	278
3.6.6.	Consideraciones en torno al papel que desempeñan algunas presunciones en el campo de la gestión tributaria	280
	Conclusiones capitulares.....	286
	Bibliografía capitular.....	289

Capítulo IV

El Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas residentes, en México y España (generalidades)

Abreviaturas.....	298
Hipótesis.....	299
Objetivo capitular.....	299
Introducción capitular.....	300
4.1. Naturaleza del Impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes, en México y en España.....	302
4.2. Objeto del Impuesto sobre la renta.....	316
4.2.1. La renta como producto.....	317
4.2.2. Renta como un flujo de riqueza desde terceros.....	318
4.2.3. Renta como el consumo más el incremento patrimonial.....	319
4.3. Antecedentes del Impuesto sobre la Renta en México.....	334
4.3.1. Ley del Centenario (1921).....	336
4.3.2. Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades o empresas (1924).....	339
4.3.3. Ley del impuesto sobre la renta (1925).....	340
4.3.4. Ley del impuesto sobre la renta (1941).....	340
4.3.5. Ley del impuesto sobre la renta (1953).....	341
4.3.6. Ley del impuesto sobre la renta (1964).....	342
4.3.7. Ley del impuesto sobre la renta (1980).....	344
4.4. Antecedentes del impuesto sobre la renta en España.....	345
4.4.1. El proyecto Cobián.....	345
4.4.2. Proyecto sobre los impuestos de rentas y ganancias (1926).....	346
4.4.3. Contribución General sobre la Renta(1932).....	346
4.4.4. Ley del Impuesto sobre la Renta (1954).....	346
4.4.5. Ley 44/78.....	347
4.4.6. Ley 18/1991.....	349
4.4.7. Ley 40/1998.....	351
4.5. Breve panorama del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México en 2005.....	352
4.5.1. Ingresos por salarios y asimilados.....	359
4.5.2. Ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales.....	361
4.5.3. Ingresos por arrendamientos y, en general, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes muebles.....	368
4.5.4. Ingresos por enajenación de bienes.....	369
4.5.5. Ingresos por adquisición de bienes.....	371
4.5.6. Ingresos por intereses.....	372
4.5.7. Ingresos por obtención de premios.....	373
4.5.8. Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.....	373

4.5.9.	De los demás ingresos.....	374
4.6.	Reseña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España vigente en 2004.....	377
4.6.1.	Sujetos.....	378
4.6.2.	Sujetos no obligados a declarar.....	379
4.6.3.	Opción de tributación conjunta.....	381
4.6.4.	Objeto y hecho imponible.....	382
4.6.5.	Base imponible.....	383
4.6.6.	Deducciones.....	388
4.6.7.	Exenciones.....	392
4.6.8.	Tasas.....	393
4.6.9.	Período impositivo.....	394
4.6.10.	Devengo.....	394
	Conclusiones capitulares.....	395
	Bibliografía capitular.....	399

Capítulo V

Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México

	Abreviaturas.....	413
	Hipótesis.....	414
	Objetivo capitular.....	414
	Introducción capitular.....	415
5.1.	El domicilio fiscal.....	417
5.2.	La residencia fiscal.....	419
5.3.	Ingresos de un establecimiento permanente.....	422
5.3.1.	Fundamento legal.....	422
5.3.2.	Antecedentes.....	424
5.3.3.	Análisis.....	426
5.4.	Discrepancia fiscal.....	426
5.4.1.	Fundamento legal.....	427
5.4.2.	Antecedentes.....	428
5.4.3.	Naturaleza.....	428
5.4.4.	Contenido.....	428
5.4.5.	Elemento objetivo.....	430
5.4.6.	Elemento temporal.....	431
5.4.7.	Hecho consecuencia.....	431
5.5.	Presunción de ingresos.....	433
5.5.1.	Fundamento.....	433

5.5.2.	Antecedentes.....	433
5.5.3.	Naturaleza.....	433
5.6.	Dividendos fictos.....	434
5.6.1.	Fundamento legal.....	434
5.6.2.	Antecedentes.....	435
5.6.3.	Naturaleza.....	441
5.6.4.	Contenido.....	441
5.6.4.1.	Concepto de dividendos.....	441
5.6.4.2.	Dividendos fiscales.....	443
5.6.4.3.	Dividendos contables.....	444
5.6.4.4.	Incompatibilidad entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.....	444
5.6.5.	Los presupuestos de hecho.....	445
5.7	<i>Ingresos acumulables para las personas físicas con</i>	
5.8	<i>actividades empresariales y profesionales.....</i>	453
5.7.1.	<i>Fundamento.....</i>	453
5.7.2.	<i>Antecedentes.....</i>	454
5.7.3.	<i>Naturaleza.....</i>	454
5.7.4.	<i>Contenido.....</i>	454
5.8.	Momento de la acumulación de ingresos para las personas físicas	
.	con actividades empresariales y profesionales.....	455
5.8.1.	Fundamento.....	455
5.8.2.	Antecedentes.....	456
5.8.3.	Naturaleza.....	457
5.8.4.	Contenido.....	457
5.9.	Requisitos de las deducciones tratándose del régimen de personas	
.	físicas	458
5.9.1.	Fundamento.....	458
5.9.2.	Antecedentes.....	458
5.9.3.	Naturaleza.....	458
5.10.	Discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor	
.	de mercado.....	459
5.10.1.	Fundamento legal.....	459
5.10.2.	Fundamento lógico.....	459
5.10.3.	Antecedentes.....	459
5.10.4.	Naturaleza.....	459
5.10.5.	Contenido.....	459
5.11.	Determinación de la renta gravable para efectos de la PTU	
.	en REPECOS.....	461
5.11.1.	Fundamento.....	461
5.11.2.	Antecedentes.....	461
5.11.3.	Naturaleza.....	462
5.11.4.	Contenido.....	462
5.12.	Declaraciones mensuales de REPECOS.....	463
5.12.1.	Antecedentes.....	463
5.12.2.	Naturaleza.....	463
5.12.3.	Análisis.....	464

5.13.	Cómo pagan el ISR los contribuyentes que dejen de tributar como . pequeños.....	466
5.13.1.	Fundamento.....	466
5.13.2.	Antecedentes.....	466
5.13.3.	Naturaleza.....	466
5.13.4.	Contenido.....	466
5.14.	Tratamiento fiscal en la permuta de bienes.....	467
5.14.1.	Fundamento.....	467
5.14.2.	Antecedentes.....	467
5.14.3.	Naturaleza.....	467
5.14.4.	Contenido.....	467
5.15.	Enajenación de bienes.....	467
5.16.	Enajenación de acciones.....	472
5.17.	Ingresos fictos por enajenación de bienes.....	475
5.17.1.	Fundamento.....	475
5.17.2.	Antecedentes.....	475
5.17.3.	Naturaleza.....	475
5.17.4.	Contenido.....	475
5.18.	Ingresos presuntos por adquisición de bienes.	479
5.18.1.	Fundamento.....	480
5.18.2.	Antecedentes.....	481
5.18.3.	Naturaleza.....	481
5.18.4.	Contenido.....	481
5.18.5.	Elemento lógico.....	483
5.19.	Intereses fictos.....	483
5.19.1.	Fundamento.....	483
5.19.2.	Antecedentes.....	484
5.19.3.	Concepto de interés.....	485
5.19.4.	Naturaleza.....	487
5.19.5.	Contenido	488
5.20.	Interés real.....	491
5.20.1	Fundamento normativo	491
5.20.2.	Antecedentes.....	491
5.20.3.	Fundamento lógico.....	492
5.20.4.	Naturaleza.....	492
5.20.5.	Contenido	492
5.20.6.	Efectos	493
5.21	Otros ingresos.....	494
5.21.1	Fundamento legal	494
5.21.2.	Antecedentes.....	495
5.21.3.	Naturaleza.....	495
5.22.	Acumulación de ingresos de contribuyentes que celebren . operaciones con partes relacionadas.....	497
5.22.1.	Fundamento legal.....	497
5.22. 2.	Antecedentes.....	498
5.22.3.	Fundamento lógico.....	498

5.22.4. Naturaleza.....	499
5.22.5. Presupuestos.....	499
5.22.5.1. Subjetivos.....	499
5.22.5.2. Objetivos.....	499
5.22.6. Consecuencias.....	500
Conclusiones capitulares.....	502
Bibliografía capitular.....	506

Capítulo VI

Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residentes en España

Abreviaturas.....	515
Hipótesis.....	516
Objetivo capitular.....	516
Introducción capitular.....	517
6.1. Presunción de onerosidad.....	520
6.1.1. Fundamento legal	520
6.1.2. Naturaleza	520
6.1.3. Fundamento lógico	521
6.1.4. Análisis	521
6.2. Operaciones vinculadas	525
6.2.1. Fundamento legal	525
6.2.2. Naturaleza	527
6.2.3. Fundamento lógico	527
6.2.4. Análisis	528
6.3. Presunción de ejercicio de la actividad	531
6.3.1. Fundamento legal	531
6.3.2. Naturaleza	531
6.3.3. Análisis	531
6.4. <i>Presunción de residencia</i>	534
6.4.1. Fundamento legal	535
6.4.2. Naturaleza	535
6.4.3. Análisis	535
6.5. Ficción en la atribución de rentas	537
6.5.1. Fundamento legal	538
6.5.2. Naturaleza	538
6.5.3. Análisis	538
6.6. Ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados.....	539
6.6.1. Fundamento legal	540

6.6.2.	Análisis	540
6.7.	Rendimientos inmobiliarios en caso de parentesco	543
6.7.1.	Fundamento legal	543
6.7.2.	Naturaleza	543
6.7.3.	Análisis	543
6.8.	Inexistencia de afectación	545
6.8.1.	Fundamento legal	546
6.8.2.	Fundamento lógico	546
6.8.3.	Naturaleza	546
6.8.4.	Análisis	546
6.9.	Ingresos computables en las actividades económicas	548
6.9.1.	Fundamento legal	548
6.9.2.	Naturaleza	549
6.9.3.	Análisis.....	549
6.10.	Valor de transmisión de los incrementos y disminuciones patrimoniales	551
6.10.1.	Fundamento legal	551
6.10.2.	Naturaleza	552
6.10.3.	Fundamento lógico	552
6.10.4.	Análisis	552
6.11.	Valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación	555
6.11.1.	Fundamento legal	555
6.11.2.	Naturaleza	555
6.11.3.	Fundamento lógico	556
6.11.4.	Análisis	557
6.12.	Incrementos de ganancias no justificados	559
6.12.1.	Fundamento legal	559
6.12.2.	Naturaleza	559
6.12.3.	Análisis	560
	Conclusiones capitulares.....	564
	Bibliografía capitular.....	568

Capítulo VII

Perspectivas de las presunciones y las ficciones jurídicas en el ámbito tributario

Objetivo Capitular.....	576
7.1. Elementos de la presunción.....	576
7.2. La ficción jurídica.....	578
7.3. ¿Hasta dónde debe la técnica permitir lesionar los derechos individuales, especialmente el principio de capacidad contributiva en aras de los intereses sociales?.....	580

7.4.	¿Qué función tienen las presunciones y las ficciones jurídicas en la estructura del sistema fiscal contemporáneo?.....	582
7.5.	En atención a las nuevas características de los sistemas tributarios y atendiendo al desarrollo de los principios tributarios, ¿Qué función deben cumplir las presunciones y ficciones jurídicas?..	586
7.6.	Perspectivas a futuro sobre el tema de las presunciones y las ficciones tributarias (nuevas líneas de investigación).....	589
	Bibliografía capitular.....	594
	Conclusiones Generales.....	596
	Bibliografía General.....	606

Introducción general

El conocer y la búsqueda del conocimiento ha sido la gran preocupación humana, su abordaje, la verdad o no de los hallazgos, la objetividad o subjetividad del acto cognoscitivo, han sido objeto de estudio a lo largo de la humanidad.

La antigua Grecia es la cuna del conocimiento, en donde se gestaron racionalmente los conceptos, las ideas, los problemas, los paradigmas sobre los cuales hoy sigue trabajando el mundo intelectual.

Los grandes maestros griegos descubren el uso de la razón, como una forma de edificar la reflexión, se cambia del simple discurso que busca la aprobación de los demás, por la búsqueda de otra categoría, la verdad.

El momento culminante es cuando Platón (s. V a. C.) presenta la hipótesis de las ideas. El discurso deja de ser vacío, ahora corresponde a la realidad, la realidad de las ideas, el mundo de las ideas se vuelve una realidad esencial, con estabilidad.

Andando el tiempo, la razón se practica, se perfecciona, en el Renacimiento ocurren sucesos importantes gracias al uso de la razón, así por ejemplo se implementa el uso de la imprenta, la física se desarrolla, se descubre América, etc. Descartes publica su Discurso del método (1637), en francés, y no en latín lo que significaba que era una obra dirigida al público en general y no sólo a la clase pensante. Descartes congruente con el pensamiento griego exigía demostrar todo aquello que se afirmase. El mundo de hoy somos el fruto de la simiente de la cultura del mar Egeo.

Una manifestación muy importante del uso de la razón ha sido el Derecho, para que se pueda dar una mejoría en el género humano es menester que el hombre viva en sociedad, se relacione, los hombres deben negociar, el hombre separado, replegado corre el gran peligro del totalitarismo, por el contrario la sana convivencia conduce al desarrollo individual y el progreso colectivo.

Para mantener el equilibrio de la sana convivencia social se han creado instituciones como el Estado y el Derecho. El Derecho se convierte en el único modo de garantizar la paz social, pero no resulta del estado natural del hombre, sino del consentimiento del mismo, pero detrás del Derecho tiene que estar la fuerza del Estado.

Es inacabable la lista de grandes pensadores que han aportado luces al desarrollo del Derecho desde Platón, Aristóteles, Cicerón, Tomás de Aquino, Hugo Grocio, *Jean Domat, Montesquieu, Rousseau, Kant, Hauriou, Hans Kelsen, Charles Perelman, Radbruch, John Rawls, Von Kirchmann, Larenz, Atienza* etc. que en su conjunto han dado lugar a la creación de la ciencia del Derecho.

La ciencia jurídica está compuesta por el conjunto de conocimientos vinculados al fenómeno jurídico, descubiertos y adquiridos mediante el estudio sistemático de las múltiples concreciones de la experiencia humana jurídica milenaria. La ciencia jurídica es también elaboración de nuevas doctrinas y teorías, el desarrollo de las preexistentes, la creación de nuevas formas de interpretación, la sistematización de las propuestas de interpretación existentes, siendo reflejo de la labor del jurista, lográndose de esa manera la sistematización de los ordenamientos jurídicos. Tarea principal del jurista, consiste en la propuesta que realizan los científicos del Derecho hacia el mejoramiento del mismo, en cuanto creación en el campo de la ciencia jurídica. El jurista también debe explicar porque el Derecho es así en un tiempo y espacio determinado, que ha llevado a la vigencia de la norma, finalmente con todos los elementos necesarios el jurista debe emitir un juicio sobre el Derecho vigente y responder a la pregunta ¿El Derecho imperante es el adecuado?

La ciencia jurídica, en sus múltiples procesos y procedimientos necesita del apoyo de ciertos mecanismos que además de facilitar la aplicación del Derecho, coadyuven a su perfeccionamiento y desarrollo. Todo sistema jurídico requiere de este apoyo que se complementa con instrumentos tales como las presunciones y ficciones, particularmente en cuanto se relaciona al Derecho positivo. En efecto, la presunción y la ficción han devenido en herramientas primordiales en la producción y aplicación de las reglas jurídicas.

La presunción se constituye en una norma probatoria y como prueba indirecta ante la falta de elementos que puedan proveer directamente la evidencia necesaria.

La ficción se convierte en la realidad jurídica una vez que su creación se presenta como imprescindible.

El repaso a la historia de ambas instituciones, demuestra que tanto presunciones como ficciones han sido elementos importantes en los cuerpos normativos de todos los sistemas jurídicos, y en las resoluciones jurisdiccionales de todos los tiempos, de igual modo, siempre han sido tema de disertaciones doctrinales.

El Derecho positivo mexicano, aplica la presunción como ingrediente en la confección de leyes, y como fundamento regulador de la carga de la prueba, como medio de prueba y como cimiento de las resoluciones judiciales.

Las presunciones y ficciones jurídicas se erigen como instrumentos necesarios, favorables u optativos a los efectos de la existencia y aplicación de la norma tributaria.

En la ley, las presunciones y ficciones tendientes a evitar la defraudación y la elusión fiscal, o a facilitar la gestión de la recaudación, han sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas. Similar razón de ser asiste a las presunciones empleadas en el régimen de prueba dentro del sistema impositivo nacional.

Mal implementadas, se pueden encontrar también dentro de los sistemas fiscales, presunciones y ficciones tributarias en donde el legislador, irrumpiendo el esquema de justicia planteado por la Constitución, guiado por un afán eminentemente de recaudación voraz, inventa capacidades contributivas, donde muchas veces no las hay, afecta la economía de los contribuyentes no sólo por determinar un tributo a su cargo, sino por que a la hora de fantasear con la realidad le complica el entorno administrativo y jurídico a los particulares orillándolos a tomar decisiones no queridas.

El impuesto sobre la renta ha sido visto a lo largo de la historia como la contribución de mayores bondades y desde luego ocupa un puesto de singular importancia dentro de la estructura tributaria nacional, de aquí el interés por

centrar esta investigación en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México, con un acompañamiento de lo que en análoga situación acontece en España.

¿En qué contribuyen o en qué afectan las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas en la obtención de la justicia tributaria? ¿Hay que eliminar del discurso jurídico a estos institutos o es conveniente preservarlos? Si son instrumentos convenientes ¿Hacia dónde se dirige su utilidad y por qué? ¿Las presunciones y sobre todo las ficciones, son compatibles con los principios constitucionales? La respuesta a estas interrogantes han motivado el desarrollo de este trabajo.

Como bien se puede anticipar, estudiosos del Derecho, jueces y litigantes se pueden manifestar a favor o en contra de estas importantes figuras, pero es claro, no se pueden ignorar.

La hipótesis general que sirvió de faro director, es la siguiente:

Cuando las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes, se establecen respetando los principios consagrados en la Constitución y en armonía con las demás disposiciones impositivas, son instrumentos que coadyuvan a la obtención de un sistema tributario justo.

Además de que cada uno de los capítulos de esta investigación se inician con sus respectivas hipótesis capitulares.

Esta investigación que tiene por objeto general el análisis de las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, se estructura de la siguiente manera:

En el primer capítulo se trata de delimitar las características propias de las presunciones y ficciones jurídicas, así como delinear su historia.

A las presunciones y ficciones en el ámbito fiscal se les han encontrado la utilidad de prevenir conductas fraudulentas, elusorias y evasivas, en el segundo capítulo se analiza precisamente dicha aplicación, tomando como punto de partida la inclusión de presunciones y ficciones en el ámbito del Derecho fiscal.

La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria, es frecuentemente cuestionada así en la doctrina, como en las resoluciones jurisdiccionales, y desafortunadamente si hay razones que ponen en entredicho la constitucionalidad de sendas instituciones, ya que en múltiples ocasiones, parece que el legislador tributario, quien debiera perfilarse como un gran conocedor de su Constitución y su significado, resulta que se aleja de los principios que dicha Constitución establece al momento de ejercer sus tareas. Tal parece que primero elabora su trabajo legislativo y luego trata de amoldarlo a los cánones constitucionales, como si el arquitecto pudiera primero construir la casa y luego tratar de montarla sobre los cimientos.

El análisis de la presunción y la ficción en materia fiscal a la luz de los principios constitucionales, ocupa un lugar primordial en el desarrollo del segundo capítulo de esta investigación, especialmente cuando estos institutos se confrontan con el principio de capacidad contributiva, principio rector de la justicia tributaria, que se encuentra consagrado en numerosos ordenamientos constitucionales, confrontación en la que la capacidad contributiva se ve a menudo gravemente lesionada.

La falta de cuidado y de respeto del legislador tributario, por los principios constitucionales al establecer las presunciones y ficciones, ha conducido a una buena parte de la doctrina a manifestarse en contra de la implementación de estas importantes figuras.

Como queda asentado en el primer capítulo, la presunción tiene su lugar en el terreno de la actividad probatoria, sin embargo poco se ha profundizado sobre la actividad probatoria en los procedimientos administrativos de gestión fiscal, en el capítulo tercero se aspira a destacar el papel de las presunciones en el campo de la gestión tributaria.

La relevancia del impuesto sobre la renta, es descrita magníficamente por Richard Goode de la siguiente manera:

La preeminencia del impuesto sobre la renta en el sistema federal de ingresos públicos refleja su potencial recaudatorio y, principalmente la extendida creencia de que es el medio más equitativo de hacer frente a los gastos del gobierno nacional. Además, como

el gobierno federal ha asumido una mayor responsabilidad para moderar las fluctuaciones económicas y el impuesto sobre la renta se ha adaptado rápidamente a los cambios en la actividad de los negocios, se le reconoce su valiosa fuerza estabilizadora y la comodidad fiscal de su exacción.¹

El tema central de esta investigación, está constituido por el análisis de las presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México, para lo cual se consideró necesario examinar previamente ¿Qué se debe entender por renta? ¿Cuál ha sido el desarrollo histórico de este tributo en nuestro país? ¿Cuáles son las generalidades del impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México? Con el afán de enriquecer el trabajo, con notas de Derecho comparado, se hace referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en España, en sus aspectos histórico, y de generalidades, en virtud de que la recopilación del material bibliográfico, se obtuvo directamente de bibliotecas españolas y del intercambio de opiniones de quien suscribe estas líneas y profesores universitarios de España.

En el capítulo quinto se intenta elaborar un catálogo sistematizado sobre las principales presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México, especificando su fundamento legal, su naturaleza y haciendo un estudio en cada una de las especies, tratando de destacar sus virtudes y defectos, ya que como bien expone el distinguido jurista Juan José Ferreiro Lapatza, la contribución del estudioso del Derecho fiscal a la construcción de la seguridad jurídica estriba en encontrar y describir los “estados patológicos” de dicha rama y ofrecer una solución.²

En el capítulo sexto, se examinan las presunciones ficciones y presunciones vigentes en el impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en España, con una doble finalidad, primero porque la doctrina española en el tema de las presunciones y ficciones tributarias, ha sido más

¹ Goode Richard, *El impuesto sobre la renta*, Madrid, Fábrica Nacional de moneda y timbre, 1973, p. 15.

² “El principio de seguridad”, *Ensayos sobre metodología y técnica en el Derecho financiero y tributario*, Madrid- Barcelona, Marcial Pons, 1998, págs. 27-29.

abundante y por lo tanto tiene mucho que aportar a quienes decidan incursionar en el tema, y la segunda finalidad es insertar un capítulo de Derecho comparado en el desarrollo de la investigación.

Finalmente en el capítulo séptimo se trata de hacer un pronóstico de hacia donde se dirige la utilidad de estas instituciones, las presunciones y las ficciones tributarias, en el marco de fenómenos tan actuales como la globalización, apuntando cuales serían las nuevas líneas de investigación de este apasionante tema.

Por lo que concierne a la metodología utilizada en el desarrollo de la investigación, como bien opina el destacado jurista Jorge Witker, los objetos de las ciencias sociales y jurídicas es difícil de constreñirlos a una sola metodología.³

De aquí la necesidad de combinar varios de ellos, en este tenor se aplicaron los siguientes métodos: histórico; analítico conforme al cual se examinan todos los elementos o componentes de un objeto de estudio; exegético que consiste en la operación racional de interpretación de los textos normativos positivos;⁴ y comparativo, en virtud de que el Derecho comparado ensancha el horizonte del jurista, aportando nuevos argumentos, perspectivas y soluciones.⁵

La traducción de los textos que están citados a pié de página en lengua extranjera, es responsabilidad de la autora de esta tesis.

Quien suscribe estas líneas está consciente de la falibilidad de las ideas aquí vertidas, esta investigación es desde luego perfectible, producto de un modesto esfuerzo intelectual; juzguen así los entendidos.

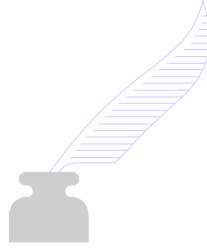
³ *Técnicas de investigación jurídica*, México, UNAM- Mc. Graw-Hill, 1996, p. 5.

⁴ Hernández, Ma. del Pilar, "El protocolo como instrumento de formalización del trabajo de investigación", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva serie, año XXX, no. 90, septiembre-diciembre 1997, México D.F., P.1112.

⁵ K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, p. 15, cit. por Herrera Molina, Pedro, *Metodología del Derecho financiero y tributario*, México, Porrúa, 2004, p. 66.

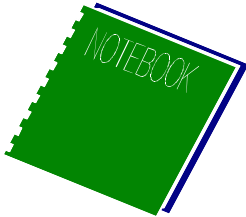
CAPÍTULO PRIMERO: Conceptos básicos y antecedentes de las presunciones y las ficciones jurídicas

SUMARIO: Hipótesis del capítulo. Introducción al capítulo 1°. 1.1. Las presunciones jurídicas. 1.1.1. Aspectos etimológicos. 1.1.2. Concepto. 1.1.3. Reseña histórica. 1.1.3.1. La retórica griega y su influencia en Roma. 1.1.3.2. Los legisladores. 1.1.3.3. Los glosadores. 1.1.3.4. El Derecho canónico medieval. 1.1.3.5. El Renacimiento. 1.1.3.6. El Código Napoleónico. 1.1.3.7. Derecho procesal germánico. 1.1.3.8. Las presunciones en la historia del Derecho mexicano. 1.1.4. Clasificación. 1.1.4.1. Las presunciones simples, del hombre o judiciales. 1.1.4.2. Las presunciones legales. 1.1.4.2.1. Presunciones absolutas. 1.1.4.2.2. Presunciones relativas. 1.1.4.3. Otras clasificaciones. 1.1.5. Naturaleza. 1.1.6. Las presunciones en el proceso. 1.1.7. Múltiples maneras de establecer presunciones. 1.2. Las ficciones jurídicas. 1.2.1. Positivismo y ficcionismo. 1.2.2. Filología del término ficción. 1.2.3. Concepto. 1.2.4. Bosquejo histórico. 1.2.4.1. Mesopotamia. 1.2.4.2. Derecho romano. 1.2.5. Clasificación. 1.2.6. Naturaleza. 1.2.7. Distinción entre ficción y presunción. 1.2.8. Los sistemas jurídicos ante la ficción. Conclusiones capitulares. Bibliografía.



Abreviaturas

AGB	Código General Austriaco
Aranz.	Aranzadi
AT	Audiencia Territorial
C	<i>Codex</i>
Cap.	Capítulo
C. Co.	Código de Comercio
Cód. Civ.	Código Civil
CPCDF	Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (México)
C. Th.	Código Teodosiano
D.	Digesto
Lib.	Libro
Part. Orat.	<i>Partiones Oratoriae</i>
Rev.	Revista
R.G.D.	Revista General de Derecho
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SJF	Semanario Judicial de la Federación
Top.	Tópicos
T. S.	Tribunal Superior
Vol.	Volumen
ZGB	Código Suizo



HIPÓTESIS

- La creación consciente y el uso sistemático tanto de las presunciones como de las ficciones jurídicas, tienen sus antecedentes más representativos en el Derecho romano.
- Las presunciones jurídicas son juicios lógicos, a través de los cuales se forma la verdad de una cosa (desconocida) por su ilación con otra cosa diferente y cierta.
- Las ficciones jurídicas son un producto de técnica legislativa, consistente en la creación de realidades jurídicas diferentes a la realidad o verdad natural subyacente.

OBJETIVO CAPITULAR

A partir de una indagación filológica e histórica, establecer el significado y contenido de los términos presunción y ficción en el ámbito jurídico.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

Indudablemente, el Derecho en el diseño de las normas jurídicas, desarrolla una gama de procesos, los cuales demandan el apoyo de mecanismos que faciliten su aplicación y contribuyan a su evolución. Ciertamente, todo sistema jurídico requiere este auxilio, que se complementa con hipótesis, presunciones, y ficciones, especialmente, en cuanto se relaciona al Derecho positivo. Tanto la presunción, como la ficción se han tornado indispensables en esta labor de aplicación y creación de la norma jurídica. La primera como regla que se desvanece una vez que el precepto surge obligatorio y queda establecido como verdad, como certeza, mientras que no sea destruida. La segunda, como realidad jurídica una vez que su invención se presenta como indispensable. Ambas son fundamentales, como verdades iniciales en los Estados de Derecho, para la inteligencia y la calificación de los sentidos con las limitaciones que fije la ley.

Tanto una como otra, han sido importantes en las manifestaciones legislativas de todos los pueblos, en la doctrina de sus pensadores, y en las resoluciones emitidas por los juzgadores de todos los tiempos.

En la ley tributaria, las presunciones y las ficciones sustanciales, tienden a facilitar fundamentalmente la gestión de la recaudación tributaria y la aplicación de la norma fiscal. Ellas han sido establecidas por necesidades técnico-jurídicas. No obstante, se abre aquí una gran paradoja al lado de la utilidad aportada por la técnica en general y la técnica jurídica en particular.

Se vive una época caracterizada por la carencia de sensibilidad humana, y espiritualidad, donde se exalta todo aquello que facilite el quehacer humano, lo que significa, que, en aras de un menor esfuerzo el hombre deja todo en manos

de la técnica. Tal parece que la ciencia y la filosofía se vieran amenazadas por los conocimientos técnicos. Cuando la técnica se vuelve rectora del devenir humano, soslayando otro tipo de sabiduría, ocurre que a menudo se ven atropellados principios, ideales y convicciones inherentes al ser humano y que procuran su verdadero crecimiento.

Este panorama desolador, invita a reflexionar sobre aquellos mecanismos calificados, como de técnica jurídica, en donde frecuentemente las razones de este proceder abaten a la justicia.

La aspiración a dilucidar esta paradoja, obliga a conocer el contenido y la historia de instituciones de esta categoría, como lo son, la presunción y la ficción.

En este primer capítulo se pretende determinar los vocablos medulares que se habrán de manejar a lo largo de la tesis, desentrañando primeramente el significado gramatical y jurídico de dichos términos; trazando los principales aspectos históricos, esbozando las clasificaciones que sobre estos institutos se han elaborado, para finalmente, acercarse a las posiciones teóricas que delimitan su naturaleza. He aquí el marco teórico que expone las pautas en el progreso de esta temática.

1.1. LAS PRESUNCIONES JURÍDICAS

1.1.1. Aspectos etimológicos

El término “presunción” proviene del latín *prae*, que significa antes, y *sumere*, tomar; tomar de antemano en la composición de los vocablos *praesumere*, *praesumptio* y *presumitur* (latín vulgar). Por la presunción se toma una cosa por verdadera (*sumitur pro vero*) antes de que conste de otro modo.¹

“La palabra presunción se integra de la preposición *prae* y el verbo *sumo*; tomar anticipadamente; ya que mediante las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos”.²

Se trata de expresiones que fijan tan sólo la función mental de todo individuo al presentir, creer o suponer, buscando por resultado el conocer mediante la inducción, sobre la existencia de un hecho desconocido, apoyada en hechos conocidos y en el presupuesto de que debe ser verdadero, en un caso concreto, lo que suele serlo de ordinario, en los demás casos en que acontecen los mismos hechos o concurren las mismas circunstancias.³

Praesumptio y *praesumere* han tenido disímiles connotaciones en las fuentes jurídicas. *Praesumptio* se asimiló a privilegio;⁴ usurpación;⁵ arrogancia;⁶

¹ Abagnano, N., *Diccionario de Filosofía*, México, Fondo de Cultura Económica, 1963, p. 923.

² Cabanellas, Guillermo y Alcalá-Zamora, Luis, José, “Presunción”, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, t. V, 12ª ed. Buenos Aires, Eliasta, 1979, p. 390.

³ Berumen Sein, “Las presunciones en el derecho civil mexicano”, *Anales de Jurisprudencia*, 2ª época, año XX, t. LXXVI, México, enero- marzo de 1953, p. 257.

⁴ D. 37,10,3 (Ulp. 41 ad ed.); D. 43,4,3,3 (Ulp.68 ad ed.); C. 8, 11, 12 (Arcad. et Honor. 396); C.4, 65, 31 (Leo 458); C. 8,14,7 (Iustinian. 532).

⁵ C. Th. 8,5,12 (Iulian. 362); C. Th.15, 1, 14 (Valentin et Valens 365).

⁶ C. Th. 6, 4,22 (Valentin, Valens et Gratian. 373); C.Th. 8, 8,2 (Gratian. Valentin et Theod. 379).

opinión;⁷ y a su vez *praesumere* se utilizó como creer;⁸ arrogarse;⁹ osar;¹⁰ usurpar;¹¹ tomar antes.¹²

1.1.2. Concepto

“Presunción: conjetura; suposición, indicio; señal; sospecha; decisión legal, excepto contraria prueba; inferencia de la ley que no cabe desvirtuar...”¹³

“Institución de origen posclásico, la cual tenía gran relevancia dentro de la instrucción probatoria del proceso de Derecho privado, (*vedi-cognitio extra ordinem*) eran en particular aquellas consecuencias lógicas que derivan necesariamente de hechos ya probados que ayudaban a considerar como probados hechos ulteriores (del hecho conocido se llega al hecho desconocido).¹⁴

“Una conclusión derivada de un sistema particular de hechos basados en derecho, más que en un razonamiento probable”.¹⁵

“...por las presunciones se forma o se deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos, antes que éstos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos”.¹⁶

En las diversas legislaciones europeas se encuentra que la presunción está regulada en los códigos civiles; así, por ejemplo, tanto el Código Civil francés como su homólogo italiano definen a las presunciones como “consecuencias que la ley o el juzgador extrae de un hecho conocido para deducir un hecho desconocido”.¹⁷

⁷ D. 29, 2,30,4 (Ulp. 8 ad Sap.); D. 33, 7,18,3 (Pau. 2 ad Vitel).

⁸ C. 2,42,4, (Dioclet. et Maxim. 293); D.12, 6,3 (Papin. 28 quaest.)

⁹ C. Th. 12, 10,1 (Valentin et Valens 373); C. Th. 1,28,3 (Valens, Gratian. et Valentin. 376).

¹⁰ C. Th. 16,5,8 (Gratian., Valentin et Theod. 381); C. Th. 3,8,2 (Id. 382).

¹¹ C. Th. 8,5,55 (Arcad. et Honor. 396); C. Th. 14,15,6 (Arcad et Honor; 399).

¹² C. Th. 15,1,26 (Valentin, Theod. et Arcad. 389).

¹³ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, t. II, 21ª ed., Madrid, Espasa-Calpe, 1992, p. 1663.

¹⁴ *Dizionario Giuridico Romano*, Nápoles, Edizioni giuridiche Simone, 2000.

¹⁵ *The American Heritage Dictionary of English Language*, t. 2, 3ª ed., Boston, Ed. American Heritage, 1996, p. 1037.

¹⁶ Cabanellas, Guillermo y Alcalá-Zamora, Luis, *op. cit.*, p. 390.

¹⁷ En el Código Civil francés esta institución se define en el art. 1349, el cual está ubicado en la sección III, denominada “De las presunciones”, sección que a su vez pertenece al capítulo VI del título III, dedicado a las pruebas de las obligaciones. <http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/ListeCodes>. Mientras que el Código Civil italiano en su libro

Por su parte, el Código Civil español no define cómo se concibe a la presunción, pero se refiere a ella como medio de prueba en el contexto de las obligaciones civiles.¹⁸

En América Latina las presunciones se encuentran recogidas originalmente en códigos civiles o en leyes de procedimientos civiles. Algunos de estos ordenamientos sí definen a la presunción como consecuencia conjetural que la ley o el juzgador extraen de un hecho conocido para conocer uno desconocido, tal es el caso de Colombia, Ecuador, México, Venezuela y Uruguay.¹⁹

Otros ordenamientos, como el Código de Procedimiento Civil de Bolivia; la Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral de Cuba; el Código Civil de Chile; el Código Civil de Puerto Rico; Código Federal de Procedimientos Civiles de México registran a la presunción como medio de prueba.²⁰

El Código Civil de Brasil, sin concretar qué debe entenderse por presunción, ni enlistarla como medio de prueba, utiliza frecuentemente la expresión “presunción” o se refiere a las presunciones legales.

Especial mención merecen los *Anales de Jurisprudencia*, al referirse a las presunciones como expresiones que fijan tan sólo la función mental de todo individuo al presentir, creer o suponer, buscando por resultado el saber por la inducción, de la existencia de un hecho desconocido, fundada en hechos conocidos y en el presupuesto de que debe ser verdadero, en un caso concreto, lo que suele serlo de ordinario, en los demás casos en que acontecen los mismos hechos o concurren las mismas circunstancias.²¹

sexto, intitulado: “De la tutela del derecho”, en su capítulo IV, del título III, destinado a regular a las presunciones, y específicamente en su art. 2727 establece la noción de presunción. www.simone.it/cgi-local/Codici.

¹⁸ Artículos 1249 al 1253 del Código Civil español.

¹⁹ Código Civil de Colombia, art. 66; Código Civil de Ecuador, art. 32; Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (Méx.), art. 379; Código Civil de Venezuela, art. 1394; Código Civil de Uruguay, art. 1600.

²⁰ Código de Procedimiento Civil de Bolivia, art. 374; Ley de Procedimiento Civil, Administrativo y Laboral de Cuba, art. 261; Código Civil de Chile, art. 1698; Código Civil de Puerto Rico, art. 1169; Código Federal de Procedimientos Civiles de México, art. 96.

²¹ *Supra* nota 3.

Alvaro D'Ors, autor clásico en materia de Derecho romano, expresa:

Llamamos presunción al acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado; la presunción es, por lo tanto, una dispensa de prueba por la existencia de una probabilidad. Según la intensidad de esta presunción, distinguimos hoy entre presunciones *iuris tantum* (únicamente de Derecho) que son aquellas que se pueden invalidar por una prueba de la inexistencia del hecho presumido y otras *iuris et de iure* (de Derecho y por Derecho), en las que toda prueba es excluida.²²

Dos destacadas teorías en el Derecho común tienen que ver con la presunción: la teoría de la presunción como dogmática general en el derecho y la teoría de la presunción en el derecho material, con la ordenación legal de la prueba en el Derecho procesal, como dogmáticas especiales. La primera estudia la fundamentación del proceso lógico de la presunción y sus resultados como reglas legislativas incorporadas a mandamientos positivos. La segunda, estudia verdaderas presunciones jurídicas, como reglas de derecho positivo, ya sustantivo, ya adjetivo, las cuales admiten prueba en contrario, a excepción de los casos en que la ley no se lo permite. Las demás presunciones están subordinadas a la lógica jurídica, para consideración del juicio como presunciones humanas y sometidas a los cinco principios supremos de la lógica jurídica, a saber: 1. El principio jurídico de la contradicción; 2. El principio jurídico del tercero excluido; 3. El principio de razón suficiente; 4. La contradicción nominativa y el criterio de validez; y 5. El principio jurídico de identidad en relación con el fundamento ontológico y el examen de los elementos constitutivos de la presunción.²³

Es pues elemental y muy relevante no confundir la regla de fondo de la ley, con la verdadera presunción legal. El criterio de distinción es éste: en la regla de fondo, la presunción opera en la mente del legislador y desaparece su función al quedar convertida en un instrumento legal, que no admite discusión ni controversia

²² *Elementos de Derecho privado romano*, Pamplona, Publicaciones del Estudio General de Navarra, 1960, págs. 76 y ss.

²³ Berumen, *op. cit.* págs. 278 y 279.

ni prueba en contrario, sino que no cede más que ante otro precepto positivo de la ley. En la presunción legal, ésta queda como un privilegio creado por la ley a favor de una de las partes, quien sólo tiene que probar los hechos en que se funda dicha presunción establecida por la ley, sin tener que probar su derecho.

La carga de la prueba del derecho se desplaza a la parte contraria, si la ley admite la prueba en contrario. Las presunciones, como reglas de fondo, son innumerables, inclasificables, en razón de su multiplicidad, disimbolismo y variación en el campo filosófico y en la vida de un pueblo; se transforman en el tiempo y en el espacio, bajo la influencia de la evolución científica.²⁴

Se trata, pues, de un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.²⁵

La presunción es en la mente del legislador un elemento lógico en la elaboración de la ley, que se elimina como tal y queda fuera de discusión o controversia, una vez establecido el precepto legal en el derecho positivo y además, permanece en la investigación y declaración del derecho; en el proceso judicial como medio de prueba indirecto, que se invoca en la contestación y que se aplica en la sentencia y supervive en la cosa juzgada.²⁶

Luego entonces, el concepto doctrinal de presunción no es tampoco unívoco. Haciendo un esfuerzo por clasificar criterios, se pueden distinguir tres vertientes, a saber: 1. Aquéllos que califican a la presunción como un medio de prueba, lo que implica que la presunción es la afirmación obtenida con la operación intelectual realizada por el legislador o el juez.²⁷ 2. Quiénes manifiestan que la presunción es un subrogado de prueba por la existencia de una

²⁴ *Ibidem*, p. 265.

²⁵ Devis Echandía, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª ed., Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía editor, 1972, p. 694.

²⁶ Berumen, *op. cit.*, p. 260.

²⁷ En este sentido se expresan, entre otros: Manresa y Navarro, José María, *Comentarios al Código Civil Español*, t. VIII, vol. 2, 6ª ed. Madrid, editorial Reus, 1967, p. 268; Lessona, *Trattato delle prove in materia civile*, vol. V, s/e.; Turín, 1927, págs. 202-204; Plaza, Manuel de la, *Derecho civil español*, t. I, vol. 2, Madrid, Rev. de Derecho Privado, 1945, p. 521; Moreno Cora, *Tratado de las pruebas judiciales*, México, Ed. Herrero, 1904, p. 427.

probabilidad o una disposición legal.²⁸ 3. Finalmente, el grupo encabezado por Serra Domínguez, para quienes “la presunción es una actividad intelectual [del legislador o del juez] que, partiendo de un indicio, afirma un hecho distinto, pero relacionado con el primero causal o lógicamente”,²⁹ postura que aparece como más avanzada.

Aun cuando la doctrina defiende una u otra posición, la divergencia no tiene gran trascendencia práctica, y se trata más bien de un asunto de terminología, ya que finalmente la presunción implica los tres aspectos: primero se realiza la actividad intelectual, el juicio y posteriormente deviene una conjetura que soslayará la presentación de la prueba.

Cabe destacar que se trata de un juicio de probabilidad llevado a cabo por el legislador o el juzgador, quienes dicho sea de paso, son los únicos que en un Estado de Derecho regulan la conducta de los demás; y que tiene por finalidad alcanzar la certeza.

La jurisprudencia en nuestro país ha considerado a la presunción, bien como una prueba que se establece por medio de las consecuencias que sucesivamente se deduzcan de los hechos, los cuales deben estar en relación tan íntima, que de los unos se llegue a los otros por medio de una conclusión muy natural; por lo que es necesaria la existencia de dos hechos, uno comprobado y otro no manifiesto aún, y que se trate de demostrar, racionalizando del hecho conocido al desconocido.³⁰ Esta prueba, calificada según la doctrina como prueba artificial, se finca a través de los frutos obtenidos por el análisis de los hechos, mediante indicios.

²⁸ Couture, Eduardo José, *Fundamentos de Derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1990, p. 109; Cafferata Nores, José I., *La Prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Depalma, 1986, p. 201; D’Ors, Alvaro, *op. cit.*, p. 76; Devis Echandia, *op. cit.*, p. 204.

²⁹ Cit. por Muñoz Sabate, Luis, *La prueba de la simulación*, Barcelona, Ed. Hispana-Europea, 1972, p. 59. A esta idea se adhieren: Gómez Colomer, Juan Luis, *Derecho jurisdiccional*, t. II, vol. I, Librería Bosch, Barcelona, 1991, págs. 297-298; Pallares, Eduardo, *Derecho procesal civil*, 2ª ed., México, Porrúa, 1981, p. 415; Galván Rivera, Flavio, cit. por Esquivel Vázquez, Gustavo A., *La prueba en el juicio fiscal federal*, 3ª ed., México, Porrúa, 2000, p. 165; Arias Velasco, José, *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990, p. 149.

³⁰ *Semanario Judicial de la Federación* 5ª época, Apéndice de 1995, tomo IV, parte: SCJN, tesis 325, p. 220. En el mismo sentido SJF, 5ª época, tomo VI, parte: SCJN, tesis 391, p. 263.

La prueba presuntiva está sujeta a las reglas de la lógica, y ésta es concluyente sobre que debe establecerse un silogismo perfecto entre la verdad conocida, con la responsabilidad del acusado. La teoría que regula la prueba circunstancial, fija como presupuesto fundamental, que una presunción es deleznable cuando admite hipótesis en contrario, que hagan desaparecer el silogismo construido.³¹

Para que se constituya la prueba circunstancial es necesario que se encuentren probados los hechos básicos de los cuales deriven las presunciones, así como la armonía lógica, natural y concatenamiento legal que exista entre la verdad conocida y la que se indaga, valorando globalmente todos los elementos probatorios que surjan en el proceso. De su enlace natural habrá de inferirse una verdad resultante que inequívocamente conduzca a la verdad pretendida, siendo en consecuencia dicho enlace objetivo y no subjetivo, es decir, debe ponerse de manifiesto para que sea digno de aceptarse por quien lo examina con recto criterio.³²

También se ha tomado a la presunción como la consecuencia que el juez deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido.³³

La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido. Las presunciones son apreciadas por el juzgador como resultado inherente al ejercicio de su misma función.³⁴

Si el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje, estudió las pruebas ofrecidas por el quejoso, tácitamente quedó analizada la de presunciones, porque ésta no constituye una prueba especial en si misma, sino que es el resultado de la deducción lógica de los hechos acreditados en autos para llegar a la verdad que se desea saber.³⁵

Basta que existan las presunciones para que se examinen, sin necesidad de que las partes las ofrezcan como pruebas, toda vez que siendo las consecuencias que se infieren de otros hechos, al ofrecerse las tendientes a la demostración de estos últimos, necesaria y

³¹ *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CII, p.1253.

³² *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo VII, junio de 1991, p. 366. En el mismo sentido, SJF, 9ª época, tomo III, junio de 1996, tesis 1. 3º. P. J/3. p. 681.

³³ *Semanario Judicial de la Federación*, 6ª época, segunda parte, XXXIX, p. 92.

³⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXXVII, p. 784.

³⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo VI, julio-diciembre de 1990, p. 685.

tácitamente se tienden a demostrar los que se deduzcan de ellos, e implícitamente se ofrece también la prueba de presunciones.³⁶

La presunción se integra en todo caso, de una afirmación base, una afirmación presumida, y el enlace. El primero de estos elementos se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; la afirmación presumida es el producto novedoso con significado probatorio establecido a partir del hecho base una vez verificado; finalmente el enlace que consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.³⁷

1.1.3. Reseña histórica

1.1.3.1. La retórica griega y su influencia en Roma

“Retórica”, en su sentido más amplio, significa teoría y práctica de la elocuencia, sea hablada o escrita. La retórica hablada es la oratoria. La retórica define las reglas que rigen toda composición o discurso en prosa que se propone influir en la opinión o en los sentimientos de la gente.

En un sentido más estricto, la retórica trata sobre los principios fundamentales que tienen que ver con la integración y enunciación del discurso oratorio: *inventio* (del verbo *invenire*, encontrar o delimitar el tema del que se va a hablar); *dispositio* (disposición de las partes); *elocutio* (designación de las palabras, atada con el decoro y las figuras); *memoria* (memorización) y *actio* (referida al acto de emisión del discurso, próxima a la representación teatral).³⁸

³⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, Apéndice 1995, p. 221.

³⁷ Ramos Méndez, Francisco, *Derecho Procesal Civil*, Barcelona, Librería Bosch, 1980, págs. 636-637.

³⁸ Beristáin, Helena, *Diccionario de retórica y poética*, México, Porrúa, 1985, p.420.

La obra de destacados retóricos como Anaxímenes, Antígonas, Hermágoras³⁹ desafortunadamente se ha perdido; no obstante, se le conoce a través del trabajo de Aristóteles, quien en su Retórica puntualizó la función de la misma fundándola más que en la persuasión, en el hallazgo de "todos los medios disponibles de persuasión". Aristóteles subrayó la importancia de la victoria dialéctica por medio de un razonamiento persuasivo y ordenado de la verdad, más que en dominar a los oyentes apelando a sus emociones. Este pensador consideraba a la retórica como arte hermana de la lógica.

Aristóteles distingue entre dos tipos de pruebas; unas *ατεχνοί* (inartificiales) son aquellas que no han sido aportadas por medios personales y tienen la característica de preexistencia; las otras *επτεχνοί* (artificiales) son aquellas que pueden ser provistas por medios personales y a través del método; es tan importante recurrir a las primeras como crear las segundas.⁴⁰

Hasta el siglo I d.C. la retórica griega sostuvo que la prueba formaba parte de la argumentación misma; de igual manera, esta vertiente de pensamiento asumió como propia la clasificación de las pruebas que distingue entre artificiales e inartificiales.

Esta diferenciación de las pruebas fue aceptada por unanimidad⁴¹ y arribó a la morada de los romanistas con gran éxito. En Roma, al principio, fueron griegos los facultados para instruir en la retórica formal, y los grandes maestros de la retórica teórica y práctica, Cicerón y Quintiliano, estuvieron influidos por los modelos griegos.

Cicerón recoge dicha clasificación de las pruebas, en su obra *De Oratore*, así como en sus *Partitiones Oratoriae* y en *Tópiques*. Posteriormente Quintiliano la adopta y la traduce de un modo más sistemático bajo el título de *Probatio inartificialis, artificialis*. Los autores considerados como básicos en aquella época

³⁹ Anaxímenes fue un importante discípulo de Tales; Antígonas, un orador ateniense, y Hermagoras ha tenido una creciente influencia.

⁴⁰ *Retórica*, Madrid, Alianza, lib. I, cap. 2, 1355b, 35 s. cap. 14 y cap. 15, 1375a, 20 s, 1998.

⁴¹ Quintiliano, Marco Fabii, *Institutions Oratoire*, V,1,1, Salamanca, Universidad Pontificia de Salamanca servicio de publicaciones, 2000.

tales como *Julius Victor, Fortunatianus, Martianus Capella, Marius Sacerdos*,⁴² entre otros, la repitieron o la copiaron de Cicerón o de Quintiliano literalmente, sin hablar del comentario de Boecio sobre *Topiques* de Cicerón.

El término que utiliza Aristóteles y que es traducido como “prueba”, significa realmente fe o creencia. Consideraba a la prueba bajo el ángulo de su resultado.

Cicerón aplica *probare, probatio*, así como también otros términos para hablar de la prueba, y de la argumentación.⁴³

En un sentido amplio, *argumentum* puede designar a todo tipo de prueba, todos los medios para persuadir a la audiencia.⁴⁴ En tanto que en un sentido restringido *argumentatio* se opone a las pruebas inartificiales y coincide con las artificiales.

Quintiliano reduce aún más el sentido, y opone las pruebas artificiales a los *argumenta*, a los *signa* y a los *exempla*. Luego, *argumentum*, o al menos la argumentación, será el razonamiento que saca partido de los datos adquiridos para establecer otros.

El mérito de Quintiliano consiste en cambiar el sentido: tomando como punto de partida el término griego πιστιξ, contempla que la traducción literal es *fides* pero es preferible la locución *probatio*, lo que significó un éxito en la perspectiva jurídica.

Para los retóricos, existen tres tipos de elocuencia: deliberativa, *laudativa, iudicialis*. La primera, también llamada consejera, es considerada como la más noble. Se relaciona con los hechos por venir, y tiende a obtener una decisión en vista de la acción. La elocuencia laudativa o demostrativa es aquella de los panegíricos, en tanto que la elocuencia judicial se apoya en hechos pasados.⁴⁵ La prueba en principio tiene lugar en el último de estos tres géneros. En este terreno, las pruebas son estudiadas a veces como propias de la labor del orador (*inventio*

⁴² Todos ellos actualmente considerados como retóricos latinos menores.

⁴³ Emplea también como sinónimos: *docere, planum facere, ostendere, demonstrare, comperire*, etc.

⁴⁴ *De Oratore*, II, 77, 310 “L’*argumentum* es todo aquello que puede *docere*, puede lo mismo fuera de un proceso, o *conciliare* o *permovere* a la audiencia”.

⁴⁵ Cicerón en *Partitiones Oratoriae*, XX, 69. *Orator*, 37 y 208, Quintiliano III, 3, 14 y 4, 12.

topica); en otras ocasiones como parte del discurso judicial. Estas divisiones varían de autor en autor; sin embargo, la prueba siempre aparece, ya que como dice Quintiliano, *lis nulla est car probatione opus non sit*.

A pesar de las diferencias, los tres autores, Aristóteles, Cicerón y Quintiliano están de acuerdo en los aspectos más importantes. Así, por ejemplo, todos ubican dentro de las pruebas inartificiales a los testigos, a los actos escritos, a la tortura (infelizmente admitida), a las leyes escritas y a las decisiones de los magistrados. Esta enumeración permite ver lo alejado que se encuentran los sistemas contemporáneos de los retóricos. Cabe resaltar que Aristóteles señalaba como testimoniales, los testimonios de poetas e ilustrados, lo cual está más próximo de los argumentos, que de las pruebas en un sentido moderno.

Sin embargo, existe una discrepancia en lo que concierne a las pruebas artificiales, sobre las cuales Aristóteles expuso una clasificación tripartita: el carácter del orador, las pasiones del auditorio y el valor demostrativo del discurso. Cicerón abre una subclasificación infinita,⁴⁶ y se encuentran entre otras la *definitio*, la *contrarium*, las *similia aut dissimilia*, las cosas conformes *consentanea* o no *dissentanea* aquellas que son *coniuncta aut pugnancia inter se*, etc.; es decir, para Cicerón, pruebas artificiales son aquellas que existen de por sí y se basan en operaciones lógicas, las que mediante lo conocido, buscan dar sentido a lo desconocido.

En cuanto a Quintiliano, encuadra esta clase de pruebas en tres tipos: *signa*, *argumenta*, *exempla*. Las primeras realmente se refieren a pruebas inartificiales, ya que se producen con la labor del orador, y no son encontradas por él, lo que en la actualidad serían los indicios. Las segundas podían ser sobre las *res* (*causa*, *tempus*, *locus*, etc.) sobre las personas (*genus*, *natio*, *patria*, *sexus*, *aetas*, etc.) Las *exempla* se extraían de casos similares u opuestos. Se asimilan las máximas y frases célebres, lo mismo que los “testimonios divinos”, siendo una variedad de testimoniales.

⁴⁶ *Part. Orat* II, 6, Top. II y ss.

Estas nociones de *argumentum* o de *probatio*, no coinciden en forma total con lo que en la actualidad se entiende por prueba. No está referida únicamente al establecimiento de hechos, sino también a aspectos propios del Derecho, o de su interpretación. Y comprende a todo medio susceptible de ser utilizado en el arte de la persuasión. Las pruebas tomadas en este sentido son clasificadas de acuerdo con el arte del orador, hombres políticos que desempeñaban el papel de abogados y únicamente desde su punto de vista: donde la distinción fundamental entre las pruebas, *ατεχνοί* quien “*per se carent arte*” aunque hay un arte para usarlas y refutarlas, y las *ετεχνοί*, cuya naturaleza “*est tota in arte*”. Para las dos, el rol del orador es *de tractandis argumentis*; para las segundas *etiam de inveniendis*. Esta clasificación no significaba ningún modo de otorgar algún grado de fuerza probatoria o valor jurídico a cada uno de los medios. Todos los medios probatorios tenían el mismo valor. Las pruebas artificiales corresponden más o menos a lo que hoy se conoce como presunciones. El concepto jurídico de presunción hay que ubicarlo históricamente en el momento en que los juristas se encontraron en la necesidad de resolver casos prácticos que implicaban cuestiones de hechos, campo en otro tiempo de elucubraciones de los retóricos, que así se vieron sustituidos.

Mientras que para los griegos no jugaron sino un papel inferior, Cicerón opinaba que ante los ojos de un buen juez los *argumenta* deberían pesar más que los testimonios, a la hora de resolver, ya que en un momento dado el testigo puede sobornarse, entre tanto que un indicio es “*rerum vox, naturae vestigium, veritatis nota*”.⁴⁷ Al respecto Cicerón expresó: “aquello sobre lo cual están todos de acuerdo, tiene que ser verdadero”.⁴⁸

Entre mayor número de pruebas inartificiales se aportaran, mayor probabilidad de ganar se tenía.

⁴⁷ *De Oratore*, II, 27, 117.

⁴⁸ *De Republica*, I, 38, 59.V.

1.1.3.2. Los legisladores

Los primeros en clasificar oficialmente las pruebas en la historia fueron los legisladores del Bajo Imperio Romano. Antes de esta época no se encuentran antecedentes sobre las pruebas en los monumentos jurídicos.⁴⁹ El Código Teodosiano de 438 contenía un título breve donde se encontraban disposiciones sobre la testimonial y el acta escrita, las cuales, aun cuando clasificadas en la misma compilación, no respondían a ningún criterio lógico.

Un siglo más tarde bajo el imperio de Justiniano, el progreso fue considerable. A este periodo corresponden las reglas más claras, seguras y coordinadas en el tema de la prueba. Sin lugar a dudas los textos del *Corpus Iuris Civilis* contienen lo más relevante en la materia. Tanto en el *Digesto*⁵⁰ como en el *Códex*⁵¹ existen tres títulos concernientes a la prueba: la carga de la prueba, las presunciones, los testigos y los *instrumenta*.

Por lo que respecta a las presunciones, ya se distinguía entre presunciones de hecho, también conocidas desde entonces como presunciones simples o humanas y las presunciones legales, divididas en *iuris tantum* e *iuris et de iure*, dependiendo de la posibilidad de presentar prueba en contra o no.

La presunción de hecho sólo podía ser tomada en cuenta por el juez si el indicio era grave y tenía una relación directa con el hecho a establecer.⁵² Para arribar a los indicios, se admitió que los interrogatorios fuesen aportados por cualquiera de las partes y sobre cualquier tema.⁵³ A diferencia de la etapa del Derecho romano clásico, en donde la *interrogatio in iure* era admitida

⁴⁹ Lugar aparte de los juramentos voluntarios necesarios, el Edicto del Pretor no contenía ninguna disposición sobre las pruebas. Los autores clásicos no trataron tampoco la materia de las pruebas. Es probablemente cerca de la tercera o cuarta centuria cuando se comienza a encontrar en las obras jurídicas pero no de una manera específica.

⁵⁰ *D.22, 3, De probationibus et praesumptionibus, 4, De fide instrumentorum et amissione eorum, 5, De testibus.*

⁵¹ *C. 4. 19, De probationibus, 20, De testibus, 21, De fide instrumentorum et amissione eorum.*

⁵² *D., 41, 3, 44, 4.*

⁵³ *C., 3, 32, 19.*

excepcionalmente en algunos casos señalados por edicto, amén de que sólo se podía ofrecer por el demandante al principio de la instancia.

Las presunciones legales se vuelven más numerosas que las reconocidas por el Derecho romano clásico. La mayoría admiten prueba en contra, y algunas consideradas como presunciones *iuris tantum* devienen en *iuris et de iure*; por ejemplo, la presunción de paternidad legítima, *pater vero is est quem nuptiae demonstrant*, que consistía en considerar al hijo concebido durante el matrimonio como procreado por el marido y la mujer; en Derecho romano, ninguna limitación señalaba la ley para que el marido discutiera la legitimidad del infante.⁵⁴

La presunción en cuanto a la duración del embarazo considera que el hijo ha sido concebido durante el matrimonio cuando haya nacido al menos 180 días después de la celebración del matrimonio y hasta 300 días después de la disolución. En un texto tomado del Digesto, Ulpiano cita la cifra de 182 días⁵⁵ después de efectuarse el matrimonio y, a pesar de esto, el mismo jurisconsulto declara que se está frente a una presunción absoluta cuando el infante haya nacido dentro de los diez meses posteriores a la disolución del matrimonio, estando de acuerdo en que se pueda presentar prueba en contra.⁵⁶

Una añeja costumbre entre los romanos consistía en que el marido incluyese en su testamento beneficios para su mujer, legándole la dote y el peculio. Con objeto de dirimir las controversias que se presentaran al respecto, los juristas de la República crearon una serie de normas, entre las que destacan la *presumptio muciana* (presunción Muciana de Q. *Mucius Scaevola*). Conforme a esta regla, los bienes adquiridos por la mujer durante su matrimonio procedían del marido o de los hijos (y ella no podía probar el origen de los mismos),⁵⁷ y por ello la mujer continuaba sometida a la potestad familiar y unida a la familia del marido, participando de sus bienes.

⁵⁴ D., 2, 4, 5.

⁵⁵ D., 38, 16, 3, 12.

⁵⁶ D., 1, 6, 6.

⁵⁷ D., 24, 1, 51.

En materia de *stipulatio* la presencia de las partes contratantes (el acreedor o estipulante, quien hace prometer, y el promitente o deudor, quien promete) se considera un elemento constitutivo y esencial para la validez del contrato; cabe la posibilidad de que la estipulación sea verbal, o conste por escrito, en este último caso se presume que las dos partes estuvieron presentes y que la interrogación ha tenido lugar. El beneficio de la presunción podía reinvertirse si el deudor lograba probar que el estipulante no había estado presente, y por lo tanto el contrato se consideraría nulo.

En materia de matrimonio, la cohabitación entre personas de igual condición hacía presumir la existencia del matrimonio, salvo prueba testimonial o escrita en contra.⁵⁸

Tratándose de *locatio operis faciendi* mientras la obra no hubiese sido aprobada, la pérdida era para el empresario, quien se presumía culpable, salvo que se comprobara que la pérdida se había debido a un caso de fuerza mayor o a un vicio en la materia (prima) dada por el dueño o cualquiera otra causa imputable al dueño.

Después del emperador Marco Aurelio Caracalla (188-217), luego que un promitente, suscriptor de un pagaré, plantee en juicio que el dinero prometido ha sido pagado, *querela non numeratae pecuniae*, y demanda la restitución del pagaré, pone a quien se pretende acreedor la *exceptio non numeratae pecunia*, hay presunción *iuris tantum* de que el dinero prometido no ha sido pagado, y por lo tanto debía reinvertirse la carga de la prueba; no es más al defensor (del promitente o del deudor) quien se aparta debe probar el argumento de su excepción, el hecho de que el dinero prometido no haya sido devuelto (las pruebas negativas siempre son difíciles de administrar), pero es aquél quien se pretende acreedor y quien reclama el dinero es quien debe probar.

El deudor sólo lograba el beneficio de demorar el pago. Bajo el imperio de Justiniano, esta postergación del pago llegó hasta dos años. Pero finalmente el acreedor era el beneficiado. La entrega del título de la deuda por el acreedor al

⁵⁸ D., 25, 7, 3.

deudor o la destrucción del título por parte del acreedor hacía presumir (*iuris tantum*) el pago; por lo tanto, la liberación del deudor. Ahora bien, si el acreedor en realidad no había recibido el pago, podía presentar una prueba en contra de la presunción, pero ésta debía ser presentada en un término de treinta días en tiempos de Justiniano. Pasado este término, aquí también la presunción en principio *iuris tantum* se vuelve absoluta.

El estado de manumisión hace presumir que el sujeto ha sido manumitido y la posesión del estado *ingenu* permite presumir que es un *ingenu*, y seguro también se presumía la posesión y buena fe tratándose de la prescripción adquisitiva (positiva) y de la adquisición de frutos.

1.1.3.3. Los glosadores

Basados en los métodos analítico y exegético, los glosadores de la escuela de Bolonia en el S. XII, participaron sustancialmente en la teoría de las presunciones. En la obra más destacada, denominada *La Glosa ordinaria*, se hace una clasificación cuatripartita sobre las presunciones, distinguiéndolas en *iuris et de iure, hominis, naturae* y *facti*.

Esta clasificación tiene por objeto combinar dos criterios distintivos: la fuerza probatoria y el objeto de la presunción. Bajo el primero de ellos se agrupan las presunciones *juris et de jure* y las *hominis* y el segundo se utiliza para analizar a las *naturae* y a las *facti*.

Aunque digno de tomarse en cuenta el esfuerzo hecho por esta escuela no fue suficiente, ya que, por ejemplo, no explicó por qué algunas presunciones no admitían prueba en contrario. En tanto que la clasificación apoyada en el objeto es calificada de fuertemente artificial, en virtud de que la presunción *facti* reposa sobre la naturaleza de las cosas.⁵⁹

⁵⁹ Decottignies, Roger, *Les presomptions en droit privé*, París, *Librairie générale de Droit et de jurisprudence* R. Pichon & R. Durand-Auzias, 1950, p. 32.

1.1.3.4. El Derecho canónico medieval

La segunda gran clasificación de las pruebas se encuentra en el Derecho científico romano-canónico medieval, con una duración que persistió hasta la época moderna cerca de la revolución de las codificaciones.

Para la doctrina científica, la *probatio* es un *genus*, el cual se divide en diversas especies; y hay tantas divisiones como autores. Estos autores tratan usualmente a la prueba en el orden de la fuente que comentan (Digesto, Código o Decreto). Pero desde el siglo XII se opuso la prueba propiamente dicha, suficiente, *probatio vera*, legitima, a la presunción simple,⁶⁰ *probatio ficta* o *quasi-probatio*. Hacia el fin de ese mismo siglo se comenzó a difundir una terminología nueva, la *probatio plena* entraña para el juez plena *fides*. Una presunción únicamente produce una semiplena *fides*.⁶¹ El origen de esta nomenclatura vino después a considerar que dos testigos son necesarios para obtener prueba plena; uno sólo logrará la mitad. A diferencia de los retóricos, se aprecia aquí una clasificación jurídica de la prueba con base en la fuerza probatoria de los medios.

Pronto aparecieron nuevas complicaciones: por encima de la *probatio plena* se va a estimar la notoriedad; arriba de la semiplena, los indicios simples. Se obtendrán también los grados de prueba (*gradus*). También habrá que distinguir entre *probationes plus o minus quam semiplenae*, o bien de las *quasi-presumptiones* o *praesumptiones semiplenae*. Esos subtítulos no tuvieron mayor éxito, pero el resto de la construcción se conservó. El resultado global se mantiene bien plantado hasta el siglo XIII.

En la máxima jerarquía, se podría decir “fuera de clase”, imperó lo *notorium*, la notoriedad, la cual es una creación del Derecho canónico, con el fin de obtener una represión pronta de situaciones escandalosas y evitar que los culpables no se

⁶⁰ Se nota el cambio dado después de la Antigüedad. En Roma, la *praesumptio* era un aspecto visto como una ventaja, con preferencia ante las demás pruebas.

⁶¹ Bernard de Pavie, II,16,1; Azon *Summa Codicis*, 4,19, no. 12; Damasus, *Ordo indiciariustit.* 56, ed. Wahrmund, *Quellen*, IV,4 (1926) cit. por Levy, J.P. “*Classifications des preuves dans l’histoire de droit*”, *La Preuve en Droit*, Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1981, p. 35.

refugiasen en un procedimiento protector. “*Que manifesta sunt, iudicarium ordinem non requirunt*”.

Bastante equivocada durante un tiempo, la noción de notoriedad fue aplicada hasta que fue superada, por considerar que no procuraba en nada la certidumbre. Se asimila poco después a la notoriedad otras situaciones donde el procedimiento de administración de la prueba no era necesario, y alrededor de 1215 se podía decir: “*notorium triplex est...notorium facti, notorium iuris et notorium praesumptionis*”. Esta división fue unánimemente aceptada.

El *notorium facti* es aquel que se muestra a los ojos de todos, “*publice coram omnibus*”. La prueba se hace por el *aspectus, per rei evidentiam*. Por ahí se alcanza la perfecta ciencia.⁶² Es la “*optima y superlativa probationum*”, la prueba “*non rei dubie sed certissime*”, pues según las enseñanzas de Aristóteles y Averroes, el mejor conocimiento que se puede tener sobre las cosas es el conocimiento inmediato a través de los sentidos.⁶³

Este tipo de notoriedad era útil para aquellos casos sobre hechos más o menos permanentes como por ejemplo el concubinato. Las dificultades empiezan cuando se trata de hechos aislados: éstos pueden ser notorios en cierto momento, pero no será lo mismo más tarde. De aquí se crearon al lado de los *notorium facti continui* o *permanentis*, los *notorium facti transeuntis* o *momentanei*, para un hecho aislado o pasado. Y entre ambos se hablaría de *notorium facti interpolati* para aquellos actos que no fueran continuos, pero sí repetidos, como aquellos de un usurero frecuente. Tras una serie de decretos pontificales se asimilaron a lo *notorium* dos hechos que constituyeron lo *notorium iuris*: la confesión en justicia y la cosa juzgada.

En cuanto a la tercera categoría, la *notorium praesumptionis*, se trata de presunciones legales, las cuales son de dos tipos: la presunción legal irrefutable, *iuris et de iure*.⁶⁴ El hecho que ella obliga tener por establecido como si fuera

⁶² Bártolo, sobre D. 12, 2, 31, no. 15.

⁶³ Cfr. Bártolo, “*secundum naturam nil est in intellectu quod prius non fuerit in sensu*”, *Tract. De testibus*, no. 4.

⁶⁴ La expresión era ya conocida citada por Azon, en *Summa C. 4, 19, no. 7* “*licet a lege aliquid praesumatur, tamen contrarium probatur: nisi lex ipsa praesumat, et ratione praesumptionis*”

realmente notorio, y la presunción violenta. Esta presunción también dispensa la presentación de la prueba; de aquí su clasificación de notoriedad, pero no limita la posibilidad de presentar prueba en contra.⁶⁵

Bajo estas tres formas, cuando un hecho entraba en el rango de la notoriedad, significaba ventajas: no necesitaba probarse, se daba por hecho. Salvo en el caso límite de la presunción simple, la prueba en contrario era imposible. Una denegación tampoco era probable.

Dejando a un lado la máxima jerarquía, se va a encontrar el grado normal de la prueba: la *probatio plena* perfecta. La verdad no se hallará a través de la percepción de los sentidos, ya no se aspira a la *certitudo infallibilis*, basta una *probabilis certitudo*.

Bajo este crisol, se considera que hacen prueba plena la testimonial y las actas escritas, *instrumenta*. La confesión extrajudicial se le asimilará únicamente en materias civil y patrimonial por su semejanza con las actas escritas; por otra parte, algunas presunciones “violentas” apenas fueron tomadas en cuenta.

Pero no bastaba simplemente decir que determinada prueba era plena, para que ella fuese suficiente, ya que una prueba no excluye la posibilidad de la presentación de otra, los conflictos que se presentaron fueron previstos y regulados entre las pruebas; por ejemplo, entre dos pruebas de una misma especie, escritos o testigos contradictorios, o bien, la presentación de dos tipos de pruebas distintas: testigos contra actas escritas.

Ahora bien, la lista de pruebas *semiplenae* se integraba, por el testigo único, la mayor parte de las presunciones humanas (*praesumptio probabilis, verisimilis*), y la comparación de escritura.

Debajo de estas pruebas semiplenas se encontraban los indicios, tales como enemistad con la víctima, amenazas proferidas contra ella, etcétera. Estos

generales faciat statutum, hoc est (ut dicunt, et bene) quod est praesumptio iuris et de iure”, cit. por Levy, *op. cit.*, p. 37.

⁶⁵ La expresión *notorium praesumptionis* aparece primera vez en la glosa ordinaria de Joh. TEUTONICUS (2q. 1c. 15).

indicios tenían como función por un lado confirmar una prueba ya hecha, y por otro aplicar la tortura.

La opinión general rechaza el uso de indicios frívolos o falibles, los cuales fueron llamados *praesumptio temeraria* o *presumptuosa*. No se podía inferir nada del hecho de que un hombre y una mujer hayan hablado una sola vez.⁶⁶

Cabe mencionar que esta clasificación de pruebas meticulosas era propia de un espíritu escolástico que así como clasificaba grados de prueba también lo hacía con pecados capitales, virtudes teologales y cardinales.

Toda esta clasificación y graduación de las pruebas que tan importantes consecuencias jurídicas produjo, y la cual en principio era defendible, es malograda por la combinación de dos reglas prioritarias: la fuerza reconocida a la confesión y el hecho de los indicios, los cuales, además de tener que ser serios, debían ser probados, autorizando la aplicación de la tortura, lo cual condujo a que la labor judicial se sostuviera sobre una maquinaria represiva. Interesantes conflictos se presentaron a la luz de esta escuela de la prueba. Baste señalar el caso donde existían por ambas partes pruebas semiplenas, o bien la presencia de una prueba plena al lado de un conjunto de pruebas semiplenas, etcétera. Amén de tomar en consideración que dependiendo de la naturaleza del juicio, las pruebas cambiaban de valor.

Todo este sistema tan preciso en donde poca libertad le quedaba al juzgador tuvo vigencia hasta finales del siglo XVIII, y el único cambio importante que se registró fue la sustitución de la prueba testimonial por la escrita.

⁶⁶ Santo Tomás, *Summa theologiae*, II, II, q. 60, art. 3.

1.1.3.5. El Renacimiento

“Le Duaren en, *Opera omnia* 1746, vol. III, *De probationibus*, cap. IV, ha puesto a la luz la distinción entre prueba directa y prueba oblicua”.⁶⁷ En las primeras se prohíbe la introducción del carácter artificial, y en las segundas, por el contrario, será el rasgo característico. También resulta relevante el establecimiento de una graduación de la fuerza probatoria, sobre todo por lo que se refiere a las pruebas indirectas u oblicuas.

En este mismo periodo el jurista italiano *Andrea Alciato* establece por primera vez una distinción entre ficción y presunción, fundamentando esta distinción en la idea de verdad que acompaña a la presunción, y dándole el tratamiento de opuesta a la verdad a la segunda.

Finalmente, *Menochio* hizo una recopilación abundante de jurisprudencia y doctrina de la época, en donde se refleja el acentuado interés de los juristas en el estudio de las pruebas y de las presunciones en particular.

1.1.3.6. El Código napoleónico

Los artículos 1349 a 1353 del Código de Napoleón, que tanta influencia ejercieron en la legislación occidental, fueron inspirados por Pothier. Al respecto, Decottignes estimó que los redactores del Código Civil incurrieron en el mismo error que su predecesor, confundiendo las reglas de fondo y las reglas de prueba; señala como muestra de ello la confusión de los redactores del Código revelada en su artículo 1349. Tomaron la definición de Domat, quien consideraba a las presunciones como “consecuencias sacadas de un hecho conocido para servir de prueba respecto de un hecho desconocido”. Plasmando en el Código la definición de presunción como “consecuencias que la ley o el juez deducen de un hecho conocido a uno desconocido”. La confusión fue denunciada por autores eminentes entre ellos Geny, quien ha demostrado que la presunción no goza de la

⁶⁷ Decottignes, *op. cit.*, p. 35.

misma función en las reglas de la prueba que en la elaboración de las reglas del Derecho.⁶⁸

1.1.3.7. Derecho procesal germano

En la Alemania antigua era ignorada la presunción como concepto jurídico. Así, por ejemplo, para resolver el problema relativo a la determinación de las circunstancias externas que en el ejercicio de la acción reivindicatoria hubieran de decidir sobre la asignación de la prueba, y no mediante el simple hecho de la posesión, había de hacerse constar en el procedimiento mediante expresas palabras solemnes “el juramento”; éste debería fundarse en hechos de los cuales se dedujera necesariamente el Derecho; de lo contrario se habría frustrado el procedimiento.⁶⁹

Esta tendencia se fue desvaneciendo una vez que se encuentra con el Derecho romano; es decir, se sustituyó la prueba, que en sí habría de ir dirigida sobre hechos, por una presunción que comprende de una vez todo el conjunto de hechos a demostrar, dirigida inmediatamente sobre el derecho. De este modo se creó una figura que tomó la forma del Derecho romano y el contenido del Derecho germano, la presunción de una relación jurídica.⁷⁰

1.1.3.8. Las presunciones en la historia del Derecho mexicano

En el México independiente se expidió el Código de Procedimientos Civiles en 1872, en donde se instaura la presunción como “la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se llama legal y la segunda humana” (artículo 757). De igual forma se

⁶⁸ *Ibidem*, págs. 36-38.

⁶⁹ Hedemann, Wilhelm, *Las Presunciones en el Derecho*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1931, págs. 54-56.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 58.

detalla la clasificación adoptada al respecto y se le da un tratamiento procesal (artículos 758-767).

Más tarde este Código fue reemplazado por otro expedido en 1880, en donde prácticamente se repite la redacción de su antecesor por lo que a las presunciones concierne, con las únicas diferencias de manifestar “que las presunciones humanas no servirán para probar aquellos actos, que conforme a la ley, deben constar en una forma especial” (artículo 708).⁷¹ Y de reformar el concepto de presunción humana.

1.1.4. Clasificación

La clasificación tradicional de las presunciones ya reconocida por los posglosadores, amén de ser la más recogida por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de casi todo el orbe, tiene su apoyo en el poder que las establece⁷² y se catalogan en presunciones simples, del hombre o judiciales y presunciones legales o del derecho; dentro de éstas se distinguen las presunciones absolutas (*iuris et de iure*) y las relativas (*iuris tantum*).

1.1.4.1. Las presunciones simples, del hombre o judiciales

Las presunciones *hominis* son las que el juez deduce por el examen de los indicios, guiándose por las reglas de la sana crítica, con objeto de establecer definitivamente sus convicciones; también son empleadas por los litigantes como conclusión de su raciocinio o con relación a un punto de partida o con respecto a un elemento de su argumentación en su alegato. No están sujetas, pues, a criterio legal alguno, y son establecidas por el juez según su ciencia y conciencia.⁷³

⁷¹ Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001, pags. 16-18.

⁷² Fairén Guillén, Víctor, *Doctrina general del Derecho procesal*, Barcelona, Lib. Bosch, 1990, p. 427.

⁷³ Alsina, Hugo, *Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial*, t. III, 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 1961, p. 687.

La función procesal de estas presunciones consiste en servir de guía al juez para la evaluación de las pruebas. Tal situación es muy importante y sucede constantemente; por ejemplo, cuando se critica la exposición del testigo o del perito y se mide su credibilidad conforme a la clase de hechos que narra; el tiempo transcurrido desde la percepción, la forma como ésta ocurrió; las capacidades del exponente, etcétera. De acuerdo a las circunstancias, el juez infiere una presunción judicial a favor o en contra de la verosimilitud de los hechos que son objeto de esas pruebas y de la sinceridad del sujeto que se las hace conocer.⁷⁴

El sujeto interesado en que el juzgador asuma como propia una presunción por él pretendida, deberá proporcionar al juez todos los elementos esenciales de la misma, inclusive su fundamento. No sólo deberá probar el hecho base, sino también convencer al juez de la conexión del mismo con el hecho consecuencia que pretende se tenga por probado.⁷⁵

Al respecto, en la jurisprudencia mexicana se sostiene que:

Los fallos fundados en pruebas presuntivas, deben fincarse en auténticas presunciones que convezan al juzgador, no en falsa apreciación de hechos que suplan la creencia de los requisitos lógicos que deben haber en una auténtica presunción. Cualquier otra presunción viene a contrariar el espíritu, tanto de nuestra Constitución, como el de la jurisprudencia sustentada por la Suprema Corte.⁷⁶

La manera de usar o de valerse de las presunciones revela el grado de agudeza y de experiencia de cada juzgador, porque es posible ver la habilidad que tiene éste para hacer valer y para combinar racionalmente cada uno de los resultados probatorios obtenidos con las demás pruebas. En definitiva, las presunciones demuestran la capacidad de inteligir del juzgador sobre los resultados probatorios.⁷⁷

⁷⁴ Devis Echandia, Hernando, *op. cit.*, p. 698.

⁷⁵ Serra Domínguez, M., *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, t. XVI, vol. 2, Madrid, Edersa, 1981, p. 74.

⁷⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo LXXI, p. 2048.

⁷⁷ Climent Durán, Carlos, *La prueba Penal*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1999, p. 582.

Todos los razonamientos lógicos que desarrolla el juzgador en la valoración de la prueba son igualmente procesos presuntivos. La presunción entraña una doble operación lógica, consistente en una deducción fundada en una inducción, o en otras palabras, una deducción regulada por las máximas de la experiencia.⁷⁸

1.1.4.2. Las presunciones legales

Las presunciones legales son instituidas por el mismo legislador, quien hace el razonamiento y establece la presunción, de modo que una vez que se prueban ciertos eventos, el juzgador debe tener por ciertos los hechos. Las presunciones legales son las que están relacionadas por una ley especial a ciertos actos o hechos. Hay presunción legal cuando la ley la implanta en forma expresa; cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley.⁷⁹ Este tipo de presunciones están redactadas en términos generales para todos los casos análogos, se imponen a la apreciación del juzgador, y salvo en el caso de intentar destruirlas cuando sea posible por no estar prohibido el contrariarlas, más que un problema de prueba hay en ellas una declaración de derecho.⁸⁰

La presunción legal crea un mandato legislativo en el cual se ordena tener por establecido un hecho, siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido comprobado suficientemente. Al igual que el juez, el legislador tiene en cuenta que según el orden normal de la naturaleza, de ciertos hechos derivanse determinados efectos jurídicos,⁸¹ y entonces, por razones de orden público, se impone una solución de la que aquél no puede apartarse; por ejemplo: la experiencia enseña que el hijo no está en el seno materno menos de 180 días ni más de 300, y con base en ello, la ley dispone que el hijo nacido después de 180

⁷⁸ Muñoz Sabate, Luis, *Técnica probatoria*, Barcelona, Praxis, 1967, págs. 186 y 187.

⁷⁹ Dellepiane, Antonio, *Una Teoría de la Prueba*, 9ª ed., Bogotá, Ed. Temis, 1989, p. 99.

⁸⁰ Manresa y Navarro, José María, *op. cit.*, p. 269.

⁸¹ "Quando secondo l'esperienza che noi abbiamo dell'ordine normale delle cose un fatto, noi conosciuta la esistenza d'uno dei due fatti presumiamo l'esistenza dell'altro". Chiovenda Giuseppe, *Principi di Diritto processuale*, t. III, Madrid, Reus, 1977, p. 281. En el mismo sentido *cfr.* Muñoz Sabate, Luis, *op. cit.*, p.187.

días de “consumado el matrimonio” o dentro de los 300 días siguientes a su disolución, se presenta como concebido durante éste; y es por consiguiente legítimo, si no se probase que habría sido imposible al marido tener acceso con su esposa en los primeros 120 días de los 300 que han precedido al nacimiento.

Son presunciones legales las establecidas por la ley, que vinculan la libertad de apreciación del juez; tienen carácter excepcional y por eso son objeto de una especial disposición de la misma ley, y no se admite respecto de ellas la interpretación analógica.⁸²

Las presunciones implantadas en una ley se constituyen con bases de apoyo en el criterio del juzgador, al examinar las cuestiones relativas a los hechos.⁸³

Inclusive se ha llegado al extremo de opinar que las presunciones deben siempre estar consagradas en una norma.⁸⁴

1.1.4.2.1. Presunciones absolutas

Es decir, que no admiten prueba en contrario, se consideran *iuris* porque las ha introducido el Derecho, y *de iure* porque en fuerza de ellas da la ley por resuelto el asunto en que concurren. Algunas veces esta categoría de presunciones las elaboró el legislador no fundándose en una máxima de la experiencia, sino en una realidad preconcebida por él mismo, y así, por ejemplo, dispone que “la ignorancia del Derecho no excusa su cumplimiento, si la excepción no está expresamente autorizada por la ley”; lo que importa es tener por cierto que la ley es conocida por todos.⁸⁵

Este tipo de presunciones tiene fundamentalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria: darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, político, familiar y patrimonial, como por ejemplo el ejercicio de los derechos políticos (presunción de su capacidad para su ejercicio

⁸² *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXVII, Tesis Aislada, p. 493.

⁸³ *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXXIII, Tesis Aislada, p.1121.

⁸⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, 9ª época, tomo XII, agosto de 2000, tesis II, 3°. C. 14 C, Tesis Aislada, p.1184.

⁸⁵ Alsina, Hugo, *op. cit.*, p. 697.

de los mayores de edad). Desde este ángulo se reconocen ciertos derechos esenciales y permiten su ejercicio judicial y extrajudicial.

La interpretación generada por el Poder Judicial Federal en México ha apoyado esta línea de pensamiento al expresar que la construcción de presunciones legales absolutas se encuentra justificada por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica, a cuya coincidencia aspira la justicia.

Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar.⁸⁶

Desde otra perspectiva doctrinal, el establecimiento de este tipo de instituciones ha generado una gran controversia, ya que autores como Cafferata Nores conciben a estos instrumentos jurídicos como verdaderas presunciones; siendo suficiente que exista de por medio un juicio de probabilidad para que se califiquen como tales.⁸⁷ En un sentido similar, pero en tono más moderado, se expresa Francesco Tesauro:

Las presunciones ya absolutas, ya relativas (que sean auténticamente presunciones y no otras figuras jurídicas como: asimilaciones, definiciones, ficciones, etcétera), son normas procesales.⁸⁸

De manera semejante ha opinado Falcón y Tella, para quien las presunciones absolutas, son normas que producen frutos en el terreno de la prueba, pero al no aceptar prueba en contrario por el particular son de aplicación

⁸⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo III, segunda parte, enero-junio de 1989, Tesis Aislada, p. 570.

⁸⁷ Cafferata Nores, *op. cit.*, p. 201. En el mismo sentido Devis Echandia, H., *op. cit.*, p.698.

⁸⁸ Tesauro, Francesco, "Le presunzioni nel processo tributario", *Le presunzioni in materia tributaria*; Rimini, Italia, Maggioli Editore, 1987, pags. 47 y 50.

opcional para la autoridad.⁸⁹ Entre tanto, un importante número de juristas, les niegan acertadamente el carácter de presunción a estas instituciones jurídicas, ya que suponen ni más ni menos que una dispensa de la prueba a favor de una de las partes, junto con una simultánea denegación de prueba respecto de la otra.⁹⁰

Las presunciones legales absolutas no tienen una simple significación probatoria, sino que alteran el tema de la prueba, en cuanto sustituyen el hecho jurídicamente relevante por otro equivalente a él aun cuando no lo sea en su caso en concreto.⁹¹ De manera enfática Gómez Colomer manifiesta:

Por los estudiosos del Derecho civil es sabido ya que hoy no pueden admitirse la existencia de presunciones *iuris et de iure*, sino que todas las presunciones son *iuris tantum*, por consiguiente que admiten prueba en contrario.⁹²

La presencia de una presunción *iuris tantum* implica la inversión de la carga de la prueba.⁹³

De este modo, las llamadas presunciones *iuris et de iure* al presentarse bajo la apariencia de verdad indiscutible se excluyen del campo de la prueba, si bien es cierto que puede precederles un juicio de probabilidad, la conjetura dada por el legislador se vuelve imperativa y el hecho base deja de tener importancia.

No obstante, dada la relevancia que presentan en el ámbito materia de estudio, su análisis se incluye en este trabajo.

1.1.4.2.2. Presunciones relativas

Esta categoría de presunciones consienten la presentación de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspire a desvirtuarlas. Quien tiene a su favor una presunción *iuris tantum* estará dispensado de probar el hecho alegado,

⁸⁹ Cit. por Sánchez Pino, Antonio José, *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Huelva, Universidad de Huelva Publicaciones, 1995, p. 33.

⁹⁰ González Navarro, Francisco, *Procedimientos administrativos especiales*, Pamplona, Escuela Nacional de Administración Pública, 1969, p. 98.

⁹¹ Goldsmith, James, *Derecho procesal civil*, vol. I, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1968, págs. 259-260.

⁹² Gómez Colomer, *op. cit.*, p. 299.

⁹³ *Ibidem*, p. 300.

pero en cambio debe acreditar los hechos que constituyan las premisas o presupuestos de las mismas. El legislador conecta el hecho desconocido al hecho base, pero de forma más abierta que en las presunciones *iuris et iure*, de modo que aun demostrado el hecho base, el juzgador se puede separar de tal afirmación presumida si se le lleva al convencimiento de que las cosas fueron o son de distinta manera.

La institución de la presunción *iuris tantum* se justifica por razones de seguridad jurídica. Pero pueden crear una desigualdad entre las partes, ya que favorecen necesariamente a una de ellas en nombre de otras consideraciones o valores, como la verdad o la seguridad jurídicas, v. gr. la presunción de inocencia que protege al hombre contra la calumnia y los abusos del poder; la presunción de legalidad de los actos de autoridad, facilitan la función pública.⁹⁴

El Derecho civil mexicano cuenta entre sus presunciones *iuris tantum* las siguientes: la presunción de validez del matrimonio (artículo 253); las presunciones derivadas de la posesión (artículos 801 y 802); etcétera.⁹⁵

Para saber cuándo una presunción pertenece a una u otra categoría bastará con examinar los términos de la ley; si ésta prohíbe la prueba en contrario, la presunción será *iuris et de iure*. Sin embargo, este criterio no es bastante, ya que hay casos en que la prueba no está prohibida, y, no obstante, resulta evidente que en ellos no es admisible (artículos 1821 C.Co.; 382 CPCDF). Pero como ya se ha visto, los códigos no contienen una regla general al respecto, sino que para ciertos casos prohíben la prueba contraria y en otros guardan silencio, por lo que al considerar los fundamentos de la presunción legal, ésta deviene *iuris et de iure* en los casos en que se halle interesado el orden público, es decir, porta un carácter excepcional. En este orden de ideas, Eduardo Pallares estima que en caso de duda la presunción debe calificarse como *iuris tantum*.⁹⁶

⁹⁴ Perelman, Charles, "Essai de synthèse", *Présomptions et fictions en droit*, Bruselas. Établissements Émile Bruylant, 1974, p. 340.

⁹⁵ Pérez Duarte y Noroña, Alicia Elena, "Presunción", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, t. V, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2002, p.733.

⁹⁶ *Op. cit.*, p. 416.

Si bien es cierto que toda la doctrina está de acuerdo en esta clasificación, al momento de decidir qué instituciones jurídicas son presunciones o no, y a qué clasificación pertenecen, amplia es la discrepancia que manifiestan. Para muestra basta un botón: *Giusseppe Chiovenda* al apuntar sus ideas sobre las presunciones *iuris tantum*, cita como ejemplo la presunción de buena fe del poseedor (artículo 1352 C.Civ. italiano), y quien alegue la mala fe debe probarla (artículo 702 C.Civ. italiano).⁹⁷ En distinto sentido se expresa *Rosemberg* al referirse a esta idéntica circunstancia de la posesión de buena fe reconocida por ordenamientos legales. El Código general austriaco, en el artículo 1460, requiere para la usucapión, que la posesión sea legítima, de buena fe y verdadera; el artículo 328, inciso 2, del citado código, incluye una “presunción a favor de la probidad de la posesión”. Del mismo modo procede el Código suizo; en cuyo artículo 728 dispone que: “adquiere la propiedad por usucapión quien de buena fe, posee como propia una cosa... durante cinco años en forma interrumpida e indiscutida”. Pero el artículo 2 establece una presunción general a favor de la existencia de la buena fe y acentúa el autor:

De acuerdo con todos estos derechos, el tema de la prueba no es, pues, la buena fe sino la mala fe del usucapiente. ¿Quiere ello decir que se está frente a una presunción a favor de la buena fe, tal como lo expresan los sistemas jurídicos de Austria y Suiza? Será fácil demostrar que no se trata de una presunción, pues la presunción de la buena fe en el 328 del AGB y en el art. 728 del ZGB, no depende de ninguna suposición previa, son que en general la buena fe debe suponerse.⁹⁸

Al referirse al tema de la clasificación de las presunciones el destacado fiscalista, Gustavo A. Esquivel Vázquez, tomando como base el Código Federal de Procedimientos Civiles, clasifica las presunciones legales en absolutas y relativas; al explicar las segundas aclara:

⁹⁷ *Op. cit.*, p. 261.

⁹⁸ *La carga de la prueba*, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1956, p. 184.

2. Relativas (*iuris tantum*) que admiten prueba en contrario. La ley recoge la anterior diferencia en el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles, al señalar que las presunciones que admiten prueba en contrario son las humanas y en consecuencia son las relativas.⁹⁹

Francisco González Navarro considera que el Derecho positivo comprende bajo el género “presunción” dos especies distintas: 1. Las presunciones establecidas por la ley, las cuales pueden ser *iuris tantum*, que admiten prueba en contrario, o *iuris et de iure*, que no consienten prueba en contra, y 2. Las presunciones formadas por el juez, a iniciativa de las partes o por iniciativa propia, son las presunciones no establecidas en la ley (llamadas también presunciones simples, presunciones humanas o presunciones judiciales).¹⁰⁰

Como se advierte, en el primer caso las presunciones humanas son presunciones *iuris tantum*, y estas a su vez son presunciones legales, y bajo el segundo esquema las presunciones humanas son presunciones distintas a las legales.

En otro orden de ideas, mientras que las presunciones legales y las judiciales o humanas son manifestaciones de un único concepto de presunción, cabe aclarar que existen diferencias fundamentales entre ellas, a saber: las afirmaciones básicas vienen predeterminadas legalmente, en el caso de las presunciones legales, y en las presunciones judiciales las elige libremente el hombre.¹⁰¹ Las presunciones legales tienen un número limitado, ya que vienen preestablecidas por el legislador, en tanto que las judiciales son evidentemente ilimitadas. Además, las presunciones legales pueden ser conocidas con exactitud por las partes de manera previa al proceso, en tanto que las humanas sólo pueden percibirse de manera imprecisa por las partes.¹⁰²

⁹⁹ *Op. cit.*, p.166.

¹⁰⁰ *Op. cit.*, p. 97.

¹⁰¹ Serra Domínguez, M., *op. cit.*, p. 600.

¹⁰² Serra Domínguez, M., *Normas de presunción en el Código Civil y en la Ley de Arrendamientos Urbanos*, Barcelona, Ed. Nauta, 1963, p. 43.

1.1.4.3. Otras clasificaciones

El ilustre procesalista español, Luis Muñoz Sabate, crea una clasificación que distingue entre presunciones de medio y presunciones de resultado.¹⁰³

Por otro lado el distinguido maestro Joseph Aguiló Regla también formula su clasificación de las presunciones ordenándolas en presunciones en sentido estricto y presunciones aparentes.¹⁰⁴ Ambas clasificaciones se explicarán en el apartado de la naturaleza de la presunción dado el contenido de los criterios utilizados por sendos pensadores.

Finalmente, también se puede clasificar a la presunción tomando en cuenta la disciplina jurídica en la que se desenvuelva, y así, por ejemplo, se habla de las presunciones civiles, fiscales, laborales, etcétera.

1.1.5. Naturaleza

Es éste un tema muy debatido que suscita opiniones encontradas, y que para su desarrollo se tomará en cuenta la primera de las clasificaciones antes expuestas.

1.1.5.1. Las presunciones simples, judiciales o humanas

Sobre el plan de las presunciones simples se llega a una verdad inducida por el juez sobre situaciones o hechos fragmentarios pero considerados como significantes.

Toda la actividad interpretativa del juzgador, sobre todo aquella consistente en valorar las pruebas, está impregnada de procedimientos presuntivos.

Una observación se impone, y es que las presunciones simples suponen la existencia de un hecho o un dato objetivamente conocido, y con apoyo en una máxima de experiencia se llega al descubrimiento de otro hecho desconocido.

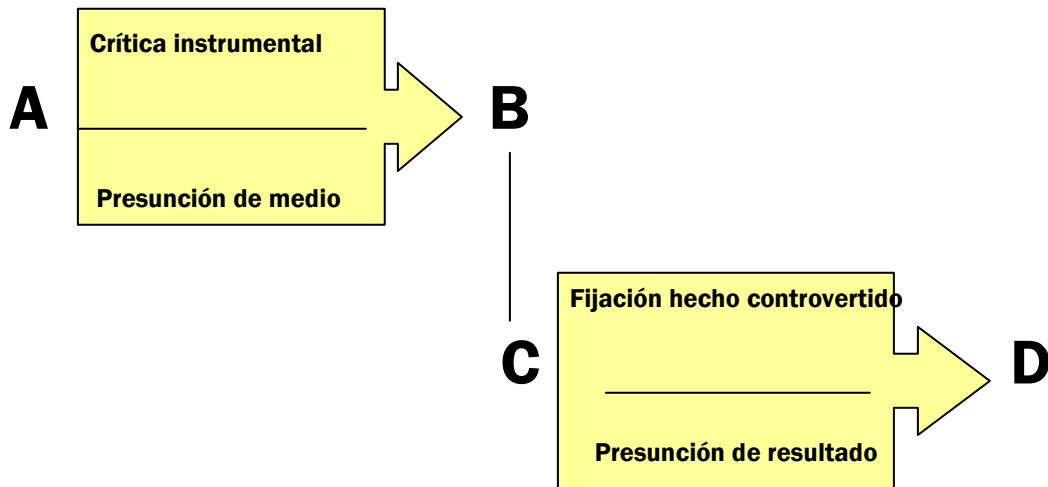
Innegablemente, todo apunta a otorgar una naturaleza procesal a esta especie de presunciones, ya que tiene lugar en el ámbito probatorio; pero cabe ahora la

¹⁰³ *Técnica probatoria*, supra nota 77, págs. 183-185.

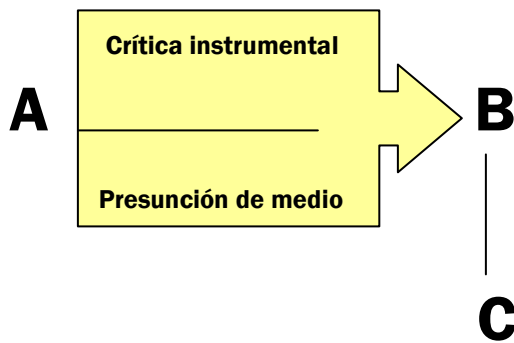
¹⁰⁴ "Notas sobre 'presunciones' de Daniel Mendonca", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999, págs. 652-654.

pregunta: ¿Son un instrumento de prueba? Para definir la naturaleza de este tipo de instituciones, Muñoz Sabate expone magistralmente una distinción entre presunciones de medio y presunciones de resultado; él toma como punto de partida el momento en que el juez tiene que valorar los instrumentos heurísticos -testigos, documentos y piezas-. En ocasiones una vez calificado dicho instrumento así como demostrada su veracidad, el juzgador elabora de manera inmediata su conclusión. A esta operación se le llama presunción de medio.

Mientras que en otros casos la acreditación y valoración del instrumento heurístico sólo revelará la existencia de un hecho intermedio, del cual el juez deberá inferir, en una segunda fase la conclusión. A este segundo modo de operar se le denomina presunción de resultado. Por ejemplo, para evidenciar que el actor no tiene derecho al beneficio de pobreza por ser rico (afirmación D) se ofrece como medio de prueba al testigo Cayo, quien declara haberlo visto practicando la equitación (afirmación C). Al juez le convence el testimonio rendido por Cayo (afirmación B) por ser hermano de dicho actor y vivir con él en buenas relaciones (afirmación A). Esquematizando este proceso inferencial, se tendría:



Si el hecho controvertido fuese la afirmación de que el actor practicaba la equitación, el esquema sería:



Cuando la doctrina usa el término “presunciones” se refiere a las presunciones de resultado, en donde la inferencia es mediata y la tarea del juzgador ha sido la de penetrar en el discurso jurídico, valiéndose de la aplicación de variadas máximas de experiencia.

“La presunción envuelve un delicadísimo juicio de razón” (Tribunal Superior (T.S.)13 de abril 1964, Aranzadi, (Aranz.) 1862) “que se abandona a la inteligencia y sagacidad del magistrado” (Audiencia de Madrid 25 de noviembre 1960, RGD.

1961, p. 227), “siendo la prueba más aséptica y de mayor carga y rigor intelectual” (Audiencia Territorial (A.T.) Palma Mallorca, 28 de junio 1960, Revista General de Derecho (RGD) 196, p. 716).¹⁰⁵

Ahora bien, ¿Sobre qué estructura lógica descansa la presunción? a pesar de ser figuras estudiadas por centurias, la deducción, la inducción y la analogía siguen siendo imprecisas. Parte de la doctrina opina que el silogismo deductivo es un razonamiento hipotético cuya premisa mayor se fundamenta o parte de una inducción. O bien se contrasta la consecuencia de la “necesaria” conclusión propia de la deducción, con “la probabilidad” en el resultado que caracteriza a la inferencia; de modo tal que finalmente queda reservado el método deductivo, para las ciencias exactas.

La inducción ha sido vista por algunos como una inferencia de probabilidad, mientras que otros afirman que merced a que toda inferencia es deductiva, lo que se entiende por inducción no es sino una deducción desfigurada o una conjetura más o menos metódica.

En el campo de la academia jurídica hay quienes estiman que la presunción es un razonamiento inductivo, en tanto que otros la atribuyen a la deducción.

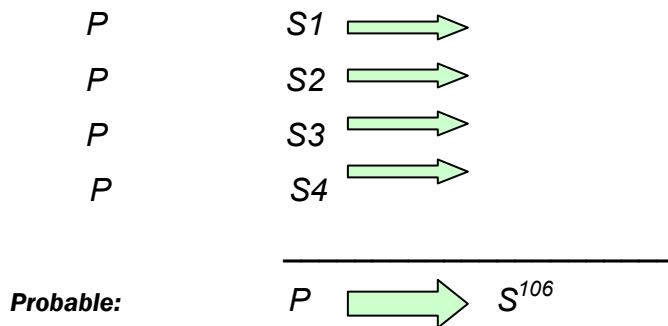
Estos últimos conservan una noción vulgar sobre la inducción, como un modo de razonar que va de lo particular a lo general. Y, desde luego, la presunción es justamente lo contrario.

Con una perspectiva de lógica plurivalente, la presunción es más una operación inductiva en donde la conclusión no aparece como “necesaria”, sino como “probable” a partir de las premisas establecidas.

¹⁰⁵ Muñoz Sabate, Luis, *op. cit.*, págs. 186 y ss.

Por ejemplo:

El juez infiere que Ticio (P) es hijo natural de Cayo (S) basándose en su parecido físico (S1), la coincidencia de sus grupos sanguíneos (S2), el haberle dado su nombre (S3) y el atender su manutención (S4).



Cabe aclarar que el método presuntivo empleado en las presunciones simples puede extenderse en longitud y no ser tan simple como una inferencia mediata mediante una proposición intermedia entre la inicial y la final, sino que puede haber casos en donde existan varias proposiciones intermedias, creando un polisilogismo.

Ahora bien, también es posible la existencia de un concurso de indicios, es decir, la presencia de más de un hecho base que lleven al juzgador a la conclusión presunta. Al respecto, el Código Civil francés (artículo 1353) dispone que “las presunciones que no están establecidas en la ley, son dejadas a la prudencia y sapiencia del juzgador, quienes no deben de admitir más que presunciones graves, precisas y concordantes, y en los casos solamente donde la ley permite las pruebas testimoniales, al menos que el acto no sea impugnado por dolo o fraude”.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p.189.

Este texto podría hacer pensar que se necesitan varias presunciones para que el juez pueda inducir las conclusiones que le parezcan convincentes.

Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Francia (*arrete* del 23 de abril 1914) mediante su interpretación, ha modificado sensiblemente el sentido de este texto. En efecto, según ella:

El art. 1353 no impone la pluralidad de presunciones, pero prevé que en el caso donde muchos actos o indicios sean alegados, debe exigir, para concordancia, sólo una presunción, la cual tenga los caracteres de precisión necesarios.

Es cierto que para la lógica del Derecho hay una singular restricción de las exigencias de la prueba. En suma se ha pasado del terreno de la prueba al de la íntima convicción: La Corte de Casación opina sin cortapisas que: esta prueba sería indirecta y adquirida por vía de inducción, es suficiente que sea de tal naturaleza que depure la conciencia del juez y posteriormente dicte su decisión.¹⁰⁷

1.1.5.2. Las presunciones legales

Como es propio de las presunciones, las legales se componen de tres elementos: una afirmación base, una afirmación presumida y un enlace que permite el paso de la afirmación base a la afirmación presumida. Con la peculiaridad de que en el caso de las presunciones legales el enlace entre la afirmación base y la afirmación presumida está determinado previamente por el legislador.¹⁰⁸

1.1.5.2.1. Presunciones absolutas

Para poder hablar de presunciones *iuris et de iure* deben presentarse las siguientes requisiciones: 1. una proposición base cuya verdad debe probarse;

¹⁰⁷ Foirers, P., "Presomptions et fictions", *Les presomptions et les fictions en droit*, Perelman coord., Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1974, págs. 9-10.

¹⁰⁸ Mendonca, Daniel, "Presunciones", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999, p. 84.

2. una proposición presumida cuya verdad debe aceptarse, y 3. una prohibición de prueba en contrario. La presencia de este último elemento parece expulsar a la proposición presumida fuera del ámbito de las proposiciones; sea cual sea su apariencia no parece ser el candidato idóneo para expresar ninguna verdad fáctica, no se percibe qué función de comprobación de la verdad pueda cumplir. A partir de ahí, y más allá de las cuestiones puramente verbales, tal vez existan argumentos para expeler a las presunciones *iuris et de iure* del campo de las presunciones, puesto que las presunciones operan en el ámbito de la verdad fáctica.

Meter en el mismo saco a todas las presunciones lleva a confundir dos relaciones claramente diferenciadas: la relación entre el hecho probado y hecho presumido, por un lado, y la relación entre hecho probado y hecho constituido (o resultado institucional), por el otro. La primera relación tiene que ver con los hechos del caso, afecta a la verdad fáctica, su ámbito es, por decirlo de algún modo el "mundo natural" y, por tanto, se sitúa en el terreno de la prueba. Éste es el ámbito de las presunciones, si bien están normativamente impuestas, cumplen una función verificadora: su contenido consiste en aceptar como premisa una proposición. La segunda, por el contrario, tiene que ver con la calificación jurídica de los hechos del caso, su ámbito es el paso de los hechos del caso a los resultados institucionales y, por tanto, se sitúa fuera del ámbito probatorio: el problema aquí no es determinar que ha ocurrido (lo que constituiría un problema de prueba), sino como calificar lo ocurrido con el fin de atribuirle unas u otras consecuencias jurídicas. Y éste es el ámbito en donde se localizan las llamadas presunciones *iuris et de iure* porque en realidad, más que una prohibición de prueba, en ellas lo que hay es una simple imputación normativa y objetivamente, éstas no pueden ser objeto de prueba.¹⁰⁹

1.1.5.2.2. Presunciones relativas

Ullmann-Margalit se refiere a una nota de las presunciones, y es la posibilidad de ser derrotables o superables, mediante una estrategia de bloqueo o de destrucción.¹¹⁰

¹⁰⁹ Aguiló Regla, Joseph, *op. cit.*, p. 658.

¹¹⁰ Cit. por Mendonca, Daniel, *op. cit.*, p. 84 y ss.

La idea de prueba en contrario para superar una presunción debe ubicarse entre dos sitios: las pruebas contrarias que no se encuentran limitadas normativamente de modo alguno, por un lado, y las pruebas contrarias que resultan inadmisibles, por el otro; entre ambos extremos se localizan las pruebas en contrario sujetas a determinadas restricciones procesales. Este es el camino ordinario para distinguir entre presunciones *iuris et de iure* y presunciones *iuris tantum*.

Ahora bien, la estrategia de bloqueo opera de la siguiente manera: dado **P**, se presumirá que **Q** queda bloqueada en el caso **C** si, y solo si, se justifica que no está probado **P** en **C**. En tanto que la estrategia de destrucción funciona de la siguiente manera: dado **P**, se presumirá que **Q** queda destruida en el caso **C** si, y solo si, se prueba la negación de **Q** en **C**.

La estrategia de bloqueo se dirige a la proposición base de la norma presuntiva **P**, y se basa en la discusión del valor probatorio de las pruebas aportadas a su favor o en la producción de pruebas a favor de su negación, mientras que la estrategia de destrucción va destinada a la proposición presumida **Q** y se fundamenta en la presentación de evidencias a favor de su negación. Tratándose de presunciones *iuris tantum* pueden aplicarse cualquiera de las dos estrategias si se tiene interés en dejar sin efectos a la presunción.¹¹¹

Para abordar el tema de la naturaleza de las presunciones *iuris tantum*, Joseph Aguiló Regla las clasifica en dos categorías: presunciones en sentido estricto y presunciones aparentes, apoyándose en la teoría de las reglas y de los principios.

Los principios son un tipo de norma de conducta cuyas condiciones de aplicación derivan únicamente de su contenido; en este sentido, constituyen mandatos incondicionados. Frente a ellos, las reglas son pautas que sí cuentan con condiciones de aplicación derivadas de su propio contenido; por ello en su estructura adoptan una disposición condicional.¹¹²

¹¹¹ *Idem*.

¹¹² Aguiló Regla, Joseph, *op. cit.*, p. 136.

“Las presunciones en sentido estricto” se encuentran conformadas por sus tres elementos típicos: un hecho base, un hecho presumido y la conexión entre ambos.

Una vez acreditado el hecho base, el presunto se tiene por verdadero. Esta clase de presunciones presuponen una modificación en el tema de la prueba: la distribución de la carga de la prueba no se ve afectada en lo que se refiere a la iniciativa probatoria de las partes, pero sí los hechos que se tienen que probar; el hecho presumido se tendrá por cierto hasta el momento en que la parte favorecida por la presunción demuestre la realización del hecho base. Y una vez constatado el hecho base, la contraparte tendrá la oportunidad de bloquear o destruir dicha presunción.

En un segundo plano se encuentran las presunciones aparentes, también llamadas “verdades interinas”, las cuales se caracterizan por ser normas donde se establecen reglas sobre la carga de la prueba de modo indirecto. En éstas la parte favorecida no tiene que probar ningún hecho, ni siquiera el hecho base, así por ejemplo, en múltiples ordenamientos encontramos la sentencia: “la buena fe se presume...” y si la contraparte está interesada en destruir la presunción deberá evidenciar la mala fe.

Entretejiendo las dos ideas antes expuestas, Aguiló Regla concluye que hay presunciones establecidas por reglas y presunciones establecidas por principios; las denominadas “presunciones en sentido estricto” serían presunciones–regla y las “presunciones aparentes” se considerarían presunciones–principio. En las primeras, la obligación de aceptar el hecho presumido dependerá de la prueba del hecho base; en tanto que en las segundas la obligación de aceptar el hecho presumido no está sometida a ninguna condición.

Las “presunciones–principio” (tales como la presunción de inocencia, la de la buena fe, etcétera), que operan de un modo categórico (no tienen más condiciones que las que derivan de su contenido), tienen una mayor trascendencia, lo que les asigna un papel protagónico en la conformación del

propio proceso y de la decisión final. Mientras que las “presunciones–regla” desarrollan un papel menor en la conformación del proceso, cumpliendo ese carácter de instrumentos que coadyuvan a superar situaciones de *impasse*.¹¹³

Finalmente, puede afirmarse que la presunción es una institución probatoria, por lo tanto acogida por normas procesales, que tiene por finalidad facilitar a una de las partes la demostración de un hecho, cuyo desarrollo puede afectar a la carga y objeto de la prueba.¹¹⁴

1.1.6. Las presunciones en el proceso

A pesar de que la presunción es una actividad intelectual, ésta tiene lugar en el ámbito del proceso. Así, por ejemplo, hay que introducir en las argumentaciones tanto el hecho base como la afirmación presumida. En el caso de las llamadas presunciones legales, es menester citar los preceptos que fundamentan la presunción. La parte favorecida por la presunción generalmente estará obligada a demostrar la veracidad de la afirmación que sirve de base.¹¹⁵

Ahora bien, en el caso de las presunciones *iuris tantum*, la actividad procesal puede estar dirigida a destruir la afirmación base, o bien a demostrar que no hay un enlace lógico y directo, y que por lo tanto la afirmación presumida es errónea.

Respecto al valor probatorio adjudicado, depende de la calificación que le otorgue la ley. A este respecto, la ley francesa sentencia que: “la presunción legal dispensa de toda prueba a aquel en cuyo provecho existe” (artículo 1352, C. Civ.); en el mismo tenor lo establece el artículo 2728 del C. Civ. Italiano. Mientras que en México se dispone que quien tenga a su favor una presunción legal sólo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción (artículo 1280, C. Co.).

El hecho que se establece en una presunción legal no hay que probarlo. Laurent se cuestiona qué se debe probar cuando se solicita la nulidad de una

¹¹³ *Ibidem*, págs., 652-656.

¹¹⁴ Rozas Valdes, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, p. 25.

¹¹⁵ Ramos Méndez, *op. cit.*, págs. 640-642.

donación hecha al cónyuge de un incapaz, y responde que la incapacidad de aquél a quien se hace la donación por interpósita persona. Y ¿Se debe probar también la interposición de persona, en el sentido de que deba establecer que el cónyuge del incapaz es persona interpósita? No, el hecho de interposición está probado por la presunción de la ley; basta con citar el artículo (en éste caso el artículo 911 del Código Civil francés) que establezca la presunción. Previendo si la presunción es de las que admite prueba en contrario, para que llegado el caso haya que combatirla. También será necesario probar las diversas circunstancias que constituyen la existencia de la presunción.¹¹⁶

A juicio de *Bartoni Ferro* el valor probatorio de la presunción depende de la certeza de la circunstancia indiciante; de la certeza de la proposición general en la cual quiere buscarse la significación de la circunstancia indiciante; de la relación lógica entre circunstancia indiciante y la proposición general, de la comunidad entre los varios indicios relativos a la prueba de un mismo hecho, si ellos encabezan diferentes órdenes de ideas; y de la relación entre indicios y los otros elementos probatorios del proceso.¹¹⁷

Si se intentara establecer una jerarquía basada en la eficacia y fuerza probatoria de las presunciones, tendrían preferencia las presunciones legales *juris et de jure*, vendrían luego las *iuris tantum*, pues tienen la misma fuerza de las pruebas y relevan de practicar ésta a la parte que tiene la presunción en su favor, pero pueden ser destruidas por cualquier otra prueba en contrario. Este carácter lo poseen la mayor parte de las presunciones judiciales, las cuales no tienen más fuerza que la que derive de su rigor lógico. Los autores aragoneses, atendiendo a la fuerza de las presunciones, las dividían en leves, vehementes, violentas y violentísimas.

Al tenor del C. Civ. español, para que una presunción sea admisible es necesario que el hecho que se deduzca esté completamente acreditado (artículo

¹¹⁶ *Principios de Derecho civil*, t. XIX, México, núm. 613, p. 733, y núm. 614, Asociación Editorial Cubano-Mejicana, 1917, p. 734.

¹¹⁷ Nocetti Fasolino, Alfredo, "Prueba de presunciones", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XXIII, Buenos Aires, Editorial bibliográfica argentina, 1974-1976, p. 745.

2449), y por ende, no cabe fundar una presunción en otra. El efecto general de las presunciones legales es el de dispensar toda prueba a los favorecidos por ellas; pero pueden destruirse por prueba en contrario, excepto en los casos en que la misma ley lo prohíba expresamente (artículos 1250 y 1251, C. Civ. español), es decir, que todas las presunciones legales son *iuris tantum*, mientras no se declare expresamente que son *iuris et de jure*.

Para que las presunciones judiciales sean aceptadas es necesario que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; esa ligazón habrá de consistir en la conexión y congruencia entre ambos hechos, de modo que la realidad de uno conduzca al conocimiento del otro, por ser la relación de ellos concordante, y no poder aplicarse a varias circunstancias, no pudiendo establecerse con el nombre de concatenación de deducciones que la ley no permite, ni dar a los hechos una significación de la que de por sí carezca.

El único medio de arremeter con éxito en contra de una presunción es el de impugnar la existencia o realidad del hecho básico o probar que se debió a circunstancias distintas de las que establecen la relación entre ambos. Las presunciones son eficaces para probar tanto las acciones como las excepciones.

Al formarse la presunción en el momento de valoración de la prueba, sus resultados no se exteriorizan, sino en la sentencia. Por lo tanto, el control de la presunción se establece por medio de los recursos que quepan contra dicho acto, impugnando, por ejemplo, el error en la apreciación de las pruebas o una violación o interpretación errónea del artículo que establezca la norma de presunción.¹¹⁸

1.1.7. Diversas formas de establecer presunciones

El legislador no siempre emplea directamente el vocablo “presumir” o sus derivados, para crear presunciones. Por el contrario, a veces se limita a enunciar la conclusión, a manera de principio general, o en otras ocasiones usa locuciones tales como “se entenderá”, “se colige”, “se tendrá” o “se estimará”, como ocurrido

¹¹⁸ Ramos Méndez, *op. cit.*, p. 642.

o existente o inexistente un hecho, si no se prueba lo contrario, o mientras no se desvirtúe o hasta en tanto no se demuestre otro hecho concreto. En todos estos casos, existirá una presunción. También es factible que el legislador establezca una presunción con una fórmula negativa que diga, por ejemplo: “La mala fe no se presume”, lo que significa que se presume la buena fe. Pero adviértase que no existe presunción en todos los casos que se emplea esa redacción y es imprescindible, por lo tanto, escudriñar el verdadero contenido de la norma.¹¹⁹

1.2. Las Ficciones jurídicas

Con este término se identifica al resultado de un proceso mental que, al ser imaginado o inventado, no corresponde con precisión a una determinada, concreta y específica realidad.

1.2.1. Positivismo y ficcionismo

La historia del pensamiento filosófico registra un momento en el que el vocablo adquiere un particular relieve especulativo. Es el momento en el que se desarrolla el proceso de revisión crítica del positivismo. De dicho proceso dan fe los distintos movimientos pragmatistas y empirocriticistas: movimientos empeñados todos en el intento de reducir a los límites de la experiencia y de la comprobación sensible (sensitiva) del hecho, toda intención o sugerencia universalista o metaempírica del pensamiento conceptual y de la vida ética, sin por esto desconocer (sino para clarificar y fundamentar) la función, al menos prácticamente útil y reguladora, del concepto teórico y del ideal moral. El resultado de este proceso se designa con la fórmula corriente de la filosofía del como sí.

Esta teoría que sustenta que el conocimiento tiene una función esencialmente pragmática, como instrumento orientador, guía, en el ámbito de la realidad, y que él emplea, a tal fin, formas o formaciones psíquicas (*psychische Gebilde*), las cuales son precisamente ficciones, con el valor práctico-instrumental. Todo el conocimiento humano, pues, es, según esta opinión, una ficción, y el

¹¹⁹ Devis Echandia, *op. cit.*, p. 706.

pensamiento como función orgánica operativa encaminado a obtener los fines pierde su naturaleza de actividad teórica interesada en una objetiva verdad, para dedicarse a tareas meramente utilitaristas, como proceso de sistematización y orden del material sensible con fines sólo prácticos.¹²⁰

1.2.2. Filología del término ficción

La palabra “ficción” proviene directamente del latín *fictio*, de *finigo*, originalmente *finctio*. Se hace, además, referencia a los vocablos griegos: τεκνοξ, a *feihúss* (muros) y los significados: forjar, inventar, modelar, dar forma, así como plasmar, esculpir, imaginar y por consiguiente, transformar e inclusive crear; también procrear; y rebasando el nivel de la actividad mental: crear imágenes, y por consecuencia, creer, suponer y hasta soñar; y todavía más: inventar con arte o artificio; también falsa y malévolamente como mentir, simular, y por tanto; maquinarse, urdir; con otro sentido: adaptar, acomodar; y con otro significado instruir, educar.¹²¹

El significado original de *finigere* corresponde a la acción de modelar arcilla. De aquí la denominación de *fictor* dada al modelador o escultor. De este primitivo sentido pasó después a significar formar, comparar, acomodar, imaginar e inventar.

Ulpiano fue quien utilizó el término *finigere* con el sentido de apariencia, simulación o postura falsa.¹²²

Sin embargo, la simulación es una figura distinta a la ficción jurídica. La primera se describe como una declaración de voluntad falsa, o una cualidad que falsamente se atribuye a una persona y se suele encontrar en los negocios o títulos jurídicos. La ficción jurídica, por el contrario, se destina a crear derechos

¹²⁰ Pugliatti, S., “Finzione”, *Enciclopedia del Diritto*, t. XII, Milán, Giuffrè, 1968, p. 658.

¹²¹ *Ibidem*, p. 659.

¹²² *Cfr.*, D. 27. 5. 1. 1.; D. 47.2.52.15.; D. 40. 12.16. etc.

desde el punto de vista normativo o legislativo, apoyándose en una fuerza prestada por una potestad.¹²³

Fingir y ficción han heredado sólo una parte, y bastante reducida (disminuida), de los significados y matices de los términos de los cuales derivan.

Por otra parte, bien se conoce que la ciencia jurídica no tiene por objeto la realidad de su concreción; ella actúa inicialmente por un proceso de verbalización de la experiencia, es decir, crea conceptos y términos verbales correlativos y con base en ellos desarrolla su razonamiento. Es por tanto una ilusión, a la que el Derecho recurre, cuando trabaja directamente sobre la realidad, ya que opera a la inversa en el discurso de la ciencia jurídica, esto es, el dato real o fenómeno se conceptualiza.¹²⁴

1.2.3. Concepto

De los conceptos elaborados por la doctrina, se pueden citar como frecuentemente aceptados, los siguientes:

Un procedimiento de técnica jurídica que consiste en suponer un hecho o una situación diferente de la realidad para deducir de ahí, consecuencias jurídicas.¹²⁵

La ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como igual siendo diferente, ya como inexistente, habiendo sucedido, ya como sucedido, siendo inexistente, aún con conciencia, de que naturalmente no es así.¹²⁶

La ficción jurídica, es un instrumento de poder, que es capaz de transformar la realidad.¹²⁷

La ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos

¹²³ Llano Cifuentes, Rafael, *Naturaleza jurídica de la fictio iuris*, Madrid, Ed. Rialp, 1963, p. 158.

¹²⁴ Puglatti, *op. cit.*, p. 659.

¹²⁵ Capitant, Henri, "Fiction", *Vocabulaire Juridique*, París, Les presses universitaires de France, 1936, p. 279.

¹²⁶ Legaz y Lacambra, Luis, *Filosofía del Derecho*, 4ª ed., Barcelona, Bosch, 1961, p. 72.

¹²⁷ Mendonca, Daniel, "Estudio preliminar", *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003, p. 8.

jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.¹²⁸

Alciato, inspirado en el Derecho romano la define así: *fictio est legis adversus veritatem in re possibili, ac ex iusta causa dispositio* (la ficción tiene lugar cuando, para obtener algunos conceptos conforme a la equidad, se toma por cierto lo que no es).¹²⁹

También se considera la corrección de una realidad concreta orientada a posibilitar la aplicación de una regla o principio jurídico, la ficción supone una creación o invención.¹³⁰

Es el más artificial de los procedimientos de la técnica jurídica. Las ficciones tratan jurídicamente como verdadero aquello que es falso; razonan sobre la base de una situación imaginaria, ficta.¹³¹

Mientras que la presunción, por ejemplo, se funda sobre el orden normal de las cosas, la ficción contradice la verdad, toma el curso contrario. Aquello que es falso es tenido por verdadero con el fin de llegar a cierto resultado conveniente. Se trata de un supuesto jurídico que no existe en realidad;¹³² por ejemplo la *reivindicatio* se aplicaba, en un principio, sólo a los inmuebles situados en Italia, y posteriormente, con objeto de proteger inmuebles situados fuera del territorio itálico, el magistrado romano, en un determinado momento consideró que dichas propiedades estaban enclavadas en Italia. Para el juez romano, era *como si* el inmueble estuviera en Italia. Se creó así una ficción, ya que en realidad ese inmueble no estaba en terreno itálico.

¹²⁸ Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1970, p.16.

¹²⁹ Llano Cifuentes, *op. cit.*, p. 19.

¹³⁰ García Garrido, Manuel Jesús, "Ficción", *Diccionario de Jurisprudencia Romana*, Madrid, Dykinson, 2000, p. 136.

¹³¹ Pasquier, Claude Du, *Introduction a la théorie générale et á la philosophie du Droit*, 4ª ed., París, *Delachaux et Niestlé*, 1967, p. 167.

¹³² Stammler, Rudolf, *Tratado de filosofía del derecho*, trad. W. Roces, México, Editora Nacional, 1980, p. 125.

En esencia, en todos los casos de ficción el Derecho supone algo contrario a la realidad, de ahí que se le considere “*mentira técnica*” o “*mentira convencional*” y se hable de una verdad jurídica distinta de la verdad real.¹³³

Bentham declara a las ficciones legales como *falsedades intencionadas* que van en contra de la deseable claridad de la ley.¹³⁴

*Stammler*¹³⁵ rechazó que la ficción sea una mentira; esta opinión fue secundada por la doctrina en general. Para comprenderla se utiliza la estructura de la norma jurídica kelseniana: juicio hipotético que expresa el vínculo específico de una situación de hecho condicionante como consecuencia condicionada;¹³⁶ así se obtendría este esquema: dado “A” debe ser “B”, en el cual “A” es la situación de hecho y “B” es el efecto jurídico (consecuencia). Ahora bien, al atribuir un efecto “B” al antecedente “A”, el derecho se sustenta en un juicio de valor, por eso, se afirma que toda norma supone un juicio de valor; por ejemplo, si se celebró un contrato de arrendamiento, debe realizarse un pago en un término convenido, la imputación de “B” (pago por el alquiler) al antecedente “A”, se apoya en que “B” es pensado por el legislador como medio para lograr un fin. Luego entonces se explica el porqué de la observación de *Stammler* de que la norma como juicio hipotético se basa en una relación de fines y medios, y no de causas a efectos.

Aplicando este esquema al ejemplo del Derecho romano citado, el magistrado romano razonaba así: dado un fundo itálico, debe ser la *actio reivindicatio*, y dado un fundo no itálico, no puede ser la *actio reivindicatio*. Si la reivindicación se permitía en el primer caso, era porque se consideraba un medio adecuado para tal objetivo (en el caso, la defensa de la propiedad privada itálica), fin que no se quería en el caso de la propiedad no itálica. Cambiando las valoraciones de una época posterior y más desarrollada, se hubiera anhelado también proteger la propiedad extraitálica, pero a ello se oponía el texto de la ley.

¹³³ Gardella, Juan Carlos, “Ficción Jurídica”, *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XII, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1974-76, p. 186.

¹³⁴ Citado por Moreso Mateos, Juan José, “Las ficciones en Jeremy Bentham. El método de la paráfrasis”, *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, n. 3, 1986, p. 129.

¹³⁵ *Stammler*, supra nota 131. En el mismo sentido, Legaz y Lacambra, Luis, *Introducción a la ciencia del Derecho*, Barcelona, Bosch, 1943, caps. 3 y 4.

¹³⁶ Kelsen, Hans, *Teoría pura del Derecho*, México, Editorial Nacional, 1974, p. 47.

¿Qué hacer, entonces? Para mantener el texto de la ley y simultáneamente salvar el caso que se deseaba resolver, se consideró como si el fundo no itálico estuviera enclavado en Italia, imputándole entonces las mismas consecuencias que a los itálicos. En la realidad y en la mente de los que intervenían, el mecanismo de la ficción era evidente: a una situación de hecho (antecedente) distinta de “A” se le imputaban efectos (consecuencias) iguales, y si esto sucedía así, era porque dichos efectos eran considerados medios idóneos para conseguir una meta que el magistrado creía valiosa: defensa de la propiedad privada itálica y extraitálica. En las locuciones expresadas por la voluntad de los intervinientes sucedía otra cosa: la ficción aparecía como suponiendo reales hechos que no lo eran. La voluntad y la expresión verbal del magistrado expresaban: puesto que el inmueble X estaba situado en Italia, puede admitirse la reivindicación. Pero la voluntad jurídicamente relevante, es decir, el orden jurídico en cuanto a los efectos que imputa a los actos decía: el fundo X está situado fuera de Italia, pero se le reconoce la acción reivindicatoria.

Luego entonces, la ficción es también un instrumento jurídico para remover un obstáculo o impedimento que se opone a la concesión de una acción o a la aplicación de una ley.

El insigne jurista J. M. Delgado Ocando, a partir de su concepto de ficción como “un procedimiento de asimilación de relaciones sociales distintas a fin de obtener la misma solución práctica”, otorga a la misma ciertas características propias en su construcción, a saber: la ficción como igualación, rasgo que consiste en dar un tratamiento analógico a dos tipos de relación conscientemente distintas; la ficción como empleo conscientemente inexacto de categorías en vigor; la ficción es una operación intelectual derivada. Mediante la ficción no se construyen novedosos conceptos o categorías, sino que se toman como base los elementos ya existentes y se les asimilan otras categorías, como si se tratara de lo ya habido; “obedece a una necesidad interna”, y no al deseo caprichoso del legislador; se trata de una técnica limitadora, puesto que el proceso de asimilación cubre

requerimientos previamente determinados; tiene un carácter pragmático, al pretender alcanzar una solución práctica y específica.¹³⁷

Dada su naturaleza sustantiva no se puede pensar que exista en la ley una definición de lo que debe entenderse por ficción.

De acuerdo con la doctrina, la jurisprudencia mexicana, que dicho sea de paso poco se ha preocupado por definir esta institución, expresa:

... Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad.¹³⁸

1.2.4. Bosquejo histórico

La ficción, como uno de los instrumentos de la técnica jurídica, fue utilizada, desde tiempos remotos, por los juristas, sobre todo por los romanos de quienes era predilecta y a cuyo formalismo se adaptaba perfectamente. No existe régimen jurídico que excluya el uso de las ficciones.

1.2.4.1. Mesopotamia

Los juristas mesopotámicos, dominados por un espíritu pragmático, recurrieron a esta figura para esquivar a las normas jurídicas imperativas; por ejemplo, el más importante monumento jurídico de la alta antigüedad, el Código de Hammurabi, mientras reconocía la trasmisión hereditaria de los bienes de origen feudal, prohibía su enajenación a título oneroso entre vivos; sin embargo, los abogados, para salvar el escollo de la inalienabilidad, utilizaron la adopción.¹³⁹

¹³⁷ “La fiction dans le code civil vénézuélien”, *Les presomptions et les fictions en Droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974, págs. 78-89. En el mismo sentido, Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974, págs. 60-78.

¹³⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo III, segunda parte, enero-junio de 1989, p. 570.

¹³⁹ Chiperic, E., *The Hammurabi Code*, 3ª ed., Watts & Co., Londres, 1921, págs.18, 19 y 27.

El uso de la figura de la ficción en el viejo Derecho oriental fue trascendente, por haber facilitado el progreso del Derecho positivo, al desempeñarse como auxiliar en el progreso hacia nuevas soluciones. También se aprecia aquí el inicio de un frágil esfuerzo en la edificación lógica del Derecho mostrando los ceñidos límites que han asignado a este esfuerzo unos hábitos intelectuales distintos. El razonamiento analógico que estimuló a los redactores de los formularios a ubicar sus creaciones sobre hipótesis irreales corresponde a una aspiración por justificar racionalmente esas formaciones. Además, cuando ellos recogen de la ficción, así implantada, tan sólo los resultados correspondientes al desenlace por ellos perseguido, exhiben una cierta facultad de análisis, pues diferencian entre las consecuencias vinculadas al hecho imaginario o imaginado, aquellas inútiles y las descartan. Sin embargo, el esfuerzo indagatorio no alcanzó a formular el principio general que hubieran podido derivar de la analogía así percibida. Y ni siquiera cayeron en la cuenta de que contaban con instrumentos técnicos multifacéticos.

1.2.4.2. Derecho romano

Todos los autores que se han dedicado al estudio de la ficción entre los que destacan *Alciato*, *Bartolo*, *Baldo*, *Toomey*, *Barbosa*, *Llano*, etcétera, han señalado en sus respectivos trabajos la influencia rectora de la *fictio iuris* romana. Los juristas romanos se interesaron tanto en el uso de la ficción que lograron aplicarla sistemáticamente con gran habilidad. Fueron los creadores del término “ficción”, y demostraron ostensiblemente una madura y plena conciencia de esta figura, así como de sus múltiples aplicaciones.

El indicio más antiguo que con certeza histórica se tiene de un Derecho romano escrito lo constituye la Ley de las Doce Tabas. Esta ley contenía el antiguo Derecho consuetudinario de una comunidad básicamente agraria.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Bonfante, Pedro, *Instituciones de Derecho romano*, trad. Bacci, Luis, y Larrosa, André, 3ª ed., Madrid, Reus, 1965, p. 11.

Las pautas que regulan las relaciones jurídicas en este primitivo derecho son rígidas y severas. Gran parte de la autoridad era ostentada por la figura del *pater familias*, además del respeto absoluto que se profesaba hacia las instituciones religiosas. Estas normas rigurosas del *Ius Civile*, fueron uno de los factores determinantes en la proliferación de las ficciones pretorias y legales.

Como se sabe la extensión de los dominios romanos, durante la época que va de las guerras púnicas a la terminación de la República, fue ampliándose de forma admirable y consecuentemente se volvió más compleja la vida social de los romanos, pronto la realidad rebasó al *Ius Civile*, siendo cada vez más frecuentes los casos para los cuales no existía norma aplicable. Es aquí donde los magistrados y los pretores, quienes hasta entonces sólo podían aplicar la norma o el procedimiento previsto en forma expresa, desempeñaron un papel protagónico en la administración de justicia. Primeramente mediante la llamada *Lex Aebutia*, que data del siglo II a.C., se estableció el procedimiento *ager per formulas*, que daba al magistrado extensos poderes respecto a la dirección y marcha del proceso, y también se otorgó la calidad de *imperium* al pretor, como órgano de la conciencia jurídica colectiva. Luego, el pretor era autoridad suprema en la aplicación del Derecho, y aunque no suplantaba al legislador en sus tareas, sin embargo, con la fórmula ficticia, el pretor adaptaba los institutos y las normas del *Ius Civile* a casos que no estaban comprendidos en los decretos.

Las ficciones pretorias son el exponente histórico más importante de la *fictio iuris*. Las fórmulas ficticias pretorianas fueron incontables. Las ficciones pretorias se concibieron como un procedimiento de técnica jurídica originado por circunstancias histórico-jurídicas. Sobre éstas *Ihering* opina: “¡Cuántas innovaciones, llenas de importancia, del Derecho romano no se hubieran producido probablemente sino mucho más tarde!”¹⁴¹

Es una técnica experta que denota una clara conciencia del fenómeno en su real estructura, presentándola carente de toda censura y contraste; la ficción permite que la derogación tome la apariencia de una extensión, que la limitación

¹⁴¹ Ihering, Rudolf Von, *El Espíritu del Derecho romano*, Granada, Comares, 1998, p. 331.

de eficacia de una norma aparezca como un desarrollo, una evolución de la norma misma.

La disposición del régimen dual (*Ius civile, Ius honorarium*) que caracteriza al Derecho romano en su devenir histórico, confiere un protagonismo a la figura de la ficción, además de que demuestra el fundamento lógico de ella –la analogía– simultáneamente la sagaz sensibilidad de los romanos que vincularon la analogía a las reclamaciones prácticas, y su extrema pericia técnica, que permitió el uso de la analogía como instrumento de la sistemática jurídica.

El pretor romano se auxilió de la institución de la ficción para vencer los obstáculos emanados del Derecho civil, el pretor admitía la fórmula en sentido doblemente hipotético: describía, ante todo, la hipótesis relativa al *Ius civile* y a la *actio civilis* y la suponía (contra la realidad, es decir, idealizaba) realizada, luego, mostraba la hipótesis a la cual se refería el conflicto y dejaba depender la solución de ella (condena o absolución) de la verificación del hecho, remitida al juez.

Las *actiones praetoriae* así entrelazadas, eran, *actiones fictiae*; los juristas y los aplicadores del Derecho, de ello eran sabedores. De esta manera, el sistema creciente del Derecho pretorio, que vivió junto al sistema rígido y anquilosado del Derecho civil, estuvo en gran parte apoyado en el uso consciente e intencional del instrumento técnico de la ficción; consecuentemente, ésta realizó en la evolución del régimen jurídico dual de los romanos, una vital y fecunda función, cual no tuvo ningún otro sistema jurídico.

Todo ello muestra claramente, la aplicación tan propia que la jurisprudencia romana, y en forma precisa el pretor, hicieron de la ficción, con sentido vigilante, práctico, maduro, con fineza técnica.

Cabe distinguir que existía una diferencia entre la analogía, propia de la *interpretatio*, y la ficción. En la primera, el jurista extendía el ámbito de la ley, actualizándola. En tanto que a través de la ficción, el pretor y los príncipes, por vía de autoridad, realizaban una función integradora del Derecho, lo cual es parecido a la labor legislativa.

Al lado de las ficciones pretorias se encontraban *las ficciones legales*, el legislador romano no contaba con un poder ilimitado. La limitación la encontraba en el campo mismo del Derecho. En el binomio ley-costumbre, *Lex-lus*, la *lex* resultaba siempre supeditada al *lus* entendido como sinónimo de Derecho romano. Ellas son consecuencia de normas especiales que regulan hipótesis particulares distintas de lo que se consideraba hipótesis ordinarias.

Según la *ficitio legis Corneliae*, que data de la dictadura de Sila, entre los años 84 y 81 a.C., consideraba que la muerte del *captivus* sobrevenía en el momento anterior de ser hecho prisionero. El sentido de esta ficción era equiparar la situación jurídica del *captivus* a la del ciudadano libre.¹⁴² Esta ficción se utilizó más tarde a todas las sucesiones. Si el cautivo alcanzaba su manumisión y retornaba al territorio romano, redimía su estado de libertad y de ciudadano romano; consecuentemente, reaparecía como titular de todos sus derechos. En cambio, no recobraba su titularidad en las situaciones de hecho, como la posesión y el matrimonio. Este derecho, llamado *postliminium*, no hacía recuperar los derechos perdidos por otras causas distintas de la cautividad, como por ejemplo, la usucapión completada por el poseedor o el desuso de las servidumbres. Podía solicitarse del pretor una *restitutio in integrum*.

En la *Lex Iunia Norbana* contiene una ficción por la cual los esclavos manumitidos por el pretor eran considerados libres. Antes de la expedición de esta ley, el esclavo considerado libre por el pretor continuaba siendo esclavo para fines del *Ius Civile*.

En la *Lex Sapensana* se observa una doble ficción. La primera consiste en considerar existentes las relaciones de *potestas*, *manus* y *mancipium*, como si no se hubiese verificado el cambio de status: *si civitate Romana mutatus mutata non esset*.

¹⁴² La ley ficticia persigue una finalidad justa: defender los derechos sucesorios de los herederos. Al considerar que al cautivo muerto en libertad, le otorga iguales derechos que al ciudadano. Llano Cifuentes, Rafael, *op. cit.*, p. 59.

En el intento de aplicar un tratamiento jurídico igual al existente antes del cambio de status, esta ley municipal *hace que se suponga* que el cambio nunca se realizó.

Los *fictio posesores* eran poseedores fingidos que dolosamente habían dejado de poseer antes de la *litis contestatio* o se presentaban como poseedores sin serlo para que el poseedor tuviera tiempo de completar su usucapión. En Derecho justiniano estaban pasivamente legitimados para ejercitar la *reivindicatio*.

Las ficciones, claramente expuestas en las disposiciones jurídicas romanas fungen como el nexo entre la regla general y la especial, que de este modo aparecen vinculadas, aunque contrapuestas.

La ficción romana, a pesar de su trascendencia, tiene un carácter limitado. El juicio que finge un determinado hecho tiene como fin conseguir unos concretos y limitados efectos jurídicos. El hecho no se finge para que éste produzca consecuencias ilimitadamente sino las consecuencias jurídicas que normalmente le son propias, el hecho se finge limitadamente para solucionar un problema de justicia individual.

1.2.5. Clasificación

La mayor parte de la doctrina, al apreciar a la ficción como un mandato legislativo, o norma material, no considera que sea siquiera posible intentar una clasificación de esta institución. No obstante, aunque escasos, hay importantes autores que sí han ensayado clasificaciones en torno a la ficción jurídica. Así por ejemplo, P. Foriers:¹⁴³

¹⁴³ Foriers, P., *op. cit.*, págs. 17-24.

- I. **La ficción legislativa:** {
- I. A.) **La ficción terminológica**
 - I. B.) **La ficción normativa**

II. **La ficción jurisprudencial**

En la ficción terminológica el legislador utiliza el procedimiento para calificar ciertas situaciones de hecho que manifiestamente son contrarias a la realidad conceptual comúnmente admitida.

Por ejemplo, el Código Civil francés, en su artículo 517, dispone que “los bienes son inmuebles, o por su naturaleza, por su destino, o por el objeto al cual se aplican”.

El artículo 518 del mismo ordenamiento precisa que “Los fundos de tierra y los edificios son inmuebles por su naturaleza”, lo cual es acorde con la realidad conceptual comúnmente aceptada.

Pero, a partir de ahí, el legislador francés va a extender sucesivamente la noción de inmuebles a una serie de situaciones que se alejan cada vez más del concepto original, hasta llegar a calificar de inmuebles a una serie de animales (artículo 522), como “las palomas de los palomares” o “los conejos de las conejeras”. La ficción terminológica va más lejos aun cuando el artículo 526 del Código civil francés considera inmuebles al usufructo de cosas inmóviles; las servidumbres o servicios de tierra; y las acciones que tiendan a reivindicar un inmueble.

La idea fundamental que preside esta operación es aquella de la simplificación, de unidad, de afectación a un mismo fin que desemboque sobre la identidad de tratamiento jurídico. Este método no carece de interés; pero puede ser tan útil como esterilizante.

Sin lugar a dudas en todos los casos antes enunciados existen ficciones que han sido creadas soberanamente por el legislador, y que van totalmente en contra de la realidad conceptual. Nadie se equivocaría al definir como inmueble aquello que no se puede desplazar. Luego, existe de entrada un concepto comúnmente aceptado.

Al lado de las ficciones terminológicas hay otras ficciones también consideradas como legislativas, pero en donde el proceso no puede conducir al resultado más que por la adjunción de una norma complementaria, porque sin ella la “mentira” no es posible técnicamente, estas son las ficciones normativas.

El Código Civil francés define al usufructo como *el derecho de gozar de las cosas de las cuales otros tienen la propiedad, pero con la carga de conservar la sustancia* (artículo 578).

Esta definición es criticada por la doctrina, pero se entiende al menos sobre un punto: el usufructuario debe conservar la sustancia de la cosa. O el artículo 587 regula el problema del usufructo “de las cosas de las cuales no se puede hacer uso sin consumirlas, como el dinero, los granos, el licor...”, la ficción es aquí, cierta.

El legislador no podrá por tanto simplemente violentar la naturaleza de la institución y deberá prever una regla específica suplementaria, a saber que la salida del usufructo, el usufructuario tendrá la carga de rendir en el lugar las cosas consumidas, de cosas en similar cantidad, calidad y valor o en defecto su equivalente.

La ficción ha desempeñado su papel en la medida en que permite integrar los bienes consumibles en el régimen usufructuario; pero el legislador ha sido obligado a adjuntar una “metarregla” para complementar el régimen, porque la violencia hecha a la institución sería tal que no habría posibilidad de resolver la dificultad por su sola extensión.

La ficción jurisprudencial es un proceso operatorio que hace progresar al Derecho y es utilizada por el juez luego que decide crear una asimilación evidentemente inexacta, pero necesaria, para obtener el resultado buscado.

La ficción jurisprudencial no presenta problema alguno, y lo mismo se le puede encontrar en el Derecho romano que en los sistemas jurídicos contemporáneos. Por ejemplo, la Corte Suprema en Francia, a través de un precedente (*arrêt*) del 27 de diciembre de 1949, consideró que se asimilaba al estado de necesidad, la constrictión moral, luego que el agente actúa bajo el imperio de la necesidad dispone de su libre arbitrio mientras que éste, quien es moralmente constreñido, vea su libre arbitrio aniquilado.

Legaz y Lacambra también ofrece una clasificación de las ficciones jurídicas en dos categorías: *tipificadoras* y *equiparadoras*. Mediante las primeras se crea un tipo que es considerado en sí mismo, en su generalidad, sin tomar en cuenta las diferencias entre los casos particulares que pudieran señalarse, *v. gr.* la mayoría de edad o edad tipo como capacidad *sui iuris*.

Las segundas son juicios que identifican los efectos que han de seguir cierta situación de hecho con los efectos que se han de seguir de una situación distinta. La verdad es que no son auténticas ficciones, sino una simple equiparación de los efectos que se han de seguir en un determinado caso con los efectos ya establecidos por el legislador para otro caso distinto y que, por razones de comodidad, son simplemente mencionados en la norma equiparada *v. gr.*, cuando la ley dice que “el heredero continúa la persona del difunto” quiere señalar, en una forma figurada, que el heredero adquiere los derechos y las obligaciones que tenía el causante de la sucesión, con efecto retroactivo. Y esa retroactividad es, ni más ni menos, una ficción jurídica.¹⁴⁴

Vale la pena exponer el pensamiento de Lorca Navarrete en torno a la manera de cómo deben agruparse las ficciones jurídicas:¹⁴⁵

- A) Ficciones biológicas.** A veces a la presencia de determinadas relaciones biológicas, como la paternidad, se les ha dotado de efectos jurídicos. Así por ejemplo, varios aspectos de las relaciones jurídicas entre padres e hijos, cuyo

¹⁴⁴ Legaz y Lacambra, *op. cit.*, p. 69.

¹⁴⁵ *El Derecho natural hoy. A propósito de las ficciones jurídicas*, Madrid, Ediciones Pirámide, 1976, págs. 88-98.

fondo es ético, y por lo tanto, es falible, tanto que muchas veces existen sanciones ante su incumplimiento.

- B)** *Ficciones sociológicas.* Son aquellas ficciones jurídicas que tienen por objeto preservar alguna institución social.
- C)** *Ficciones técnicas.* Son aquellas que se refieren tanto a la analogía como a la interpretación extensiva, *v. gr.* en todos los sistemas jurídicos las relaciones entre adoptante y adoptado son asimiladas a las relaciones entre padres e hijos.
- D)** *Ficciones científicas.* Las que clasifica como bienes inmuebles, objetos que en principio se considerarían por naturaleza como muebles.
- E)** *Ficciones filosóficas.* Son todas las teorías que pretenden explicar el origen o justificación del Derecho, de la sociedad o del Estado, empleando hipótesis distantes de una comprobación real o histórica del hecho en que se basan; teorías que han aspirado a exponer el desarrollo histórico, intentando forzar su devenir progresivo, y también las teorías que manejan el concepto de libertad, hasta trastornan su verdadero significado. Así, por ejemplo, para el primer subtipo, se encuentran sistemas de leyes a las que se les atribuye un origen divino, como en el caso de los antiguos judíos frente a los mandamientos inscritos en una tabla. Así como todas las teorías contractualistas, como las de *Hobbes, Rousseau, Locke*, etcétera. Sirven para ilustrar el segundo subtipo la ficción de la concepción materialista de la historia. La filosofía del marxismo-leninismo se presenta directa y claramente en nombre de la clase trabajadora, se autodenomina concepción del universo del Partido Comunista. Luego entonces el materialismo histórico es un instrumento ideal del Partido Comunista.

Y como ejemplo del tercer subtipo de ficciones filosóficas, cita el autor al liberalismo, en donde se contemplan instituciones tales como la representación popular, que lo que menos representan es al pueblo, y son vías que en la realidad personalizan al poder.

Fon L. Fuller, destacado cultivador de la institución de la ficción jurídica, considera que hay ficciones vivas y muertas. Las primeras son aquellas que además de contar con las características de la ficción, siguen teniendo vigencia en su aplicación; las segundas se presentan cuando una ficción ha perdido su carácter de tal; porque la connotación del término o “metáfora” a través del tiempo ya no tiene el rasgo de irrealidad, es decir, se ha vuelto real.¹⁴⁶

Alf Ross subraya la presencia de tres tipos de ficciones: primeramente las creativas, que son una especie de técnica para la ampliación de las leyes de forma analógica. Así, por ejemplo, si la Isla de *Basse Terre-Guadalupe* se considera territorio francés, y en Francia se expide alguna ley que proteja a los ciudadanos franceses en algún aspecto laboral, de pronto resulta que un tribunal en *Basse Terre-Guadalupe* decide aplicar dicha ley a un habitante de la Isla, ya que *Basse Terre-Guadalupe* está en Francia.

En segundo término, las ficciones dogmáticas, que se caracterizan porque tienen por objeto aclarar o complementar la ley vigente. Así, por ejemplo, cuando la norma se refiere al Estado, de pronto se introduce la ficción de las personas morales. La ficción teórica consiste en considerar que los tribunales son simplemente agencias judiciales, y no legislativas, es decir, aplican la ley; no la elaboran.¹⁴⁷

1.2.6. Naturaleza

La mayoría de los estudiosos de este instituto lo califican como un instrumento de técnica legislativa, que a través de una imaginaria interpretación de la realidad, o bien sin violentar la realidad, merced a una necesidad predominantemente sentida, o con la finalidad de una economía legislativa, producen la consecuencia principal de encasillar en formas preestablecidas otras nuevas, argumentando en el ámbito sociopolítico aspiraciones del mismo legislador.

75. ¹⁴⁶ “¿Qué es una ficción jurídica?”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003, págs. 70-

¹⁴⁷ “Ficciones jurídicas”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003, págs. 105-113.

La ficción es una herramienta que el Derecho emplea para desarrollar su función y lograr su fin, ésta satisface una necesidad jurídica y se sustenta en la fuerza legal que le es atribuida. Nadie puede ir contra ella y cuenta con una eficacia en juicio de la que carecen los hechos en general, pues los hechos han de probarse, mientras que las ficciones ni lo necesitan, ni pueden destruirse con argumentos en contra. Son normas que recrean la realidad previa.

Que la ficción produzca sus efectos mediante la equiparación, la asimilación, o una invención, no afecta a la naturaleza de esta institución. La naturaleza jurídica de la ficción ha sido explicada siempre a partir de la base insuficiente y artificiosa de la técnica misma. También se ha tratado de obtener a partir de un proceso de decantación frente a otras figuras más o menos afines, como las presunciones o la analogía. Sin embargo, tal parece que el esfuerzo no es suficiente para esclarecer la naturaleza de la ficción, ya que usando tanto la técnica como la lógica sólo se responden el cómo y el para qué de la figura, pero no el por qué. “La ficción es algo (a) que, a través de unos medios (b) se propone alcanzar un determinado fin o función (c). Pero no se determina con certeza que es (a). No se despeja la incógnita diciendo qué ese algo (a) es un instrumento técnico de desenvolvimiento del Derecho. Que tergiversando o no (b) la realidad misma, produce determinados efectos ya señalados (c)”.¹⁴⁸ Es decir, la atención se ha concentrado en los fines y en la función, pero no en lo que realmente es.

Luego entonces, si la ficción es vista como instrumento, hay que confrontarla con el campo en donde tiene utilidad, lo que conduce a la idea de técnica legislativa, en donde las verdaderas herramientas se llaman leyes *latu sensu*, es decir normas. ¿Si las ficciones generalmente cumplen un deseo acomodaticio, de oportunismo, de facilitar, y no propiamente de justicia, qué parte del Derecho representan? Al decir de Lorca Navarrete, “las ficciones constituyen uno de los exponentes más peculiares y demostrativos de la quiebra, bancarrota e insuficiencia de la técnica legislativa”.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Lorca Navarrete, *op. cit.*, p. 100.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 102.

El uso de una técnica jurídica, generalmente aparece como insuficiente para colmar las aspiraciones de justicia en las que descansa el Derecho.

Las ficciones jurídicas pueden tener por objeto las finalidades siguientes: 1) éticas: hacer justicia o permitir el acceso a la equidad; 2) lógico-jurídicas: la lógica jurídica se preocupa por fijar determinados principios para luego inferir de ellos las soluciones a todos los casos concretos, que aparecen de esa forma como aplicaciones de aquéllos; 3) interés: favorecer determinados intereses; 4) innovadoras: introducción de instituciones nuevas sin alterar aparentemente la estructura del orden jurídico; 5) conservadoras: impedir el derrumbe de las teorías jurídicas ante la presión de los nuevos acontecimientos; 6) de cambio: servir de transición entre sucesivos sistemas legislativos o doctrinarios.¹⁵⁰

La naturaleza de las ficciones jurídicas no está en tela de juicio, instauran disposiciones que extienden sus efectos en la esfera del Derecho material. La ficción tiene una indudable naturaleza sustantiva.¹⁵¹

1.2.7. Distinción entre presunción y ficción

Un elemento importante que distingue las *praesumptio iuris* de las ficciones está en el fundamento de unas y otras. Mientras el fundamento, propio de las presunciones, es lo creíble, lo verosímil, la irrealidad del hecho admitido, es por el contrario, la característica de las ficciones. Además, entre tanto que con las presunciones se ordena al juez inferir de ciertos hechos la existencia de otros hechos, en las ficciones no se habla de argumentaciones. En fin, mientras con las ficciones se innova el Derecho sustantial, en el sentido que la existencia de un hecho, para producirse sus efectos jurídicos, deja de ser necesaria, por lo que, después, la prueba de su inexistencia no tiene sentido ni alcance práctico alguno, por el contrario, en las *praesumptiones iuris tantum* el hecho, del cual se admite la

¹⁵⁰ Legaz y Lacambra, Luis, *op. cit.*, págs. 73 y ss.

¹⁵¹ Sánchez Pino, Antonio J., *op. cit.*, p. 58.

existencia, permanece siempre necesario para producir sus efectos jurídicos, y la prueba de su inexistencia los hace surgir.

La ficción, a diferencia de las presunciones, sólo puede ser en estricto sentido obra del legislador. Aquélla es un mandato legal que no se funda en ninguna regla general de experiencia, en lo constante de los fenómenos físicos o morales y ni siquiera en su carácter ordinario, sino en la voluntad del legislador, que parte de una base absolutamente contraria; el conocimiento de que la realidad es distinta. Desde luego que la ficción y las presunciones *iuris et de iure* no admiten prueba en contrario.

Quien quiera diferenciar las presunciones legales absolutas de las ficciones, tiene que recurrir a la racionalidad propia de aquéllas, de la cual éstas se hallan desprovistas. Racionalidad, sin embargo, relativa, condicionada por elementos de tiempo y de lugar. De ello se muestra convencido el legislador cuando admite, aunque excepcionalmente, la prueba contraria en las presunciones, sobre la que se fundan la nulidad de ciertos actos o la inadmisibilidad de ciertas acciones en juicio. Debe pues distinguirse la presunción de la ficción, ésta es admisión puramente imaginaria de circunstancias que se sabe no corresponden a la realidad, con el fin de aplicar una determinada norma: *fingimus ea quae non esse scimus; praesumimus ea quae vera esse arbitramur, ducti probabilis argumentis*.

La ficción es la afirmación de un hecho que, como ya se manifestó antes, aparentemente es diferente a la verdad real; en cambio, la presunción es la dispensa de la prueba de un hecho que tiene probabilidades de verdad. La ficción es la imposición de una irrealidad o inexactitud, mientras que la presunción, lo mismo si se considera como medio de prueba que si es la razón de ser de determinadas reglas jurídicas supone siempre una probabilidad.¹⁵² Además, la ficción sustituye la realidad por una presentación imaginaria; en cambio, la presunción continúa el movimiento de una demostración en curso. Todavía más, la

¹⁵² García Garrido; "Sobre los verdaderos límites de la ficción en el Derecho romano", *Anuario de historia del Derecho español*, 1957-8, p. 309, cit. por Albiñana García-Quintana, Cesar, "Ficciones, presunciones y realidades tributarias", *Tapia*, Madrid, año XIV, núm. 88, mayo-junio de 1996, p. 5.

ficción no admite prueba en contrario; la presunción, por el contrario, sí; se dirá qué esto sucede sólo en las presunciones *iuris tantum*, y no en las *iuris et de iure*, pues precisamente a éstas últimas se le ha equiparado a las ficciones jurídicas.

No obstante, Alvaro Muñoz López opina que la *fictio iuris* como una figura muy cercana a la presunción *iuris et de iure*, de la que sin embargo, se diferencia en determinados matices. El rasgo fundamental distintivo en el plano teórico consiste en la racionalidad que inspira la formulación de las presunciones absolutas y que está ausente de las ficciones jurídicas, cuya fuerza emana sólo de la ley.¹⁵³

El elemento clave de distinción entre presunciones y ficciones es, pues, la naturaleza probatoria de las primeras frente al carácter sustantivo de las segundas.¹⁵⁴

Por lo que concierne a las ficciones en el ámbito tributario, se tiene un aspecto más a discusión. Se pretende por una parte de la doctrina que cuando el Derecho tributario crea sus propios conceptos, dotándolos de un significado, apartándose del concepto primigenio expuesto por el Derecho civil, establece ficciones. Otra vertiente doctrinal apoyando la autonomía del Derecho fiscal, considera que no es así, que cada disciplina jurídica con apoyo en la teoría general del Derecho está facultada para construir sus propios conceptos e instituciones, y no tiene necesariamente que adoptar los frutos de otras ramas.¹⁵⁵

Ahora bien, no hay que perder de vista que generalmente las personas no desarrollan sus relaciones jurídicas única y exclusivamente dentro de un ámbito jurídico, sino dentro de un sistema jurídico, en donde en un solo acto o hecho o más aun en torno a un concepto o institución, pueden interrelacionarse distintas disciplinas jurídicas. Luego entonces, aquí tendría lugar un problema de jerarquía de normas o de disciplinas jurídicas.

¹⁵³ “Las presunciones en el ámbito del impuesto general sobre las sucesiones”, *Impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, p. 707 cit. por Albiñana *op. cit.*, p. 5.

¹⁵⁴ Rozas Valdés, José Andrés, *op. cit.*, p. 42.

¹⁵⁵ *Ibidem*, págs. 42-43.

Colocándose en la postura de un Derecho fiscal autónomo para crear sus conceptos e instituciones, si el legislador tributario no toma en cuenta la realidad jurídica previa, integradora de relaciones, derechos y obligaciones, para soslayarla y transgredirla adecuando su disposición a necesidades específicas, puede decirse que implanta una ficción.

1.2.8. Los sistemas jurídicos modernos ante la ficción

Los sistemas jurídicos modernos tienen una inclinación monista y se orientan hacia una fuente normativa decididamente predominante: la ley.

Se mantiene la posibilidad continua de realizar integraciones y extensiones de una determinada disciplina jurídica, o limitaciones de ella, mediante el pronunciamiento de novedosas normas legislativas.

La adecuación de las normas legales a las siempre recientes exigencias de la práctica se verifica, también, por razón de la interpretación extensiva y la aplicación analógica. En efecto, se puede decir que usualmente cuando apenas una nueva exigencia comienza a aflorar y no presenta aún límites definidos y precisos, la interpretación y la aplicación analógica es la que organiza el terreno a la actividad creadora del legislador.

El oficio del intérprete y de quien aplica la ley es formalmente desigual al de los órganos legislativos; en la fase intermedia en la que la interpretación y aplicación de la ley tienden a preparar, cual sustitutas, la actividad de producir normas innovadoras, se proyecta la sombra de la ficción, aun cuando sea con tintes muy tenues y no siempre fácilmente identificables.

No se puede ciertamente pretender que la creación de normas idóneas para cubrir los requerimientos prácticos que continuamente se revelan responda con toda precisión a la manifestación de dichas exigencias, pero sí puede afirmarse qué, en general, se recurre al concepto de ficción, sobre todo, en aquellos conceptos que con aquel guardan analogía o afinidad.

Conclusiones capitulares

1. La presunción, desde el punto de vista doctrinal, es considerada como un medio de prueba, dispensa de ésta o como actividad racional, ya del legislador, ya del juzgador.

2. En la legislación comparada, en la mayoría de los países de América Latina se le califica como medio de prueba. El legislador europeo suele considerar a la presunción como las conjeturas provenientes de hechos conocidos, mediante un trabajo de la razón que lleva a cabo el juez o el legislador.

3. La jurisprudencia mexicana, en sintonía con la legislación, ha considerado a la presunción como un medio de prueba artificial.

4. A pesar de que la presunción jurídica tuvo sus mejores exponentes en el Derecho romano posclásico, indefectiblemente ella germinó en la retórica griega, la cual fue piedra angular en el desarrollo de esta institución al ofrecer una teoría y una clasificación de la prueba.

5. Otros antecedentes de la presunción que podrían señalarse se encuentran en las doctrinas de los glosadores y los canonistas. Los primeros hicieron una clasificación cuatripartita, y los segundos, al jerarquizar las pruebas colocaron las bases en las que se sustentarían los posteriores sistemas legales de las pruebas.

6. En el Renacimiento también se preocuparon por desarrollar los estudios en torno a esta figura jurídica, destacando *Le Duaren* y las obras de *Alciato* y *Menochius*.

7. Posteriormente enaltecen a la presunción autores como *Pothier* y *Tancredi* hasta consagrarla en el Código napoleónico. Más tarde, la presunción se vuelve tema de reflexión de ilustres filósofos del Derecho, como *Gény*; *Ihering*; entre otros. En tiempos más recientes creció el interés por el análisis de tan importante figura entre procesalistas, privatistas, filósofos, penalistas, constitucionalistas y fiscalistas, lo que nos permite afirmar que la presunción tiene repercusión en todas las ramas del Derecho.

8. La distinción entre presunciones legales y judiciales, sin ser la única clasificación, es la más popular, no sólo entre los jurisperitos, sino también en la ley y la jurisprudencia. A juicio de algunos juristas, las presunciones que no admiten prueba en contrario no son verdaderas presunciones.

9. Otras clasificaciones de la presunción son aquellas que a la anterior le agregan las presunciones mixtas. También se han establecido doctrinalmente la clasificación bipartita entre presunciones de medio y de resultado y la que las encuadra entre presunciones en sentido estricto y presunciones aparentes.

10. Mucho se ha polemizado acerca de la naturaleza de la presunción sin llegar a un acuerdo. La naturaleza que le otorga cada autor depende de la definición que haya adoptado. En lo único que hay consenso al respecto es en que se trata de una institución propia del ámbito probatorio.

11. El legislador emplea diversas fórmulas para establecer las presunciones en la norma.

12. La ficción es también una actividad intelectual que consiste en suponer algo de manera distinta a su realidad natural, creando consecuencias jurídicas, bajo la filosofía del “como si”.

13. En un análisis histórico se puede observar que los antiguos romanos y en forma especial los pretores utilizaron la ficción magistralmente, aunque en aquellos tiempos sus efectos se limitaban a un caso en concreto. Igualmente, los romanos fueron quienes distinguieron entre ficciones pretorias y legales.

14. En la última centuria, autores como Legaz y Lacambra; Lorca Navarrete y *P. Foriers*, todos ellos eminentes cultivadores de la filosofía del Derecho, han expuesto variadas clasificaciones en torno de la ficción jurídica. El primero de ellos, con un criterio bipartita, distingue entre ficciones equiparadoras y tipificadoras; el segundo ofrece una clasificación extensa y las encasilla en las siguientes categorías: biológicas, sociológicas, técnicas, científicas y filosóficas. Por su parte, *P. Foriers* hace una ordenación de ficciones legislativas y jurisprudenciales, desglosando la primera de estas categorías en ficciones terminológicas y ficciones normativas.

15. La naturaleza jurídica de las ficciones adquiere unanimidad, a diferencia de lo que sucede en el tema de la presunción, y se le otorga un carácter de norma sustantiva, herramienta ideal de la técnica jurídica.

El uso o abuso de la técnica jurídica sigue siendo un tema muy debatido. Sus detractores opinan que el Derecho y su aplicación se han deshumanizado en aras de perfeccionar y aplicar con gran puntualidad la técnica jurídica, frente a sus defensores, quienes consideran a la técnica como imprescindible para el progreso del saber jurídico y para una recta aplicación y realización del Derecho.

16. Presunciones y ficciones coinciden en servir tanto en la elaboración como en la aplicación del Derecho. Tanto las ficciones como las presunciones legales implican una decisión de parte del legislativo, que confiere a la norma jurídica un cierto carácter artificial.

17. Varios han sido los criterios para diferenciar entre presunciones y ficciones. Así, por ejemplo, se dice que la presunción se fundamenta en lo posible y en lo verosímil, en tanto que la ficción siempre refleja irrealidad. Que la ficción no admite prueba en contra en ninguna de sus especies, en tanto que las presunciones *iuris tantum* sí la permiten. Finalmente, la distinción más significativa es aquella que considera a las presunciones como normas que pertenecen al ámbito probatorio, mientras que las ficciones son normas sustantivas.

BIBLIOGRAFÍA



I. Libros

1. Alsina, Hugo, *Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial*, t. III, 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 1961.
2. Arias Velasco, José, *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990.
3. Aristóteles, *Retórica*, Madrid, Alianza, 1998.
4. Bonfante, Pedro, *Instituciones de Derecho romano*, trad. Bacci, Luis, y Larrosa, André, 3ª ed., Madrid, Reus, 1965.
5. Cafferata Nores, José I., *La Prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Depalma, 1986.
6. Capitant, Henri, "Fiction", *Vocabulaire Juridique*, París, Les presses universitaires de France, 1936.
7. Cicerón, Marco Tulio, *De la república*, México, Instituto de Investigaciones Filológicas-UNAM, 1984.
8. Cicerón, Marco, Tulio, *De l'orateur*, Paris, Societe d'edition les belles lettres, 1950.
9. Cicerón, Marco, Tulio, *Topiques*, Paris, Societe d'edition les belles lettres, 1924.
10. Chiperic, E., *The Hammurabi Code*, 3ª ed., Watts & Co., Londres, 1921.
11. Climent Durán, Carlos, *La prueba Penal*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1999.

12. Couture, Eduardo José, *Fundamentos de Derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1990.
13. Decottignies, Roger, *Les presomtions en droit privé*, París, *Librairie générale de Droit et de jurisprudence R. Pichon & R. Durand-Auzias*, 1950.
14. Delgado Ocando, J.M., “La fiction dans le code civil vénézuélien”, *Les presomtions et les fictions en Droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974.
15. Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974.
16. Dellepiane, Antonio, *Una Teoría de la Prueba*, 9ª ed., Bogotá, Ed. Temis, 1989.
17. Devis Echandía, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª ed., Buenos Aires, Víctor P. de Zavalía editor, 1972.
18. D’Ors, Alvaro, *Elementos de Derecho privado romano*, Pamplona, Publicaciones del Estudio General de Navarra, 1960.
19. Esquivel Vázquez, Gustavo A., *La prueba en el juicio fiscal federal*, 3ª ed., México, Porrúa, 2000.
20. Fairén Guillén, Víctor, *Doctrina general del Derecho procesal*, Barcelona, Lib. Bosch, 1990.
21. Foriers, P., “Presomtions et fictions”, *Les presomtions et les fictions en droit*, Perelman coord., Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1974.
22. Fuller, Lon L., “¿Qué es una ficción jurídica?”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
23. García Garrido, Manuel Jesús, “Ficción”, *Diccionario de Jurisprudencia Romana*, Madrid, Dykinson, 2000.
24. García Garrido; “Sobre los verdaderos límites de la ficción en el Derecho romano”, *Anuario de historia del Derecho español*, 1957-8.
25. Goldsmith, James, *Derecho procesal civil*, vol. I, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1968.
26. Gómez Colomer, Juan Luis, *Derecho jurisdiccional*, t. II, vol. I, Barcelona, Librería Bosch, 1991.

27. González Navarro, Francisco, *Procedimientos administrativos especiales*, Pamplona, Escuela Nacional de Administración Pública, 1969.
28. Hedemann, Wilhelm, *Las Presunciones en el Derecho*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1931.
29. Ihering, Rudolf Von, *El Espíritu del Derecho romano*, Granada, Comares, 1998.
30. Kelsen, Hans, *Teoría pura del Derecho*, México, Editorial Nacional, 1974.
31. Laurent, *Principios de Derecho civil*, t. XIX, México, núm. 613, p. 733, y núm. 614, Asociación Editorial Cubano-Mejicana, 1917.
32. Legaz y Lacambra, Luis, *Filosofía del Derecho*, 4ª ed., Barcelona, Bosch, 1961.
33. Legaz y Lacambra, Luis, *Introducción a la ciencia del Derecho*, Barcelona, Bosch, 1943.
34. Lessona, *Trattato delle prove in materia civile*, vol. V, s/e.; Turín, 1927.
35. Levy, J.P. “*Classifications des preuves dans l’histoire de droit*”, *La Preuve en Droit*, Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1981.
36. Llano Cifuentes, Rafael, *Naturaleza jurídica de la fictio iuris*, Madrid, Ed. Rialp, 1963.
37. Lorca Navarrete, *El Derecho natural hoy. A propósito de las ficciones jurídicas*, Madrid, Ediciones Pirámide, 1976.
38. Manresa y Navarro, José María, *Comentarios al Código Civil Español*, t. VIII, vol. 2, 6ª ed. Madrid, editorial Reus, 1967.
39. Mendonca, Daniel, “Estudio preliminar”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
40. Moreno Cora, *Tratado de las pruebas judiciales*, México, Ed. Herrero, 1904.
41. Muñoz Sabate, Luis, *La prueba de la simulación*, Barcelona, Ed. Hispana-Europea, 1972.

42. Muñoz Sabate, Luis, *Técnica probatoria*, Barcelona, Praxis, 1967.
43. Pallares, Eduardo, *Derecho procesal civil*, 2ª ed., México, Porrúa, 1981.
44. Pasquier, Claude Du, *Introduction a la théorie générale et á la philosophie du Droit*, 4ª ed., París, Delachaux et Niestlé, 1967.
45. Perelman, Charles, “Essai de synthèse”, *Présomtions et fictions en droit*, Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1974.
46. Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001.
47. Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1970.
48. Plaza, Manuel de la, *Derecho procesal civil español*, Tomo I, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1945.
49. Quintiliano, Marco Fabi, *Institutions Oratorie*, V,1,1, Salamanca, Universidad Pontificia de Salamanca servicio de publicaciones, 2000.
50. Ramos Méndez, Francisco, *Derecho Procesal Civil*, Barcelona, Librería Bosch, 1980.
51. Rosemberg, *La carga de la prueba*, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1956.
52. Ross, Alf, “Ficciones jurídicas”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
53. Rozas Valdes, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993.
54. Sánchez Pino, Antonio José, *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Huelva, Universidad de Huelva Publicaciones, 1995.
55. Santo Tomás, *Summa Theologica*, París, Sumptibus Andreae Blot, editoris, 1926-32.

56. Serra Domínguez, M., *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, t. XVI, vol. 2, Madrid, Edersa, 1981.
57. Serra Domínguez, M., *Normas de presunción en el Código Civil y en la Ley de Arrendamientos Urbanos*, Barcelona, Ed. Nauta, 1963.
58. Stammler, Rudolf, *Tratado de filosofía del derecho*, trad. W. Roces, México, Editora Nacional, 1980.
59. Tesauro, Francesco, “Le presunzioni nel processo tributario”, *Le presunzioni in materia tributaria*; Rimini, Italia, Maggioli Editore, 1987.



II. REVISTAS

1. Aguiló Regla, Joseph, "Notas sobre 'presunciones' de Daniel Mendonca", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999.
2. Albiñana García–Quintana, Cesar, "Ficciones, presunciones y realidades tributarias", *Tapia*, Madrid, año XIV, núm. 88, mayo-junio de 1996.
3. Berumen Sein, "Las presunciones en el derecho civil mexicano", *Anales de Jurisprudencia*, 2ª época, año XX, t. LXXVI, México, enero-marzo de 1953.
4. Mendonca, Daniel, "Presunciones", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999.
5. Moreso Mateos, Juan José, "Las ficciones en Jeremy Bentham. El método de la paráfrasis", *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, n. 3, 1986.



III. OBRAS GENERALES

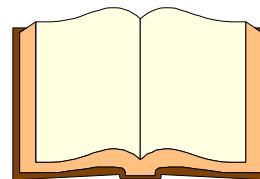
1. *Diccionario de Filosofía*, México, Fondo de Cultura Económica, 1963.
2. *Diccionario de la Lengua Española*, 21ª ed., Madrid, Espasa-Calpe, 1992.
3. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 12ª ed., Buenos Aires, Heliasta, 1939.
4. *Dizionario Giuridico Romano*, Nápoles, Edizioni Giuridiche Simone, 2000.
5. *Enciclopedia del Diritto*, Italia, Giuffrè, 1968.
6. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, UNAM-Porrúa, 2002.
7. *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Buenos Aires, Editorial bibliográfica argentina, 1974-76.
8. *The American Heritage Dictionary of English Language*, Bostón, Ed. American Heritage, 1996.



IV. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

1. Código Civil de Brasil
2. Código Civil de Colombia
3. Código Civil de Chile
4. Código Civil de Ecuador
5. Código Civil de España
6. Código Civil de Francia
7. Código Civil de Italia
8. Código Civil de Puerto Rico
9. Código Civil de Uruguay
10. Código Civil de Venezuela
11. Código de Comercio (México)
12. Código de Procedimiento civil de Bolivia
13. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (México).
14. Código Federal de procedimientos civiles (México).
15. Ley de procedimiento civil, administrativo y laboral de Cuba.

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA



Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, Apéndice de 1995, tomo IV, parte: SCJN, tesis 325, p. 220.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo VI, parte: SCJN, tesis 391, p. 263.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo CII, p.1253.

Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo VII, junio de 1991, p. 366.

Semanario Judicial de la Federación, 9ª época, tomo III, junio de 1996, tesis 1. 3º. P. J/3. p. 681.

Semanario Judicial de la Federación, 6ª época, segunda parte, XXXIX, p. 92.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo CXXVII, p. 784.

Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo VI, julio-diciembre de 1990, p. 685.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, Apéndice 1995, p. 221.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo LXXI, p. 2048.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo CXVII, p. 493.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª época, tomo CXXIII, p.1121.

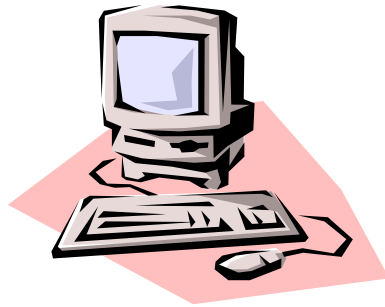
Semanario Judicial de la Federación, 9ª época, tomo XII, agosto de 2000, tesis II, 3º. C. 14 C, p. 1184.

Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo III, segunda parte, enero-junio de 1989, p. 570.

V. INTERNET

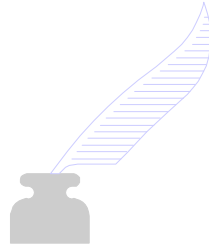
<http://www.legifrance.gouv.fr>

<http://www.simone.it>



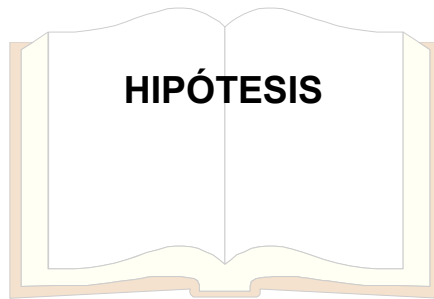
CAPÍTULO SEGUNDO: Análisis constitucional de las presunciones y ficciones en materia Fiscal


SUMARIO: Hipótesis del capítulo. Introducción al capítulo segundo. 2.1. Las presunciones en el Derecho fiscal. 2.1.1. Planteamiento. 2.1.2. Evasión, elusión fiscal y economía de opción. 2.1.3. El fraude de ley en materia fiscal. 2.1.4. El fraude a la ley y figuras afines en el derecho comparado. 2.1.4.1. Alemania. 2.1.4.2. Bélgica. 2.1.4.3. Estados Unidos de América. 2.1.4.4. Francia. 2.1.4.5. Gran Bretaña. 2.1.4.6. Italia. 2.1.4.7. Suiza. 2.1.5. La técnica legislativa en el combate al fraude a la ley 2.1.5.1. La articulación de hechos imponible complementaria. 2.1.5.2. La tipificación genérica del hecho imponible. 2.1.5.3. La llamada doctrina de los tipos. 2.1.5.4. Las presunciones. 2.1.5.5. Las ficciones. 2.1.6. La lucha contra el fraude a la ley en la aplicación del derecho. 2.1.6.1. La interpretación del derecho. 2.1.6.2. La interpretación en el Derecho tributario. 2.1.6.3. La analogía. 2.2. Análisis constitucional de las presunciones y ficciones en materia Fiscal. 2.2.1. El principio de capacidad contributiva. 2.2.1.1. Antecedentes. 2.2.1.2. Funciones del principio de capacidad contributiva. 2.2.1.3. Capacidad contributiva e igualdad. 2.2.1.4. Crisis del principio de capacidad contributiva. 2.2.2. El principio de Legalidad. 2.2.2.1. Historia. 2.2.2.1.1. Inglaterra. 2.2.2.1.2. España. 2.2.2.1.3. Francia. 2.2.2.1.4. Italia. 2.2.2.1.5. Estados Unidos de América . 2.2.2.1.6. Argentina. 2.2.2.1.7. México. 2.2.2.2. Función de la legalidad y reserva de ley. 2.2.2.3. Crisis del principio de legalidad. 2.3. Las garantías del debido proceso ante las presunciones y ficciones tributarias. 2.4. La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria. Conclusiones capitulares. Bibliografía.





Abreviaturas

Aranz.	Aranzadi
Art.	Artículo
Cap.	Capítulo
Cod. Civ.	Código Civil para el distrito federal (México)
C. Co.	Código de Comercio
D.	Digesto
IEF	Instituto de Estudios Fiscales (España)
IFS	<i>Institute for Fiscal Studies</i>
IS	Impuesto sobre Sociedades (España)
IBIIMA	Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente
Núm.	Número
Pfo.	Párrafo
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
RTFF	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (México)
RTFJFA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (México)
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SJF	Semanario Judicial de la Federación
T.	Tomo
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
Vol.	Volumen



 El establecimiento de presunciones y ficciones en el derecho fiscal obedece a la imperiosa necesidad de combatir la elusión, el fraude a la ley y la defraudación tributaria.

 Las presunciones *iuris tantum* propias del ámbito probatorio cumplen con las garantías del debido proceso.

 Sin poder generalizarse las presunciones absolutas y las ficciones deben confrontarse, caso por caso, con los principios de capacidad contributiva y legalidad para saber si son o no constitucionales.

Objetivo capitular

Destacar el papel protagónico de las presunciones y ficciones en la lucha contra la defraudación y figuras similares, en ese mismo contexto analizar su constitucionalidad.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

El ordenamiento jurídico refleja el modo en que cada pueblo se organiza, tratando de que el grupo que lo forma se dirija hacia una determinada dirección. Pero para que este ordenamiento sea propiamente derecho se necesita que el mismo module la vida social y la conduzca hacia un objetivo de justicia. La norma jurídica- tributaria que crea presunciones y ficciones no puede sustraerse a estas exigencias; debe, por lo tanto, reflejar la idea de justicia que posee el legislador, referida al campo específico de la justicia fiscal.

Todos los textos constitucionales contendrán los principios básicos del ordenamiento jurídico de cada país, y por ello es tradicional que en los mismos se inserten principios de justicia tributaria; entre otros, los principios de generalidad, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad, no confiscación y legalidad. A pesar de que se les pueda estudiar en forma individualizada, no se puede soslayar que son todos aspectos de la justicia tributaria, por lo que su interrelación debe preferirse.

En el tema de las presunciones y las ficciones tributarias, vistas éstas como instrumentos útiles en el combate contra la defraudación fiscal y figuras afines, y por ende, auxiliares de una recaudación propicia a los intereses del fisco, se hace ineludible la confrontación de presunciones y ficciones con los principios constitucionales de capacidad contributiva, de legalidad y garantías del debido proceso, ya que por su propia naturaleza estos institutos jurídicos se establecen cuando no hay elementos ciertos o información suficiente.

Es verdad que el legislador tiene derecho a establecer la determinación de la base imponible apoyándose en presunciones y ficciones pero sin violentar los principios constitucionales. En este panorama no todo es claro, y comienzan a surgir interrogantes, como la siguiente: ¿Qué sucede si la ficción sustituye la verdad real por una verdad normativa? O bien, si se tiene por cierto un hecho, se haya realizado o no; en fin, la situación se torna polémica, y habrá de analizarse

en cada caso concreto si la norma presuntiva o de ficción respeta o no el marco constitucional.

No obstante su utilidad, en aras de la certeza jurídica y de la justicia tributaria, el uso de ambas instituciones, (presunciones y ficciones) debe ser moderado y acatando siempre las normas constitucionales.

Este capítulo se divide en dos partes; la primera de ellas se refiere al papel tan importante que desempeñan las presunciones y las ficciones tributarias en el combate contra el fraude a la ley y figuras afines, tales como la elusión, la evasión y la defraudación, tan populares en la actualidad, incluso en las economías más desarrolladas del mundo.

Como podrá observarse en el texto, la mayor parte de la doctrina considera que la creación de presunciones y ficciones en el ámbito tributario tiene como primordial objetivo precisamente esta contienda contra la defraudación fiscal, y fraude a la ley. En este orden de ideas, cabe decir que aunque los frutos rendidos por estas figuras son buenos, no son suficientes; luego entonces, las presunciones y las ficciones se constituyen como un tipo de herramienta en esta batalla, pero no son de manera alguna panacea, además de tratarse de instrumentos sumamente delicados, ya que a menudo se cuestiona su constitucionalidad, según lo reflejan los criterios de jurisprudencia expuestos en este capítulo.

En la segunda parte se aborda el análisis doctrinal y jurisprudencial de los principios constitucionales que en mayor medida participan del tema de las presunciones y las ficciones jurídicas, capacidad contributiva, legalidad y garantías del debido proceso, para finalmente examinar la constitucionalidad de tan significativos institutos, con el objetivo fundamental de evaluar si responden a las continuas peticiones de claridad, certeza y seguridad, enarboladas por todas las Constituciones.

2.1. LAS PRESUNCIONES EN EL DERECHO FISCAL

2.1.1. Planteamiento

Las presunciones jurídicas se alojan en el campo de la prueba, y sirven para allanar el camino de la aplicación de la norma, sobre todo al juzgador.

Las presunciones jurídicas, como se ha visto en el capítulo precedente, cumplen también como preservadoras de instituciones sociales, económicas, jurídicas, etcétera.

En el Derecho fiscal, tanto la doctrina como la jurisprudencia y los legisladores han reiterado y enfatizado el uso de las presunciones como uno de los instrumentos primordiales para impedir la defraudación fiscal y para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los causantes, a tal grado, que algunos autores consideran a la presunción como imprescindible en este tipo de cometidos.¹⁵⁶

Del análisis de los trabajos que en materia de presunciones han elaborado los más destacados tributaristas se desprende que es precisamente esta preocupación de evitar la defraudación mediante el uso de presunciones donde se ha concentrado su atención.¹⁵⁷

Ello obliga a presentar algunas consideraciones en torno a figuras tan importantes dentro de este tema, tal como el denominado “fraude de ley”, propia de los sistemas jurídicos europeos, o la evasión legal impositiva, evasión ilegal (*tax avoidance*), simulaciones (*sham*), elusión, etcétera. Al explorar nociones, conceptos y posturas doctrinales sobre estos temas nuevamente se observa un gran antagonismo en las diferentes posiciones, sobre todo entre los fanáticos defensores de la economía de opción, propios de los sistemas neoliberales, y

¹⁵⁶ Deni, Antonio, “Prova e presunzioni dell’esistenza del reddito”, *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milán, Italia, Giuffré, 1961. cit. por Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, p. 30.

¹⁵⁷ Pérez de Ayala; Eusebio González; Sánchez Pino; Rozas Valdés; Navarrine; Palao Taboada C.; Albiñana García César, entre otros.

quienes se atreven a arriesgar aunque sea levemente el principio de seguridad jurídica salvaguardando los intereses hacendarios. La falta de un acuerdo doctrinal sobre estos temas se ve reflejado también en las diversas legislaciones.

2.1.2. Evasión, elusión fiscal y economía de opción

El tema de la evasión fiscal plantea muy delicados y complejos problemas de calificación, según la extensión y la significación que se asignen a los respectivos comportamientos de los contribuyentes. La naturaleza de los hechos generadores de las obligaciones tributarias, que aun es materia de discusión entre los tratadistas, traslada toda su problemática a la doctrina de la evasión fiscal.¹⁵⁸ Baste señalar que el concepto mismo de evasión es impreciso, y a partir de su noción se crean una serie de figuras jurídicas.

La noción amplísima de evasión procede de las primeras elaboraciones de la concepción de impuesto desde el ángulo económico. *Pantaleoni* suele ser el autor más citado cuando se hace referencia al contrabando, al fraude fiscal, a la emigración impositiva, etcétera.¹⁵⁹ Con un enfoque más jurídico aparece *Einaudi*, quien es el creador de la clasificación de la evasión impositiva en legal e ilegal, dependiendo de si el contribuyente se sustrae del pago del tributo cumpliendo o incumpliendo las normas legales.¹⁶⁰ Para *Blumenstein*, la evasión consiste en el hecho de que una prestación impositiva es sustraída al ente público por parte de una persona obligada a la prestación, y se subdivide en dos especies, que llama sustracción y fraude impositivos. La primera consiste en la sustracción a un ente público, en todo o en parte, de un impuesto que le corresponde. El fraude constituye una especie cualificada por la naturaleza de los medios empleados para

¹⁵⁸ Albiñana García-Quintana, César, “La evasión legal impositiva”, ponencia general en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Estoril (Portugal), los días 28 al 30 de septiembre de 1970. Publicada en Madrid, C. 140 N.14, 1970, p.4.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 6.

¹⁶⁰ Einaudi, L., *Principios de la Hacienda pública*, traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, introducción por Manuel de Torres, Madrid, Aguilar, 1946, págs. 260 y ss.

lograr la evasión del impuesto.¹⁶¹ En estos conceptos se pueden observar como denominador común los siguientes elementos: la presencia de una capacidad económica sujeta a imposición y la utilización de medios ya legales o ilegales para que no se pague el tributo o se pague menos.

Se suma a la discusión sobre el tema de la evasión, el de la economía de opción. Dentro de las actuaciones lícitas y libres de todo individuo, la elección y realización de un negocio, acto o contrato lícito es jurídicamente respetable, aunque se haya elegido, en comparación con otras, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal. Esto es propiamente la economía de opción. En otro extremo se encontraría el sujeto que realizando conductas lícitas sujetas a gravamen, las ocultara sin declararlas, o bien aquel que sin ocultar totalmente tales hechos los disfraza o disimula, de tal modo que esquivo la carga tributaria en forma total o parcial. La línea divisoria entre simulación y economía de opción teóricamente resulta diáfana, no así en la práctica.¹⁶²

La elección de realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo; o de ejecutar uno u otro de los hechos imposables tipificados en las distintas leyes tributarias está abierta a todos, y mientras los negocios jurídicos celebrados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal. Se verifique, cuando por ello se prefiere, una economía de opción tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue.¹⁶³

En este contexto, es necesario mencionar el concepto de elusión, entendida como la conducta que tiende a evitar el devengo del tributo empleando actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica, esto es, se renuncia a desarrollar alguna actividad, a poseer algo sólo por el móvil de no pagar el tributo.

¹⁶¹ Blumenstein, *Sistema di diritto delle imposte*, con prefacio de Irene Blumenstein y Benvenuto Griziotti; traducción al italiano por Francesco Forte, Milán, Italia, Giuffrè, 1954, p. 292.

¹⁶² Ferreiro Lapatza, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 40.

¹⁶³ Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 47.

Cabe subrayar que en este caso no se oculta en ningún momento la realización de un hecho imponible. La elusión, al igual que la no sujeción, son categorías negativas que apenas consienten descripción, y, desde luego, no podrían ser enumeradas.¹⁶⁴

Finalmente, la elusión se caracteriza por una abstención del contribuyente, que evita la realización del hecho imponible, por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente y por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública, esto es, en la fase que habría sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

A diferencia de otras figuras afines, como el fraude a la ley, el estudio de la elusión sí ha merecido la atención de tratadistas latinoamericanos en términos semejantes a los de la doctrina europea, salvo en el caso de Héctor B. Villegas, quien identifica a la elusión como sinónimo de fraude a la ley.¹⁶⁵

Retornando al tema de la evasión y su clasificación en ilegal y legal, resulta ilustrador el pensamiento de *Giuliani Fonrouge*, para quien toda evasión es por naturaleza ilegal, y la clasificación antes aludida es a todas luces artificial; “ya sea que se utilice la expresión defraudación o se prefiera evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud”.¹⁶⁶

También interesante resulta la postura del brasileño *Sampaio Doria*, quien subdivide a la evasión lícita en aquellas inducidas u ofrecidas por la ley fiscal y aquellas que resultan de las lagunas, fisuras o imperfecciones de la ley.¹⁶⁷ Este último tipo de evasiones son las que con propiedad pueden ser calificadas como tales, ya que las primeras son producto de medidas legislativas de reducción o

¹⁶⁴ Albiñana, *op. cit.*, p. 17.

¹⁶⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Harla, 1986, p. 70; Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1987, t. I, p. 377; Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, entre otros.

¹⁶⁶ Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1962, p. 591.

¹⁶⁷ Cit. por Albiñana, *op. cit.*, p. 19.

exoneración impositivas al servicio de las políticas económicas y sociales e implican la opción libre para el ciudadano.

En la evasión tanto legal como ilegal el propósito es idéntico, pero diferentes los medios. Al respecto, *Griziotti* opina que el legislador debe evitar que actos económicos reveladores de idéntica capacidad contributiva tengan una carga fiscal distinta.¹⁶⁸

2.1.3. El fraude de ley en materia fiscal

En México la interpretación judicial de las leyes ha determinado que “...fraude a la ley, es una figura que se presenta cuando el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley aludida...”¹⁶⁹

“...La expresión «fraude» deriva de la voz latina *fraus, fraudis* y consiste en el engaño o inexactitud consciente que produce un daño, generalmente de orden material. Cuando el fraude se realiza en relación con la ley, el engaño o inexactitud derivan de que hay una actitud consciente que en el sujeto se forja para evadir la obligatoriedad de la ley con producción de una afectación a quien puede derivar derechos de la ley eludida. II. De manera magistralmente sintética, en el Digesto de Justiniano aparece expresado el pensamiento de Paulos (*ad legem cinciam*) sobre el fraude a la ley: «Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido». Conforme a este criterio, en la conducta ilícita, la conducta está en situación de antagonismo frente a lo prescrito por la ley. En cambio, en el fraude a la ley, no hay infracción del texto de la ley, la conducta no infringe la letra de la ley, pero se evade el objetivo imperativo de la norma. Ulpiano, según su opinión recogida en el Digesto de Justiniano manifiesta: «Se hace fraude a la ley cuando se hace aquello que la ley no quiso que se hiciera pero que no lo prohibió». Es decir, en el fraude a la ley no hay ilicitud en la conducta observada, pero de la orientación de la ley se desprende que se elude su imperatividad. III. En concepto de Adolfo Miaja de la Muela, el fraude a la ley consiste en la

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 21.

¹⁶⁹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Pleno, tomo: XIII, Abril de 2001, Tesis: P./J. 46/2001, p. 751.

realización de uno o varios actos lícitos, para la consecución de un resultado antijurídico. Constituye un medio de vulnerar las leyes imperativas.-Para José Ramón de Orué y Arregui, en la realización del fraude se dan dos elementos componentes: uno de orden material (*corpus*), constituido por la realización de actos que sobrepasan el orden interno, originando efectos contrarios a los señalados por la ley; otro espiritual (*animus*), la clara intención de escapar a los efectos de un precepto de tipo obligatorio...”¹⁷⁰

De una manera muy simple la noción de fraude a la ley tributaria no es más que una forma de eludir el pago de tributos, pero moviéndose en el ámbito de la legalidad.¹⁷¹

El fraude a la ley es una calificación que se atribuye a los actos realizados con la finalidad principal de eludir el pago de contribuciones.¹⁷²

Los actos que lo componen se llevan a cabo bajo el cobijo de una norma, llamada por la doctrina “norma de cobertura”,¹⁷³ la cual, finalmente no les presta el soporte apropiado, de lo contrario se estaría en presencia de un conflicto de leyes. Por consiguiente, el aspecto medular en la aplicación del fraude a la ley es determinar si el acto se encuadra en la norma de cobertura, y como resultado se producen las consecuencias buscadas por el sujeto (eludir la aplicación imperativa de una norma) o, por el contrario, dicha norma no le presta el amparo necesario, y, por lo tanto, el derecho no reconoce los efectos anhelados, y la norma que se trató de evitar despliega sus efectos.

El fraude a la ley tributaria –al igual que el fraude de ley civil– es una conducta ilícita en cuanto que produce un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Pero no es una conducta punible. No puede serlo porque quien incurre en

¹⁷⁰ Ejecutoria citada en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Pleno, Tomo: XIII, Abril de 2001, Tesis: P./J. 46/2001, p. 751.

¹⁷¹ Verdugo Gómez de la Torre y Ferré Olivé, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Madrid, Praxis, 1994, p. 66.

¹⁷² Art. 24 de la Ley General Tributaria española. En el mismo sentido un *arret* de 10 de junio de 1981, dictado por el Consejo de Estado francés.

¹⁷³ De Castro, F., *Derecho civil de España, parte general*, 3ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, t. I, p. 605.

el fraude de ley, tributaria o civil, ampara su conducta en el tenor literal de una norma, la norma de cobertura, aun cuando con ello se eluda el espíritu de otra norma.¹⁷⁴

A la operación intelectual mediante la cual se establece si un acto encuadra o no en la hipótesis normativa se le conoce como calificación o subsunción, que en términos de la lógica consiste en establecer la premisa menor del silogismo. La naturaleza es por la tanto interpretativa,¹⁷⁵ ya que es el sentido de la norma el que, considerando el supuesto de hecho en particular, establecerá la calificación en cualquier sentido. Tanto el hecho real como la hipótesis normativa participan conjuntamente en la aplicación del derecho. “La subsunción ha sido definida insuperablemente descrita por *English* como ir y venir de la mirada entre la norma y el supuesto de hecho de la realidad”.¹⁷⁶ La aplicación de la ley consiste precisamente en ajustar la realidad y la norma.

Entre calificación y fraude de ley existe la misma frontera que entre interpretación y analogía; ambos pares de conceptos están estrechamente relacionados.¹⁷⁷

Aquellos criterios interpretativos formalistas o restrictivos, donde se otorga prioridad al texto de la ley sobre su sentido o finalidad, favorecen la elusión de la norma. Para lograrla basta con no realizar el supuesto expresamente previsto por ésta. Por eso una primera forma de reacción contra la elusión o fraude a la ley en la fase aplicativa consiste en flexibilizar la interpretación concediendo mayor peso sobre todo al elemento teleológico o intención del legislador y, desde la configuración de los actos o negocios a los que se pretende aplicar el derecho, a

¹⁷⁴ Arias Velasco, José, “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal*, Madrid, abril de 2001, p. 11.

¹⁷⁵ Palao Taboada, Carlos, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 98/2001, p. 130.

¹⁷⁶ *Idem*.

¹⁷⁷ Palao Taboada, Carlos, “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 182, mayo de 1998, p. 7.

su significado económico y su finalidad práctica. La adopción de un criterio interpretativo más flexible, como instrumento en contra del fraude a las leyes fiscales, motivó la llamada “interpretación económica”, que tuvo sus principales representantes en las doctrinas alemana (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) e italiana (interpretación funcional) y en algunos criterios establecidos por los tribunales de los Estados Unidos. El tema de la interpretación de la norma tributaria se abordará con mayor profundidad posteriormente, en este mismo capítulo, como uno de los mecanismos clásicos en contra de la evasión fiscal.

En el Reino Unido se ha elaborado una importante descripción evolutiva en un informe sobre la elusión fiscal fruto del *Institute for Fiscal Studies* (IFS),¹⁷⁸ desde un estilo rígido de los tribunales en la aplicación de las leyes tributarias hacia una visión más flexible, a la que se da el nombre de “nuevo realismo”, en donde es fundamental la intención del parlamento en la interpretación de las leyes fiscales. El punto de mayor rigidez se ubica en la década de 1970.

No obstante, la experiencia ha demostrado que el fraude a la ley no puede ser combatido únicamente con la interpretación de las normas como herramienta. Para que esto fuera posible se requeriría otorgar al juzgador tal margen de libertad que atentaría con el principio de seguridad jurídica.

Luego entonces, si no es posible eliminar la elusión mediante la subsunción del negocio en la norma eludida por la vía de la calificación ordinaria, la única posibilidad que resta para lograrlo es demostrar la existencia de fraude a la ley, lo que dicho sea de paso resulta bastante difícil. La apreciación del propósito de eludir el pago del tributo tendrá que fundarse en indicios externos del tipo de los puntualizados en el Derecho comparado con nociones tales como el de “abuso de las formas jurídicas” propias del Derecho alemán, las cuales consisten en una configuración inadecuada, lo que significa que la elegida no sirve en absoluto a ningún fin económico, y además que se le ha elegido con objeto de evitar el pago de un importe tributario. Congruente con éste se halla el criterio norteamericano

¹⁷⁸ Tax Law Review Committee del Institute for Fiscal Studies, *Tax Avoidance*, Londres, noviembre de 1997.

de la existencia o no de una finalidad económica que justifique la forma elegida, el llamado *business purpose test*.

En la doctrina anglosajona existe la institución del *sham*, más o menos equivalente a la simulación. Es una especie de “falsedad”, y en materia tributaria es una operación sin sustancia económica que no será reconocida a efectos fiscales, sin ser necesario el elemento engaño. Esta figura muestra las dificultades existentes en la práctica para diferenciar entre el fraude a la ley y la simulación.

Teóricamente, en el fraude a la ley existe la presencia de una apariencia, y el acto como tal es pretendido por las partes; en tanto que en la simulación el negocio o acto es querido por las partes, con la finalidad de eludir los efectos fiscales. Luego, la simulación plantea una problemática de hechos; por lo tanto, de pruebas, mientras que el fraude es una cuestión de calificación; por ende, de interpretación.

En la práctica, no siempre ésta distinción resulta nítida, ya que en el fraude también se percibirá una especie de apariencia.

En algunos países, como España, esta diferenciación entre fraude a la ley y simulación ha sido resuelta por el derecho privado otorgándole efectos análogos, es decir, una vez comprobada la existencia ya de la simulación, ya del fraude, se le sancionará de igual forma, otorgándole los efectos correspondientes a la realidad burlada. En cambio, en materia tributaria la distinción reviste gran importancia, ya que los ordenamientos les han atribuido efectos distintos especialmente en el ámbito penal. Generalmente a la simulación se le considera una forma de evasión, y, por lo tanto, un delito; en algunos ordenamientos se considera que el fraude a la ley no da lugar a sanciones penales y en otros sí.

La decisión de condenar el fraude de ley es un mérito de la jurisprudencia. Cuando se ha señalado la presencia de fraude a la ley se ha tomado en cuenta el sistema jurídico en su totalidad, utilizando las reglas de la interpretación finalista y del acto contra la ley.

El fraude de ley en materia fiscal es difícil de descubrirlo, y más aun probarlo, por lo que se alienta más la posibilidad de prevenirlo que de castigarlo.

2.1.4. El fraude a la ley y figuras afines en el Derecho comparado

2.1.4.1. Alemania

Las previsiones en el tema de la elusión y fraude a la ley en este país datan de 1931, fecha en que fue expedida la ordenanza en donde entre otros aspectos se estableció la interpretación de las normas tributarias según su finalidad, el significado económico, así como la prohibición expresa de vedar la elusión total o parcial mediante el abuso de las formas jurídicas.

En la nueva ordenanza vigente a partir de 2001, el párrafo 42 dispone que no se permite desviar la ley fiscal abusando de posibilidades jurídicas de manipulación.¹⁷⁹ Cuando se presente algún abuso, las contribuciones se exigirán de la misma forma que si la situación jurídica concordara con la situación económica.

Los tratadistas alemanes consideran al abuso de derecho como una especie del fraude a la ley;¹⁸⁰ esto es diametralmente opuesto a lo que se ha analizará en el sistema francés.

2.1.4.2. Bélgica

En este sistema impera el principio de licitud del ahorro fiscal y los instrumentos para realizarlo; lo que tiene prohibido el contribuyente es presentar actos irreales como si fueran reales.

Cuando los particulares presentan a la administración un acto que no es el reflejo de su contrato real, puede existir simulación, y aquélla podría aplicar el impuesto que grave la operación realmente celebrada.

¹⁷⁹ Schuster, Carla, *Ordenanza tributaria alemana, Abgabenordnung, 2000*, Madrid, Colex, 2001, p. 42.

¹⁸⁰ Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 290.

En Bélgica aún no se ha establecido una cláusula de fraude a la ley como existe en España y Alemania. No hay norma alguna que reprima la elusión; no obstante, existen dos formas de dar la batalla contra la elusión: la primera, la vía legislativa mediante el establecimiento de presunciones para incorporar al máximo las situaciones dignas de ser gravadas, y segundo, la vía administrativa, a través de un Comité Permanente de Lucha contra el Fraude Fiscal, cuyo objetivo es informar al Ministerio de Hacienda sobre los mecanismos jurídicos de moda para eludir el pago de tributos.¹⁸¹

2.1.4.3. Estados Unidos de América

Comparar entre el sistema inglés y el norteamericano lleva a concluir la presencia de cuantiosas características en común, no obstante también se pueden apreciar diferencias importantes. La parte contenida en ambos sistemas está integrado por los principios generales (antielusivos).

El *test off good bussiness purpose*, del cual echan mano los jueces con frecuencia y con la clara tendencia a concretar (ejemplificando los casos) los hábitos de aplicación. Un *test* muy usado es el de la valoración unitaria de procedimientos elusivos, en el cual el juzgador, procura distinguir entre pasos vinculados entre sí por compromisos concatenados, conexos tan sólo en el plano económico; o relevantes para el resultado final.

Hoy, el principio predominante consiste en que si una transmisión o serie de pasos hacia una de ellas carece de significado económico y se dirigen sólo a la obtención de situaciones fiscales favorables, la ley debe consentir a que sean recalificados de modo tal que se refleje su sustancia económica, sin mencionar a aquellas transacciones que no tienen significado económico.

Se puede apreciar una tendencia a relegar el motivo de elusión del impuesto como justificativo del procedimiento interpretativo de los negocios y sustituirlo, con la presencia o ausencia de un real propósito negociado.

¹⁸¹ Morseli y Taminiâu, *Fraudes*, Bruselas, 1990, p. 261.

El sistema norteamericano se caracteriza predominantemente, por privilegiar la realidad económica de la operación por sobre la calificación jurídica, y por el respeto a la preservación de los contratos para practicar el principio de legalidad lo cual involucra la labor legislativa de estar creando continuamente supuestos, que presumiblemente son fuente de fraude de ley.

“Según *Harvey*, la polarización de la jurisprudencia y la legislación se enfatiza en tres campos: en materia de reorganización de empresas, en materia de subcapitalización y las transacciones sobre activos intangibles o incorpóreos”.¹⁸²

2.1.4.4. Francia

La creación de la teoría civilista del abuso del derecho tuvo lugar en Francia; a la hora de trasladarla al ámbito administrativo se le erigió como fraude a la ley. Los efectos del abuso del derecho se limitan a la aplicación de la ley tributaria, y no afectan la validez civil de los actos entre particulares. La existencia del abuso del derecho está sujeta a las siguientes condiciones: el acto invocado por el particular, que a su vez es el acto impugnado por la administración, debe existir y ser cierto; la administración debe establecer que la carga fiscal soportada es más reducida que la que hubiera sobrellevado normalmente, y debe existir una especie de escenario artificioso y fraudulento con el objetivo de eludir el pago de contribuciones.

Las dos materias que entran en el campo de aplicación del abuso del derecho son los contratos ficticios y las sociedades ficticias.

“La segunda forma del abuso del Derecho es el fraude a la ley: el montaje jurídico es artificial y contra natura sin que exista simulación”.¹⁸³

El único requisito para que se considere la existencia del fraude a la ley es que el acto fingido esté exclusivamente motivado por un ánimo de pagar menos o no pagar tributos.

¹⁸² Rosembuj, *op. cit.*, p. 304.

¹⁸³ Cozian, M., *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, París, s/e, 1983, p. 24.

En Francia, las empresas tienen la ventaja de poder consultar a la administración previa a la realización de actos, y si ésta no emite objeción o no responde en un término de seis meses, le estará prohibido, a la autoridad invocar más tarde el abuso del derecho.

En Francia, los supuestos de fraude a la ley más repetidos son el fraude a la ley mediante fusiones de la sociedad dominante o de control en la sociedad dominante o controlada, con el único propósito de compensar pérdidas de ésta última con los rendimientos de la dominante o absorbente, el fraude a la ley para evitar el pago del 4.8% de derechos de registro en las cesiones de participantes de sociedades limitadas a través de la transformación de la misma en sociedad anónima, con el único objeto de eludir el pago del tributo, fraude a la ley mediante sociedades constituidas en paraísos fiscales: un deportista, un artista se autocontrata como trabajador en relación de dependencia con su propia sociedad; los honorarios que se le pagan se ingresan directamente en estas sociedades extranjeras, fraude a la ley a través de revalorizaciones de elementos patrimoniales de sociedades anónimas, con el fin de compensar las plusvalías derivadas de pérdidas de ejercicios precedentes y obtener, hacia delante, más amortizaciones.¹⁸⁴

La aplicación del fraude a la ley se enlaza con los efectos propios de la figura del Derecho civil: inoponibilidad del acto o procedimiento ante la administración y aplicación de la ley defraudada; carencia de intereses legítimos de las partes en la puesta en práctica de las operaciones, de otros intereses que no sean los exclusivamente fiscales.

¹⁸⁴ Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, p. 287.

2.1.4.5. Gran Bretaña

Este sistema reconoce a la elusión como la actitud del particular, consistente en organizar sus negocios de manera tal que la carga tributaria sea minimizada, actuando dentro de los márgenes de ley.

También considera a la evasión como una especie de conducta fraudulenta ilegal donde se omite el pago del tributo.

Regido por el principio de que todo hombre tiene derecho a organizar su economía de tal modo que los impuestos legalmente aplicables sean menores.¹⁸⁵

No obstante, también se hace hincapié en que las operaciones jurídicas sean genuinas y congruentes entre el fondo y la forma. “Transacciones simuladas *sham*, serán ignoradas y el tribunal no dará efecto a transacciones que no sean *bona fide* o que actúen como cobertura de otras transacciones”.¹⁸⁶

Hay simulación cuando los contratos formales sean tales que den a los demás la apariencia de haber creado derechos y obligaciones, mientras que en realidad está establecido contractualmente entre las partes que tales derechos y obligaciones no existen o existen pero son diferentes de los aparentes.

Del análisis de la jurisprudencia inglesa se desprenden las reglas aplicables al tema de la evasión en este sistema; primero si el particular crea un plan estratégico con la única finalidad de eludir impuestos, compuesto por fases o por varios actos es lícito para el juzgador tomar en cuenta el conjunto de actos en su totalidad, lo mismo si se trata de una sola transacción compleja, o de un conjunto de transacciones que tengan alguna relación. Cuando la estrategia contiene etapas sin contenido económico, las circunstancias del caso son suficientes para indicar la existencia de una sola transacción compleja, en fraude de ley. En cambio, cuando se trata de pasos que tienen razones económicas y continúan en el tiempo, y no está claro si después del primer paso se debe esperar necesariamente o era probable que se debiese esperar el segundo (acuerdos

¹⁸⁵ Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, p. 296.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 297.

lineales), el juez debe valorar las circunstancias del caso para comprobar si se trata de preorganización elusiva.

En el Reino Unido, a partir del concepto de “operación realizada por motivos fiscales” (*tax driven transaction*), la cual se caracteriza por tener como finalidad la elusión impositiva, se ha propuesto el establecimiento de una ley contra la elusión impositiva, lo cual, en opinión de reconocidos autores, choca con su tradición jurídica,¹⁸⁷ en virtud de que adopta un criterio subjetivo aun cuando la propuesta expresamente se refiera a “un enfoque objetivo de los motivos del contribuyente”.

Para determinar si una operación pertenece a esta categoría se tendrán en cuenta su forma jurídica, incluyendo los derechos y obligaciones creados por ella, su sustancia económica y comercial, el tiempo de realización de sus componentes, la duración de cada una de las etapas, el cambio de las circunstancias financieras del contribuyente o de alguno de los sujetos participantes y los resultados fiscales esperados de dicho acto. En el supuesto de que la operación se califique como realizada por motivos fiscales, la consecuencia es que se someterá a imposición “como si” se hubiera realizado la operación normal (*normal transaction*), es decir, la aplicación de la norma eludida o defraudada. La operación normal se define como la operación que sería razonable suponer que se hubiera realizado para obtener los mismos o similares objetivos comerciales u otros no fiscales que se pretendían conseguir mediante “la operación realizada por motivos fiscales”.

Esta propuesta ha despertado críticas en el sentido de que se sustenta en conceptos que poseen un grado considerable de indeterminación, y por lo tanto implican inseguridad jurídica, ya que precisan grandes márgenes de arbitrio remitiendo nuevamente al tema de la interpretación.¹⁸⁸

¹⁸⁷ PalaoTaboada, Carlos, *Algunos problemas... op. cit.*, p. 131.

¹⁸⁸ Díez-Picazo y Ponce de León, L., “El derecho y el fraude a la ley en el nuevo preliminar del Código Civil”, *Documentación Jurídica*, Madrid, núm. 4, 1974, p. 1329, cit. por Palao Taboada, Carlos, *Algunos problemas...op cit.*, p.128.

La norma sobre el fraude solamente debe aplicarse cuando el abuso del derecho sea patente, y la eficacia de estas cláusulas generales depende de la aplicación que de ellas hagan los tribunales competentes.

El fraude a la ley y la simulación son sin lugar a dudas los caminos más comunes para eludir la imposición. Ambas figuras aparecen en las legislaciones en forma consecutiva una de otra,¹⁸⁹ de igual forma los estudiosos en la materia las analizan de manera conjunta.¹⁹⁰

2.1.4.6. Italia

En este país los supuestos de elusión se sujetan a las hipótesis de evasión, de simulación, de negocio en fraude a la ley, reguladas en el Código Civil. La legislación se concreta a erigir hipótesis de inobjetable a la administración o presunciones absolutas y equiparaciones de tratamiento. En consecuencia, el único margen de maniobra de la administración y del juez deriva de la interpretación del derecho positivo y de la referencia posible a la intención del legislador. De aquí resulta que si la elusión se sanciona, esto se debe a que se considera como un acto contrario a una disposición expresa, y se asimila al fraude fiscal. Cabe señalar que igual disposición establece la legislación mexicana, sobre el punto el Poder Judicial ha resuelto:

RENTA, DISTINCIÓN ENTRE DEDUCCIONES INDEBIDAS Y FALSAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA.- Las deducciones efectuadas por los contribuyentes sin autorización legal no conducen a determinar que son deducciones falsas ni que se omitió la declaración del ingreso total percibido en un ejercicio fiscal, en razón de que las deducciones indebidas en la declaración del impuesto al ingreso global de las empresas derivan del hecho de descontar partidas contables por conceptos no autorizados legalmente, que dan lugar, conforme al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que en la revisión que

¹⁸⁹ Ordenanza alemana, parágrafo 41 (2).

¹⁹⁰ En Francia, Geffroy, J. B., *Grands problèmes fiscaux contemporains*, París, PUF, 1993. En España, Araiz Javier, *El Fraude a la Ley en el Derecho Tributario*, Madrid, Tirant lo Blanch, 1996; Palao Taboada, Carlos; Rozas Valdes, José A.; González García E., entre otros.

efectúe la autoridad se determinen las diferencias omitidas y sus recargos correspondientes, en tanto que las deducciones falsas provienen de simulación o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el impuesto y se sancionan con la imposición de una multa; tanto más que las deducciones indebidas no traen como consecuencia que se omita la manifestación del ingreso total percibido, sino, en todo caso, que se cubra un impuesto menor, que puede ser corregido por la autoridad competente.¹⁹¹

2.1.4.7. Suiza

En este sistema se distingue entre evasión (lícita) y fraude (ilegal). La evasión es el aprovechamiento que el particular hace de las formas e instituciones reguladas en las normas jurídicas, con el fin de minimizar la carga impositiva. También puede ser que el contribuyente aparente estar en el supuesto que se considera laguna de ley, de tal forma que el resultado sea la no sujeción, aunque lleve al mismo resultado previsto en ley y que debiera ser gravado.

La jurisprudencia suiza considera que para que se tenga por configurada la evasión es necesario que la forma jurídica elegida por el contribuyente sea discordante con las condiciones económicas del negocio, la elección de esta forma haya sido motivada sólo por fines de ahorro fiscal, y finalmente que la forma elegida efectivamente produzca un importante ahorro fiscal. Sin embargo, el contribuyente tiene la oportunidad de demostrar que la forma adoptada tiene otros motivos, y no sólo los fiscales; es decir, es una presunción que admite prueba en contra.¹⁹²

2.1.5. La técnica legislativa en el combate al Fraude a la ley

Dentro de la gama de instrumentos que coadyuvan a combatir el fraude de ley y figuras afines se pueden distinguir aquellos que tiene a su alcance el legislador en el proceso de creación de la norma (técnica legislativa), de aquellos otros a disposición de quienes aplican la norma, ya sea a través de su ejecución o

¹⁹¹ *SJF*, Séptima época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: III, Jurisprudencia SCJN, Tesis: 326, p. 346.

¹⁹² Rosembuj, *op. cit.*, p. 295.

de su interpretación. Las presunciones juegan un papel destacado en ambos casos.

También se enfatiza que es tarea del creador de la norma, el dotar de recursos al aplicador de la ley para que llegado el momento colabore en esta labor de impedir que la evasión se consume; sin embargo, y en atención al principio de legalidad, se debe tener tal cuidado que la ley no debe ofrecer la tentación de caer en el descuido de extender el ámbito de aplicación de la norma, originalmente planteado en aras de esta persecución contra dicha defraudación.

No se puede soslayar tampoco la sempiterna paradoja que se establece entre el legislador tributario y el contribuyente, el primero siempre tratando de cubrir las fisuras de la ley que pueden dar origen a la evasión, y por otra el sentido agudo del segundo presto a encontrar la siguiente deficiencia legislativa de la cual se pueda valer para no pagar tributos o pagar menos.

Es necesario que se definan correctamente los elementos que conforman la obligación tributaria, y en especial los que constituyen el hecho imponible, con objeto de prevenir conductas fraudulentas con mayor eficacia, y en forma simultánea la preservación del principio de seguridad jurídica, amén de mantener vigente el principio de legalidad y de evitar el extender a la administración atribuciones que en algún momento puedan ser difíciles de controlar por los tribunales. Las posibles lagunas que tenga la ley deberían de ser eliminadas por el legislador. A tal efecto, los instrumentos jurídicos propuestos son: la articulación de hechos imposables complementarios, la tipificación genérica del hecho imponible, la doctrina de los tipos y la configuración de presunciones, así como la formulación de ficciones.¹⁹³

2.1.5.1. La articulación de hecho imponible complementario

Consiste en ampliar los efectos del hecho tipificado como hecho imponible, a otros que con distinta forma tienen el mismo perfil económico. El legislador

¹⁹³ Estas figuras jurídicas se encuentran desarrolladas en el libro de Ruíz Toledano, José, *El Fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998.

configura nuevos presupuestos que completan el presupuesto típico. En este caso el legislador crea presupuestos objetivos supletorios o suplementarios, con el fin de colocar el presupuesto del hecho tributario sobre vías laterales que la vida económica ha empezado a recorrer, y así evitar que los posibles huecos que deja la legislación tributaria, al configurar los presupuestos de hecho, sean utilizados para defraudar dicha legislación. En el derecho positivo español ha sido utilizada esta figura, por ejemplo, para gravar tanto excesos de adjudicación como algunos supuestos de renuncia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.¹⁹⁴

2.1.5.2. La tipificación genérica del hecho imponible

Como herramienta contra el fraude de ley implica que la obligación tributaria nacerá en el momento en que se produzca algún hecho que se comprenda en el supuesto general configurado por la norma, sin ser necesario que tal hecho se tenga que identificar con alguna de las concretas individualizaciones del presupuesto, tipificadas por la legislación del tributo.¹⁹⁵

En este caso el presupuesto de hecho se define de una forma genérica, de manera que, independientemente del camino que se tome por el contribuyente a la hora de formalizar sus relaciones, si éstas tienen unos efectos en los que se aprecia el contenido genérico señalado por la norma, nacerá la obligación tributaria. En España, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 3, define el hecho imponible del tributo: “La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” y la “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*”. Esto es, el hecho imponible representado por la herencia, legado o donación, pero dada la configuración genérica que se hace del hecho imponible, es posible gravar otros títulos sucesorios y otros negocios jurídicos, que

¹⁹⁴ Helsen, A. *Diritto tributario*, Giuffré, Milan, 1956, p. 143.

¹⁹⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando, *Notas de derecho financiero*, Madrid, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, 1967, t. I, vol. 2, págs. 399-400.

produciendo efectos jurídicos similares a los de la herencia y el legado, o a los de la donación, presentan una forma diferente.

El riesgo de la tipificación genérica es su amplitud y el encontrarse de pronto en coyunturas donde se graven situaciones que realmente no se pretendían gravar, tal como sucedió en España respecto de los premios literarios y científicos, cuyos poseedores de pronto se vieron sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Situación corregida posteriormente al añadirse como un concepto de exención al tributo antes mencionado.

2.1.5.3. La llamada doctrina de los tipos

Esta doctrina procura definir al hecho generador de la obligación mediante rasgos económicos, llevando a cabo una generalización o teorización de la realidad económica con vistas a su encuadramiento en la legislación tributaria. Al concentrarse esta doctrina en los elementos económicos más que en los jurídicos, es muy probable la vulneración del principio de legalidad.¹⁹⁶

2.1.5.4. Las presunciones

En este mismo contexto se ubican las presunciones como medidas indirectas para evitar el fraude de ley.¹⁹⁷ Mediante ellas el legislador presume que se realiza el presupuesto de hecho, cuando acontece un acto que sin presentar los requisitos típicos del hecho imponible obtiene los mismos resultados.¹⁹⁸ Se presume que existe una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la administración resultare una disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad (pero siempre dentro de

¹⁹⁶ Rozas Valdés, José Andrés, "El Derecho tributario ante el fraude de ley", *Revista Española de Derecho Tributario*, núm. 223, enero-febrero de 1993, págs. 85 y 86.

¹⁹⁷ Ibidem.

¹⁹⁸ González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61, 1992, p. 48.

los cinco años previstos por la norma), se produzca un incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.¹⁹⁹

Como se precisó en su momento, las presunciones tienen una doble utilidad; por una parte, como instrumentos en contra del fraude de ley, y, por otra, como auxiliares en la determinación de elementos de hecho desconocidos o de difícil precisión en la relación tributaria y que afectan la existencia y dimensión del hecho imponible, a la determinación de la base imponible y a la selección del tipo aplicable.

Solamente aquella norma que contenga los elementos básicos de la presunción hecho base, hecho presunto y la relación lógica entre ambos, será verdaderamente una norma presuntiva, vale la aclaración en virtud de que hay normas con apariencia presuntiva cuyo contenido no es verdaderamente una presunción.

El hecho de que ha de valerse el juzgador para extraer mediante la presunción de un nuevo hecho íntimamente ligado con el primero es llamado hecho base, la delimitación del mismo en el derecho tributario presenta grandes dificultades. Las normas jurídicas tributarias en las presunciones legales deben exponerlo y definirlo con toda precisión al igual que señalar los medios de prueba que sirvan para demostrar fehacientemente su existencia. Este hecho puede tener distinto origen, mayor o menor solidez, mayor o menor grado de convicción, ha de estar completamente acreditado mediante cualquier instrumento –declaraciones, actas, registros, etcétera–, lo que es lógico si se tiene en cuenta que ha de tratarse de una afirmación instrumental. Tal hecho base ha de ostentar un elevado grado de relevancia mediata para los fines de la prueba. El hecho base se caracteriza por su relevancia mediata para los fines de la prueba; por su parte, el hecho consecuencia tiene en todo caso valor probatorio. El hecho base, en cuanto elemento de la presunción, sólo tiene interés en cuanto sirve de medio para extraer el hecho consecuencia. En algún caso puede ocurrir que además de dicha

¹⁹⁹ Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de Derecho financiero español*, 23ª. ed., Madrid, Marcial Pons, vol. I, 2003, p. 466.

función sirva para integrar el supuesto de hecho de la sentencia, pero ello no es indispensable, sino tan sólo posible. En cambio, el hecho consecuencia, como tal, tiene que contribuir inexcusablemente a la formación del sustrato fáctico de la resolución, debe ser relevante a los fines del proceso.

Sabido es que la presunción es un juicio lógico, que puede expresarse del siguiente modo: Si A es B, lo que quiere decir que demostrada la existencia del hecho A (hecho base) por los medios ordinarios de prueba, el hecho B (hecho consecuencia) queda, en principio, probado por expresa disposición de la ley. El fundamento lógico de esta inducción –la probabilidad racional– es el del mismo instituto jurídico de la presunción si bien conviene puntualizar que para que tenga importancia jurídica el resultado a que conduzca ha de hacerse visible; la realidad del hecho consecuencia no consta; sí, en cambio, la del hecho base que ha de constar fehacientemente, al hecho inducido se llega siguiendo un proceso o razonamiento en virtud del cual del hecho base demostrado se induce el otro hecho cuya realidad no consta, pero del que, por la relación que tiene con aquel en que la presunción se funda, se exime de la prueba directa.

Cabe la reseña de las siguientes leyes filosóficas:²⁰⁰

Leyes de Bacon de Verulamio:

1. Ley de presencia. Si siempre que se presenta un fenómeno se produce otro, existe una importante señal de que el primero de estos fenómenos tiene que ver con la generación del segundo; por ejemplo, la dilatación es un fenómeno posterior a la presencia del calor.

2. Ley de la ausencia. Si siempre que está ausente un agente deja de producirse un fenómeno, puede razonarse que aquel fenómeno depende de aquel agente; por ejemplo, si no hay nubes, no hay lluvia.

3. Ley de las variantes. Si siempre que varía un agente varía en la misma proporción un fenómeno, puede inferirse que dicho fenómeno procede del agente; por ejemplo, a mayor humedad, mayor grado de oxidación.

²⁰⁰ Cit. por Novoa Rivas, Ángel, “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 13, 1975, p. 84.

Cánones de la inducción de *Stuart Mill*:

1. Canon del método de concordancia. Si dos o más casos del fenómeno que se investiga poseen solamente una circunstancia en común, tal circunstancia única en la cual concuerdan es la causa o el efecto del fenómeno estudiado.

2. Canon del método de diferencia. Si un caso en el cual tiene lugar el fenómeno que se investiga y un caso en el cual no tenga lugar, poseen todas las circunstancias en común, excepto una que tiene lugar únicamente en el primero. Tal circunstancia única en la cual difieren es la causa, o el efecto, o una parte indispensable de la causa del fenómeno estudiado.

3. Canon del método combinado de concordancia y diferencia. Si dos o más casos en los cuales tiene lugar el fenómeno que se investiga poseen solamente una circunstancia en común, mientras dos o más casos en los cuales no tiene lugar no poseen nada en común excepto la ausencia de tal circunstancia, la circunstancia única en la cual los dos grupos de casos difieren es la causa, o el efecto, o una parte indispensable de la causa del fenómeno estudiado.

4. Canon del método del residuo. Si se sustrae de cualquier fenómeno la parte que, según inducciones precedentes, constituye el efecto de ciertos antecedentes, resultará que el residuo del fenómeno es el efecto de los restantes antecedentes.

5. Canon del método de variaciones concomitantes. El fenómeno que varía en algún modo mientras otro fenómeno varía en algún aspecto particular es la causa o el efecto de ese fenómeno, o está relacionado con él mediante algún hecho de índole casual.

Las anteriores leyes requieren sujetarse a la lógica de lo razonable ya que en todo hecho consecuencia lo que en realidad importa al jurista es más su adecuación al caso concreto y no su carácter abstracto, más que razonamientos puramente lógicos, lo que importan son las reglas de la vida de carácter experimental que conduzcan en todo momento a la finalidad del Derecho, a la realización de valores, con la presunción se extraen nuevas afirmaciones, no se desintegran afirmaciones ya existentes. La presunción, sólo relaciona afirmaciones

del mismo orden, o bien afirmaciones de orden inferior con otras de orden superior, pero en ningún caso afirmaciones de orden superior con otras de orden inferior.²⁰¹

El enlace entre hecho base y hecho consecuencia debe radicar en la conexión congruente entre ambos hechos, de tal forma que el conocimiento de uno lleve al conocimiento del otro en una relación de congruencia; si es la propia ley la que explícitamente parte del razonamiento que establece la conexión entre los dos hechos se trata de la presunción legal, y si es el juzgador quien establece dicho razonamiento se está frente a una presunción judicial. En uno y otro caso se ha recurrido a las llamadas máximas de experiencia o reglas de vida para su formulación.

Los hechos imponible subrogatorios o suplementarios, pese a la diferencia ya citada por Palao,²⁰² son implementados frecuentemente a través de presunciones legales absolutas o relativas. A tal efecto parece oportuno distinguir entre las presunciones descriptivas del hecho imponible, de las que, como afirma, De Mita,²⁰³ tienen la función de “representar al hecho imponible”, y que consisten en “pruebas legales de hechos imponibles con prohibición de prueba contraria” o en pruebas legales restrictivas de la contraria; todo ello, sin referencia a la capacidad económica.

Estas presunciones absuelven una función antielusiva reflejando las exigencias de clausura del sistema.

La crítica principal que se puede expresar es que el interés fiscal prevalece sobre la capacidad económica. La utilización en exceso de las presunciones legales absolutas se enfrenta al principio de capacidad económica, en cuanto el tributo debe vincularse a un hecho imponible real y cierto y, también probablemente, del derecho a la presunción de inocencia, uno de cuyos elementos es la mínima actividad probatoria en cualquier procedimiento. Si el impuesto debe

²⁰¹ *Idem.*

²⁰² V. Palao Taboada, Carlos, “¿Existe...”, *supra nota* 176.

²⁰³ De Mita, Enrico, *Appunti di Diritto tributario*, Milán, Italia, Giuffré, 1987, págs. 28 y ss.

estar vinculado a un presupuesto cierto ya probado y no sólo posible, la prohibición de la prueba en contrario a la presunción fiscal excluye que se pueda estar en presencia absoluta del hecho imponible.

Las presunciones absolutas son un modo de equiparación a los hechos imponibles, sirviendo para el desarrollo de los suplementarios o subrogatorios, con renuncia a la consideración de la capacidad económica.

Pérez de Ayala²⁰⁴ señala la utilidad de las presunciones legales absolutas si se recuerda que uno de los problemas graves del comportamiento en el fraude es el de su identificación y prueba, posición compartida por González García.²⁰⁵

Ambos autores coinciden, no obstante, en indicar la insuficiencia de la presunción legal absoluta, ya que sólo la función procesal viene rectamente desempeñada por las presunciones legales absolutas, ya que para poder ligar a un hecho conocido los efectos jurídicos que el derecho atribuye en abstracto el hecho presumido, es preciso que éste último sea un hecho jurídico (un hecho imponible), cosa que no tiene por qué ocurrir necesariamente.

En el mismo sentido se ha manifestado el criterio de la jurisprudencia mexicana, y para muestra baste un botón:

RENTA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTÍCULO 120 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA.- Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales iuris et de iure y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que beneficien a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción que considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él

²⁰⁴ Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1970, p.184.

²⁰⁵ González García, Eusebio y José Luis Pérez de Ayala, *Curso de Derecho tributario*, 5ª. ed., Madrid, Edersa, 1989, p. 416.

una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia.²⁰⁶

Ahora bien, mediante las presunciones legales absolutas se atribuye a un hecho jurídico un efecto dado en correlación con otro hecho, que según la experiencia le acompaña, y con ello se facilita el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba está obstaculizada, bien porque existe una imposibilidad, o simplemente porque se produce una gran dificultad para comprobar que el hecho en cuestión se ha producido en realidad. Las presunciones legales absolutas ayudan a identificar y probar el comportamiento anómalo, así como el propósito de eludir un gravamen.

Es decir, la existencia de presunciones, frente a las cuales no existe la posibilidad de probar lo contrario de lo que se presume, podría muchas veces ser incompatible con el derecho fundamental de todo individuo a defenderse procesalmente.

El abuso en la utilización de las presunciones absolutas establecidas hace dudar de su constitucionalidad, de cara al derecho a la presunción de inocencia, desvirtuada en estos supuestos por la carencia de un *mínimum* de actividad probatoria.

Las presunciones legales relativas desempeñan un rol muy importante en el ámbito de la carga de la prueba, ya que trasladan la carga de probar determinados hechos al sujeto pasivo de la relación tributaria.

El uso abusivo de las presunciones puede ser nocivo para un desempeño tributario que pretende simplificación, ya que en aras de clausurar vías al fraude se colocan barreras a manera de un laberinto.²⁰⁷

²⁰⁶ *SJF*, Apéndice 2000, Octava época, Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, Tomo III, Administrativa, P.R. TCC.Tesis: 1134, p. 984.

²⁰⁷ Palao Taboada, C., *supra nota* 176, págs. 686 y 687.

Dentro de las múltiples acepciones atribuidas al término “presunción”, claramente se observa un sentido ordinario, común, y otro técnico-jurídico, cuando el legislador, el intérprete o hasta el estudioso no toman en cuenta esta distinción de significados.

Se cae en la confusión, perdiéndose la naturaleza de esta institución y provocando un caos. Así, por ejemplo, una norma sustantiva puede haberse creado sustentándose en una presunción en sentido ordinario. Esta situación ya de por sí creará conflictos en su aplicación, y más aún si no se considera tan importante diferenciación.

No obstante la utilidad efectiva que han prestado en la práctica las presunciones como mecanismo de lucha contra el fraude, es imposible pensarlas como la gran panacea.

Más allá de la búsqueda y la implantación de candados en contra de la evasión tributaria, debe pensarse en el logro de un sistema tributario justo e integral, en donde se grave toda expresión de capacidad económica que se adecue a la definición del objeto de la contribución.

2.1.5.5. Las ficciones

Las ficciones crean verdades jurídicas distintas a las ya establecidas previamente, abriendo la posibilidad de imputar efectos jurídicos a hechos o a realidades que de otra forma sería imposible atribuir.

En la ficción se violenta la naturaleza prejurídica de la realidad que se recoge en una norma. Es preciso que exista un concepto o una realidad prejurídica y que se genere una discrepancia esencial entre ésta y la recogida por la norma.²⁰⁸

La ficción se establece a partir de un hecho conocido e impone la certeza de otro hecho no conocido, cuya existencia es improbable o falsa.

²⁰⁸ Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones...* *supra nota* 203, págs. 15 y ss. En el mismo sentido, Rozas Valdés, *El Derecho tributario...supra nota* 195, p. 104.

Un riesgo frecuente en el uso de las ficciones es la vulneración del principio de capacidad contributiva; para evitarlo deberán usarse ficciones sólo en aquellos casos en que con un alto grado de probabilidad se presuman fraudulentos, además de coordinar la ficción con una presunción, de modo que lo fingido coincida con la realidad.

Para que sea eficaz el uso de las ficciones en materia tributaria, la doctrina solicita que la ficción esté precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en el fraude; de igual manera se pide que tanto la presunción como la ficción estén coordinadas, que la conducta que se presume como ocultada y el que se finge por la ficción legal, coincidan.²⁰⁹

2.1.6. La lucha contra el fraude a la ley en la aplicación del Derecho

Los instrumentos empleados para tratar de combatir el fraude de ley en la aplicación de la norma tributaria han sido la interpretación de las normas tributarias; la analogía, el expediente de fraude.

2.1.6.1. La interpretación en el derecho

En todos los tiempos, la interpretación ha sido una actividad humana consciente o inconsciente, aplicada a conocer el sentido de algo. Más aún, la interpretación es una actividad diaria y persistente que brota a cada instante en la vida, impuesta por la convivencia y coexistencia humanas, cuyos hechos requieren explicar su sentido para comprenderlos y actuar.²¹⁰

Efectivamente, la función interpretativa se realiza en todos los ámbitos de la polifacética vida social, y no admite su confinamiento a una cierta área; donde hay

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 23.

²¹⁰ Cerda Medina, M., "Sobre la interpretación: ideas de Don José Ortega y Gasset", *Revista Chilena de Derecho*, Santiago, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, vol. 11, núms. 2-3, mayo-diciembre de 1984, p. 245.

formas expresivas de pensamiento, volición o sentimiento de otros, emerge la necesidad de comprenderlos lo más exactamente posible.²¹¹ Hay así una interpretación en función puramente reconocitiva, o bien una función reproductiva, representativa, o sencillamente normativa, cada una diferente por la función que cumplen, como atinadamente lo expresa *Betti*.²¹²

La presencia incontrastable del fenómeno interpretativo en todos los espacios de la cultura ilumina y ensancha la perspectiva de la función hermenéutica y, correlativamente, obliga a plantearse la factibilidad de conformar una ciencia interpretativa que englobe todo el contorno de las ciencias morales.²¹³

Hermenéutica, dice Ortega y Gasset,²¹⁴ “Es la ciencia y el arte de interpretar textos, principio que consiste en precisar el sentido de una palabra en el contexto en que aparece, sea en la unidad de la frase o de la página o de todo el libro”. El conjunto de esfuerzos técnicos, además de la espontánea perspicacia, configura la interpretación y el arte de ello, la hermenéutica.²¹⁵

Para los juristas no puede pasar inadvertida la congruencia de la idea orteguiana antes expresada con el canon hermenéutico contenido en los artículos 14, último párrafo, de la Constitución mexicana; 18 y 19, 1851 y ss. del Código Civil, en el sentido de que el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes.

En ese mismo orden de ideas, Ortega enseña: “Aun sin que el hombre se lo proponga difícil es que al actuar sobre una materia no deje en ella alguna huella de intencionalidad, esto es, que el objeto corporal una vez manipulado por él, añada a sus propias cualidades la de ser señal, símbolo o síntoma de un designio humano”.²¹⁶

²¹¹ *Idem*.

²¹² Betti, Emilio, *Teoria generale della interpretazione*, Milán, Italia, Giuffrè, 1955, cap. IV, pfo.

21-A.

²¹³ V. Cerda. Medina, *op. cit.* p. 245.

²¹⁴ Ortega y Gasset, José, “Introducción a Velásquez”, *Obras completas*, t. VIII, p. 562.

²¹⁵ *Ibidem*, “Comentario al banquete de Platón”, *Obras completas*, t. IX, p. 751.

²¹⁶ V. Ortega, Introducción, *op. cit.*, p. 490.

Este pensamiento orteguiano tiene acogida en los artículos 20, 1832, 1851, 1852, 1857, del Código Civil. En efecto, cuando el sentido o significado de la ley no resulta claro, el intérprete ha de hurgar no sólo en el espíritu o intención de la ley, sino en la intención de las partes que intervienen en un acto jurídico.

Interpretar²¹⁷ normalmente se entiende como la actividad de clarificar el contenido de cierta expresión. Pero la voz “interpretación” tiene realmente varias acepciones. Se habla así de un escritor que interpreta un sentimiento, de un músico que interpreta una partitura; de un arqueólogo o un filólogo que interpretan una inscripción o un papiro; de un jurista que interpreta una ley, etcétera; inclusive, también los augurios eran objeto de interpretación y obra de los agoreros. El término “interpretación” asume en estas locuciones, distinto valor, aun cuando existe un fondo común.²¹⁸

A veces el vocablo “interpretación” equivale a expresión, como en el caso del poeta, del pintor, del músico que da vida y forma a una inspiración o emoción interior.

En otras ocasiones, “interpretación” significa explicación. Es ésta la acepción originaria y la más común. “Interpretar” quiere decir entonces manifestar el contenido de una expresión, el cual, obviamente, no es siempre innecesariamente una orden ni una norma jurídica, ni de cualquier modo una declaración de voluntad dirigida a ordenar, sino más bien se trata de una manifestación del pensamiento, como puede ser un texto literario, una carta y hasta un documento contable.

²¹⁷ Interpretar (f. *Interpréter*. I. *To interpret*. A. *Auslegen*, *Erklaren*. It. *Interpretare*. P. Interpretar del latín *interpretare*, a su vez de *interpretatio*, ésta de *interpres-etis*: mediador (*Diccionario etimológico de la lengua castellana*, Madrid, Gredos). *Interpreto* deriva de *interpreter agüere*, y ésta de *Inter.-proesum*, que significa estar presente. Servir de mediador; aclara una “cosa”, exponer algo que está oscuro; explicar el sentido de textos faltos de claridad, García Castro, M., voz “Interpretación de las normas canónicas”, *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Francisco Seix, 1968, t. XIII, págs. 279 y ss.

²¹⁸ Gabrieli, F. P. y Dolce, R., “Interpretazione della legge”, *Novissimo Digesto Italiano*, Italia, UTET, t. VIII, p. 895.

También interpretación puede designar ejecución. En la ejecución del músico, por ejemplo, la interpretación se refiere a la realización de la pieza musical con mayor o menor preocupación de fidelidad; es decir, se intenta recrear una emoción artística igual o análoga a la que inspiró y quiso plasmar el artista creador. Interviene aquí, desde luego, una aportación personalísima del ejecutor, extraña al texto originario, mediante la cual aquél expresa no sólo aquello que objetivamente está registrado en la partitura, sino también aquello que la lectura del texto evoca o suscita en el interprete. No se piense que este significado es ajeno al jurista; basta traer a colación la tutela del derecho de autor.

Finalmente, la interpretación puede ser equivalente a representación. Si se mueve en un contexto teatral o cinematográfico, refiérese a la interpretación que se hace de un personaje. Aquí también resulta muy obvia y relevante la contribución personal y, por ende, artística del autor.

De lo dicho hasta aquí infiérese que la interpretación-explicación es presupuesto irremplazable de la interpretación-ejecución y de la interpretación-representación.

Ahora bien, al referirse a la interpretación de la ley se debe considerar la interpretación en el sentido de explicación, dilucidación del contenido de una norma, pero está claro que ella no escapa fundamentalmente a las mismas exigencias lógicas que armonizan toda actividad encaminada a comprender y esclarecer a otro, la manifestación de un pensamiento.²¹⁹

También se ha dicho que interpretar es señalar clara y exactamente el alcance o sentido que ciertos sucesos, fórmulas o palabras expresan.²²⁰ En este sentido, el intérprete deviene como intermediario²²¹ que transmite a los demás, en

²¹⁹ *Ibidem*, págs. 895 y 896.

²²⁰ Tamayo y Salmorán, Rolando, "Algunas consideraciones sobre la interpretación jurídica", *La Interpretación constitucional*, México, UNAM, 1975, p. 125.

²²¹ De *interpres-etis*, a su vez de *inter* y *pars*: entre partes; *Diccionario latino-español*, Barcelona, Sopena, 1967, t. I, p. 909.

un lenguaje común, accesible,²²² el significado que se atribuye a ciertas cosas, símbolos o hechos. Es decir, el intérprete dá a conocer el sentido que según él o de acuerdo con ciertos métodos corresponde a ciertos objetos.

Así pues, todo aquel que averigüe el sentido que guardan ciertos objetos, signos o sucesos y consiga una respuesta está asignando un significado a dichos acontecimientos, símbolos u objetos; significado que podrá compartirse o no, ser obligatorio o no; pero de todos modos es un acto significativo que confiere sentido a los objetos del que antes carecían.

El significado se incorpora siempre vía interpretación, pero no se busca ni se desentraña.²²³ La Real Academia Española consigna en su léxico que “interpretar consiste en declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos...”²²⁴ declarando el significado que, entre los posibles, le asignan al vocablo “interpretar”.

En consecuencia, las cosas, los símbolos, etcétera, no tienen por tanto una acepción *per se*, adquieren tal o cual significado gracias a un acto de asignación o fijación de significado o sentido.²²⁵

La hermenéutica es la técnica empleada en la interpretación de textos para establecer el sentido preciso de ellos. O con más formalidad, “es la disciplina científica cuyo objeto es el estudio y la sistematización de los principios y métodos interpretativos. La interpretación es aplicación de la hermenéutica; ésta descubre y fija los principios que rigen a aquella, la hermenéutica es la teoría científica del arte de interpretar.”²²⁶

²²² “*Interpret...translate into an intelligible or familiar language...*”, *Webster’s third new International Dictionary, Enciclopedia Británica*, Chicago, 1966, p. 1182.

²²³ Cerda Medina, *op. cit.*, 127.

²²⁴ *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, Real Academia Española, 1970, p. 755.

²²⁵ *Idem.*

²²⁶ Linares Quintana, S., “Interpretación constitucional”, *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Buenos Aires, Bibliográfica OMEBA, s.f., t. XVI, p. 481. El dicho orteguiano más o menos en el mismo sentido, Ortega y Gasset, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 562.

Detallar la diferencia entre *interpretatio legis* e *interpretatio juris* resulta muy conveniente y oportuno. “Una cosa es el indagar el significado de una disposición de la ley que indudablemente concierne a un determinado caso deduciendo las consecuencias que lógicamente se derivan de ella (*interpretatio legis*), y otra distinta, indagar el principio jurídico que se debe encontrar latente en el sistema legislativo, para aplicarlo a un caso no expresamente contemplado” (*interpretatio juris*).²²⁷

La *interpretatio juris* está por encima de la *interpretatio legis*. Aquélla es la interpretación del derecho frente a una determinada relación de la vida, teniendo como cimiento las normas establecidas, pero va más allá al ocuparse de normas no determinadas. Esta interpretación del derecho es, naturalmente, más compleja que la interpretación de la ley, ya que comprende el ámbito de instituciones sobre las cuales proporciona sus luces convirtiéndose en el fundamento de algunas concepciones modernas del derecho. Gracias a ellas se configuran métodos de interpretación, como la analogía, la contradicción, la exclusión del medio; y sistemas como la integración del derecho, la libre investigación jurídica, la jurisprudencia de intereses, etcétera.²²⁸

INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN. ANTE LA OSCURIDAD O INSUFICIENCIA DE SU LETRA DEBE ACUDIRSE A LOS MECANISMOS QUE PERMITAN CONOCER LOS VALORES O INSTITUCIONES QUE SE PRETENDIERON SALVAGUARDAR POR EL CONSTITUYENTE O EL PODER REVISOR.- El propio artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza, frente a la insuficiencia u oscuridad de la letra de la ley, utilizar mecanismos de interpretación jurídica. Al desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el Poder Revisor. Así, el método genético-teleológico permite, al analizar la exposición de motivos de determinada iniciativa de reforma constitucional, los dictámenes de las Comisiones del Congreso de la Unión y el propio debate, descubrir las causas que generaron determinada enmienda al Código Político, así como la finalidad de su inclusión, lo que constituye un método que puede utilizarse al analizar un artículo de la Constitución, ya que en ella se

²²⁷ Coviello, *Manuale de diritto civile italiano*, Milán, Italia, 1915, p. 63.

²²⁸ Niño, José A., *La interpretación de las leyes*, México, Porrúa, 1979, 2da. ed., págs. 48-49.

Para una información más amplia y cabal sobre el tema véase el discurso del profesor Clemente de Diego, pronunciado en la inauguración de su curso académico el 30 de diciembre de 1942, en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de Madrid, titulado: “La interpretación y sus orientaciones actuales”, Niño, *op. cit.*, p. 49.

cristalizan los más altos principios y valores de la vida democrática y republicana reconocidos en nuestro sistema jurídico.²²⁹

La norma jurídica para ser aplicada al caso concreto ha de interpretarse. La interpretación es un momento esencial en la aplicación de la ley y un presupuesto indispensable, ya que lógicamente no se puede concebir la aplicación de una norma jurídica sin interpretación si por interpretación se entiende, como ha de entenderse el proceso lógico a través del cual se manifiesta y externa el contenido de la disposición legislativa.²³⁰

Por ello es que la ley debe ser “manifiesta, *ne aliquid per obscuritatem in captionem contineat*” (Graciano c.2, D. IV), es decir, evidente para que no dé ocasión a error ni tergiversación.²³¹

La jurisprudencia mexicana ha sustentado lo siguiente:

“INTERPRETACIÓN DE LEYES. Casos en que se presenta. Los casos de interpretación jurídica se presentan en forma mas evidente, cuando la norma es confusa o provoca diversas alternativas respecto de su aplicación. Pero en el análisis del artículo 83, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no ha lugar a especular sobre la intención del legislador, puesto que el numeral en cita es claro y no provoca dudas su aplicación”.²³²

La necesidad de la interpretación de la ley nace de la imperfección humana, más por otra parte obedece a la perfectibilidad del derecho en abstracto. Esta dicotomía que acarrea la ineficacia de la ley al aplicarse ha de ser superada con el respeto a las normas de la recta interpretación en virtud de las cuales se aclara y puede ser reconocida en su esencia por todos.²³³

²²⁹ *SJF*, Apéndice 2000, Novena época, pleno, tomo I, Const., P.R. SCJN, tesis: 1507, página, 1058.

²³⁰ Gabrieli, *op. cit.*, p. 896.

²³¹ Castro, *op. cit.*, p. 281.

²³² *R.T.F.F.*, Pleno, Primera época, año XXXVII, nos.439-441. Julio-Septiembre. 1973, tesis: I-TP-1171, página: 90.

²³³ *Idem.* Terencio Clemente en sus comentarios a la ley Julia y Papia, lib. V, dijo: “*legem enim utilem Reipublicae, sobolis sciliet procreandae causa latam, adjuvandam interpretatione*” (D. 35,1,64)... pues se ha de favorecer la interpretación de la ley útil a la República establecida a favor de la procreación de la prole.

La interpretación es imprescindible a la ley; el hecho de que actualmente ciertas aclaraciones o comentarios –exposición de motivos (fuente de interpretación)– frecuentemente precedan a la mayor parte de las disposiciones jurídicas ha resultado ser el procedimiento (ideado por Savigny) más adecuado para obtener un conocimiento cabal del precepto que propicia alguna oscuridad.²³⁴

La doctrina moderna, al rechazar los viejos brocardos *in claris non fit interpretatio* (donde hay claridad no cabe la interpretación), entiende que la interpretación se aplica a todas las leyes, sean claras y oscuras, porque no hay que confundir la interpretación con la dificultad de la misma, pues ya lo consignaba el Digesto: *quanvis sit manifestissimum edictum praetoris, attamen non est negligenda interpretatio ejus* (aunque está muy claro el edicto del pretor, no se ha de despreciar su interpretación) (D. 25. 4.1 pfo. 11).²³⁵

Pero es claro que de suyo, la interpretación no exige la imperfección de la ley. Sostener tal cosa significaría cercenar la parte más noble y fecunda de la interpretación, cual es comprender las leyes no defectuosas y juzgar, a la luz de toda la legislación, considerada en la variedad de sus relaciones y en toda la riqueza de sus relaciones.²³⁶

Por ello es que el fin perseguido y conseguido por la interpretación consiste en restablecer la identidad que debe existir siempre entre la letra y el espíritu determinando si en aquella está comprendida la intención del legislador o traduciéndola si no fuera fiel reflejo de la misma.²³⁷

Con el apoyo de algunos juristas, se intenta enseguida proporcionar una noción sobre “interpretación de la ley”.

La interpretación en derecho (*auslegung-erklarung*) es la explicación de la norma jurídica. Es determinar por los signos externos el mandato contenido en la

²³⁴ Castro, *op.cit.*, p. 281.

²³⁵ Ibid. Gabrieli, *op. cit.*, p. 896.

²³⁶ Castro, *op. cit.*, p. 282.

²³⁷ Idem.

norma. Es averiguar lo que tiene de valor normativo.²³⁸ Interpretar una norma jurídica –ha dicho *Enneccerus*–²³⁹ es esclarecer su sentido, y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica, y también para la decisión judicial.

Mientras que para *Messineo*,²⁴⁰ “interpretación o hermenéutica (jurídica) es la indagación o penetración del sentido y del alcance efectivo de la norma (ó sea, de la voluntad de la misma), para medir su precisa extensión y la posibilidad de su aplicación a las relaciones sociales que tratan de regular”. O, como expresara *Ferrini*:²⁴¹ “la interpretación (jurídica) es la búsqueda del verdadero contenido del Derecho objetivo”. También puede entenderse que “interpretar una norma jurídica implica indagar sobre su sentido, sobre sus alcances, sobre sus relaciones con las otras normas del orden jurídico”.²⁴² La interpretación jurídica –indica Tamayo y Salmorán–²⁴³ puede consistir en “la adscripción de un significado jurídico dado a ciertos hechos, signos, acontecimientos o comportamientos (objetos significados), los cuales se constituyen en objetos jurídicos en atención de que son jurídicamente considerados, o mejor, jurídicamente interpretados”. O bien, puede residir en “la adscripción de un cierto significado suministrado a los objetos jurídicos (tales como leyes, constituciones, embargos, hipotecas, matrimonios) y en general, todos los elementos que son reconocidos como constituyendo la experiencia jurídica”. *Marzano*²⁴⁴ apunta que “interpretar la ley quiere decir, en general, captar (*intelligere: intuslegere*) el significado normativo del pensamiento

²³⁸ *Ibidem*, p. 279.

²³⁹ *Tratado de Derecho civil*, Barcelona, 1943, t. I, vol. I, núm. 48, p. 202.

²⁴⁰ *Manual de Derecho civil y comercial*, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, EGEA, 1954, t. I, p. 48.

²⁴¹ *Manuale di pandette*, 3ª. ed., Milán, Italia, 1909, núm. 19, cit. por García Castro, *op. cit.*, p. 279.

²⁴² Carpizo, Jorge, “La interpretación constitucional en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, año IV, núm. 12, septiembre-diciembre de 1971, p. 381.

²⁴³ *Op. cit.*, p. 128.

²⁴⁴ Marzano, Gabriele, *L'interpretazione della legge*, Milán, Italia, 1955, p. 26, cit. por Niño, *op. cit.*, p. 44. En posteriores páginas de la obra de este autor se señalan las tres etapas constitutivas del proceso interpretativo, derivadas de la definición apuntada en el texto.

que en ella está encerrado, es decir, obtener el conocimiento de aquella parte de la realidad que es el acto legislativo”. Pero como conocer una parte de la realidad equivale a hacerla objeto de experiencia, la primera operación del intérprete de la ley es proceder al conocimiento normalmente ocular, de la forma que encierra.

Por su parte, los canonistas conciben a la interpretación como *genuini sensus legis declaratio* (la manifestación del sentido genuino de la ley).²⁴⁵

Ahora bien, la interpretación de suyo no aporta nada nuevo en la ley; no la amplía, no la restringe; únicamente la declara y trata de averiguar su sentido jurídico con el objetivo de disipar dudas teóricas y de aplicación práctica que surgen en la formulación de la ley: “*quid declarat: nobum ius non inducit, tantum detegi quod prius latebat*” (quien declara no sugiere un nuevo derecho, sólo revela lo que estaba latente).²⁴⁶

Sobre este punto la jurisprudencia aclara lo siguiente:

JURISPRUDENCIA. SI LAS RESOLUCIONES QUE LA ORIGINARON NO DESENTAÑARON EL ALCANCE Y SENTIDO QUE DEBE ATRIBUIRSE A LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE SUPUESTAMENTE INTERPRETA, EN RIGOR JURÍDICO NO CONSTITUYE CRITERIO JURISPRUDENCIAL Y SU APLICACIÓN NO ES OBLIGATORIA. Según el artículo 94, párrafo séptimo, constitucional, la jurisprudencia tiene como función cardinal la interpretación de prevenciones del derecho positivo que por sus lagunas o contradicciones la requieran (la interpretación), para su aplicación a casos concretos. Para que surja un criterio jurisprudencial, de acuerdo con el numeral 192, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, en las resoluciones o decisiones judiciales que le sirvan de base, necesariamente tienen que concurrir argumentaciones dirigidas a desentrañar el alcance y sentido que debe atribuirse a las disposiciones legales, a través de algún método interpretativo y de un exhaustivo análisis de la norma. Resolver, en el quehacer de la función jurisdiccional, significa desmembrar el problema para examinarlo, razonarlo, y verter consideraciones que lleven a una conclusión determinada del punto. Si de la lectura que se realice a las ejecutorias que integran una jurisprudencia se evidencia que no confluye un estudio analítico de la norma o normas que interpreta, ni las razones jurídicas y la precisión del método interpretativo al que se acudió para llegar a una determinada conclusión, sino que únicamente se mencionan cuestiones, sin discurrir sobre las mismas, el criterio asentado en la jurisprudencia, en rigor jurídico, no tiene el carácter de tal, porque la síntesis y los razonamientos en ella plasmados, no se refieren a lo realmente resuelto, examinado y dictaminado en las sentencias que le sirven de precedente.²⁴⁷

²⁴⁵ García Castro, *op. cit.*, p. 282.

²⁴⁶ *Idem.*

²⁴⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, tomo: XII, Septiembre de 2000, tesis: III.1o.A.39 K , p. 764.

Todos los sistemas parecen coincidir en este concepto genérico de interpretación. La disensión surge al determinar el objeto de la misma, o sea, el verdadero contenido y sentido de la ley. El asunto no es fácil, ya que se trata de determinar lo prescrito en la ley, lo contenido en ella; en fin, lo que es la ley.²⁴⁸ ¿Qué se debe entender por sentido de la ley y dónde ha de buscarse? La opinión tradicional inquiría el sentido de la ley en la voluntad del legislador (teoría subjetiva) que la había sancionado; modernamente se hace radicar en la voluntad de la ley (teoría objetiva). El intérprete no ha de averiguar lo que el legislador ha querido, sino aquello que en la ley aparece realmente querido: la *mens legis* (el espíritu, la intención de la ley) y no la *mens legislatoris* (la intención del legislador).

La interpretación de la ley no es una investigación histórica. Es necesario reconocer, además, que el sentido de una ley puede cambiar, pero esta variación no se presupone ni se acepta caprichosamente. El principio de seguridad jurídica mantendrá el sentido originario aceptado en la vida jurídica, y sólo se consentirá su reemplazo por otro cuando sea impuesto por nuevas leyes o principios superiores.²⁴⁹

2.1.6.2. La interpretación en el Derecho tributario

Para aplicar una norma evidentemente se hace necesario su entendimiento, al cual se llega a través de la interpretación.

La norma tributaria se interpreta según los criterios admitidos por el derecho en general; es una norma jurídica, y como tal se interpreta exactamente igual que

²⁴⁸ *Idem.*

²⁴⁹ De Castro, Federico, cit. por García Castro, *op. cit.*, p. 282.

cualquier otra norma de cualquier otra rama jurídica. Este criterio de hermenéutica jurídica general es aceptado por los tratadistas en forma unánime.²⁵⁰

No se pueden aplicar criterios de interpretación especiales, en virtud de que el Derecho fiscal de cualquier país forma parte de un todo, de un mismo sistema jurídico, el cual se entiende que está armonizado a partir de sus máximos ordenamientos o Constituciones.²⁵¹

Desde luego que al caso concreto aplicamos preferentemente normas especiales, pero indudablemente la norma específica está inserta en una ley (*lato sensu*), que pertenece a un sistema jurídico, más aún cuando tenemos en consideración que regularmente la aplicación de la norma tributaria lleva aparejada la aplicación de normas de otras ramas del derecho, como pudieran ser el derecho mercantil, o civil en cualquiera de sus vertientes.

No se puede perder de vista que la tarea interpretativa, al ser propia del intelecto humano, nunca producirá un único resultado. Luego entonces, lo que sí es posible es que de una norma se emitan diversas interpretaciones, con el único requisito de que se opere con métodos jurídicos. Lo que nunca puede hacer el intérprete es pasar por alto las formas jurídicas.²⁵²

Los dos grandes errores que se han cometido en la interpretación de las normas tributarias son los criterios *in dubio pro contribuyente* y el *in dubio pro fisco*, ya que estos extremos llevan a elaborar una interpretación por exceso o por defecto.²⁵³ Por ende la norma debe interpretarse desde un ángulo neutral.

Otro aspecto que no se puede desatender es la referencia a la llamada autonomía calificadora del Derecho tributario, conforme a la cual puede dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime necesario. Cada vez que el Derecho tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento

²⁵⁰ González García, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 13.

²⁵¹ Ferreiro Lapatza, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria...*, *supra nota 7*, p.36.

²⁵² González García, E., *La interpretación...*, *supra nota 90.*, p. 20.

²⁵³ Vanoni, Enzo, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973.

(domicilio, persona, etcétera) tiene dos opciones: darle un contenido propio en forma expresa y a través de la norma, o si no se dice nada, se entiende que su significado es el dotado por su rama de origen.²⁵⁴

El establecimiento de un método de interpretación económico en donde el punto central es determinar si se ha llevado a cabo o no la realidad económica sujeta a gravamen, sin que interese la formalidad legal que la haya revestido, es otra de las vías a través de las cuales se ha pretendido evitar el fraude a la ley; sin embargo, dado el papel tan importante que juega el principio de legalidad en la mayoría de los sistemas jurídicos, esta opción ha sido impopular.

Frecuentemente los ordenamientos tributarios de cada país establecen algún tipo de reglas a aplicar en la interpretación jurídica de las normas de esta materia.

Así por ejemplo, el artículo 12 de la nueva Ley General Tributaria española dispone que “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido técnico o usual según proceda”.²⁵⁵

En el caso de México, Código Fiscal Federal, en el artículo 5 prescribe que “Las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta... Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica...”.

De igual forma, la jurisprudencia mexicana ha establecido los siguientes criterios:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN Estricta, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos

²⁵⁴ Corresponde a *Giannini* el mérito de esta idea. González García, E., *op. cit.*, págs. 32 y 45.

²⁵⁵ El art. 3.1. del Código Civil hace referencia a los criterios de interpretación literal, finalista, histórico, lógico y sistemático comunes a todas las normas de derecho.

esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.²⁵⁶

NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRUCTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso éste en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.²⁵⁷

2.1.6.3. La analogía

La interpretación supone un proceso lógico por medio del cual se trata de determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada. El razonamiento versa sobre una norma ya existente.

La analogía es un proceso de integración del Derecho en virtud del cual el mandato de una norma se aplica a un supuesto no expresamente previsto en ella ni regulado en el ordenamiento jurídico, proceso que se lleva a cabo porque existe una identidad de razón entre ambos supuestos —el que se halla expresamente previsto en norma jurídica y el que no está previsto en el ordenamiento—.²⁵⁸

La analogía tiene lugar cuando aparecen las llamadas lagunas legales; esto ante la falta de reglas jurídicas de un determinado hecho o acto es sujeto a una rama del Derecho mediante un proceso de integración porque existe una razón de afinidad con otro que sí se encuentra expresamente previsto en una norma.

²⁵⁶ *SJF*, Novena época, 2da. Sala, t. XVI, dic. 2000, tesis 133/2002, p. 238.

²⁵⁷ *SJF*, Novena época, 2do. Tribunal Colegiado del 8º. Circuito, t. IX, abril de 1999, tesis VIII. 2ª. 48ª, p. 573.

²⁵⁸ Esevenri Martínez, E. y J. López Martínez, *Temas prácticos de Derecho financiero*, 5ª. Ed., Pamplona, Aranzadi, 1999, p. 230.

En los procesos de aplicación analógica no hay norma aplicable al caso en estudio, y lo que se pretende es subsumirlo al mandato de una norma, ésta sí, preexistente.

Frecuentemente la ley prohíbe la aplicación de la analogía en ciertos aspectos de las diferentes áreas jurídicas, porque pueden atentar contra la seguridad jurídica, rompiendo la certeza en el Derecho.

Así por ejemplo, la Ley General Tributaria española en su artículo 14 dice: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Luego entonces, el tributo no se puede exigir a un sujeto, por analogía, con lo cual queda salvaguardado el principio de legalidad, y, por ende, el de seguridad jurídica.

Se recurre a la analogía cuando la ley no lo prohíbe, sobre todo para dar cumplimiento al principio de igualdad de la ley, de modo que una ley despliegue sus efectos sobre supuestos no previstos por la norma, pero que dadas las condiciones son semejantes a los que sí ampara la ley. El legislador no puede prever todo.

Con la finalidad de exponer de una manera más detallada este tema, y sin la intención de complicar el panorama expuesto, cabe hacer las siguientes consideraciones: hay autores que ven a la analogía como un método interpretativo válido en el derecho,²⁵⁹ para otros, la “analogía es un procedimiento abstracto que en principio no implica ni interpretación, ni creación de Derecho, pero que puede ser empleado para ambos fines.”²⁶⁰ Tan válida es esta propuesta, que resulta difícil discernir entre un método de interpretación analógica, y la denominada interpretación extensiva. Cita uno de los autores un ejemplo en donde cierta ley aduanera hacía una relación de todo tipo de artículos de oficina-escritorio en determinada clasificación. En ella no aparecían los rotuladores, porque a la hora

²⁵⁹ Gonzalez García, E., *op. cit.*, *supra nota 250.*, p. 48.

²⁶⁰ Pérez Royo, Fernando, “Comentarios...”, cit. Por Perez Arraiz, *El fraude a la ley en el Derecho tributario*, Madrid, Tirant lo Blanch, 1996, p. 76.

de formularse la lista no existían tales, pero la finalidad del legislador era indudablemente incluir toda especie de estos artículos de oficina; luego entonces, si se trataba de incluir tales rotuladores a la clasificación, se pregunta el autor qué se aplica ¿La analogía o la interpretación extensiva?²⁶¹

Desde esta perspectiva, la analogía es un método de interpretación, y su distinción respecto de la interpretación extensiva radica en razones de grado y cuantitativas más que cualitativas.

Es probable que se aplique una interpretación extensiva de la norma cuando el objeto del tributo no está bien definido.

Finalmente, en lo que sí coinciden los tratadistas es en que la analogía no puede considerarse como un instrumento válido para combatir la llamada evasión legal tributaria o el fraude de ley. La analogía supone la ausencia de norma expresa aplicable al caso en específico, y la evasión legal y el fraude a la ley se produce cuando existiendo una norma aplicable se elude la misma, buscando que sean aplicadas normas diferentes creadas para otro tipo de casos.²⁶²

2.2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL

El análisis de la constitucionalidad de las presunciones y las ficciones tributarias es, evidentemente, insoslayable, ya que nuevamente entran en juego los intereses de la hacienda pública y los derechos fundamentales de los contribuyentes, tan importantes unos como los otros.

Los principios constitucionales contienen un mandato genérico que consiste en impedir cualquier conducta (legislativa, judicial o administrativa) contraria a un valor consagrado en un determinado principio.²⁶³

²⁶¹ González García, E., *op. cit. supra nota 250*, págs. 48-49.

²⁶² Pérez Araiz, Javier, *op. cit.* p. 84 y Palao Taboada en “¿Existe fraude a la ley tributaria?”, *op. cit.*, p. 692.

²⁶³ Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003, págs. 65 y ss.

Antes de confrontar las presunciones y ficciones tributarias con los principios constitucionales, cabe presentar una síntesis de lo que significan cada uno de estos principios. Los principios constitucionales tributarios que están en contacto permanente con el tema de las presunciones y de las ficciones tributarias son: el principio de capacidad contributiva, el de reserva de ley, y la garantía del debido proceso, sin que esto signifique que sean los únicos principios constitucionales participantes.²⁶⁴

2.2.1. El principio de capacidad contributiva

Es conveniente tratar de distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, ya que se representan a realidades diferentes. La primera refiérese a un presupuesto de hecho de la norma, en tanto que la segunda implica una aptitud para pagar contribuciones, por lo tanto, tiene un elemento esencialmente jurídico, y puede calificarse como expresión que designa un concepto técnico jurídico.²⁶⁵

El sistema tributario mexicano no contempla en forma expresa este principio, pero ha sido adoptado a través de la jurisprudencia, tal y como lo demuestra el siguiente criterio de jurisprudencia:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica

²⁶⁴ Cabe recordar aquí que para Neumark, cuya obra es ya clásica en el tema, generalidad, igualdad, proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal e individual, y redistribución de la renta y riqueza, integran el bloque de principios que califica como pautas básicas que deben orientar la política fiscal justa y racional. Vid. Neumark, F., *Principios de la imposición*, 2ª. ed., Madrid, IEF, 1994, p.86.

²⁶⁵ Yebra Martul-Ortega, P., *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, Universidad de Santiago, Santiago de Compostela, 1973, p. 115 y Cañal García, Francisco José, "Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales", *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, San Luis Potosí, México, núm. 4, 1996, p. 17

manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.²⁶⁶

Por lo que se refiere a ésta importante distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, poco se ha expresado y de una forma sutil, o bien manejándolos como sinónimos.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva 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. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.²⁶⁷

De una forma más integral, existe el siguiente criterio:

RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Al establecer el artículo 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que las personas morales no contribuyentes considerarán como ingreso (remanente distribuible) las

²⁶⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, tesis: P./J. 109/99, p. 22. Aun cuando trata como sinónimos a la capacidad económica y la contributiva.

²⁶⁷ *SJF*, Novena época, Pleno, tomo: XVII, mayo de 2003, tesis: P./J. 10/2003, p.144.

erogaciones que efectúen y no sean deducibles, por no estar respaldadas con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, salvo cuando la no deducibilidad se deba a que los gastos no puedan comprobarse con documentación que reúna los requisitos relativos a la identidad y domicilio de quien los expide y de quien adquirió el bien o recibió el servicio. En principio, por ingreso ha de entenderse toda cantidad de dinero que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona, lo cual parece indicar que la capacidad económica se identifica con la capacidad contributiva. Sin embargo, dicha afirmación admite excepciones, ya que no existe identidad absoluta entre dichos conceptos, toda vez que la capacidad económica, en un sentido amplio, tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; mientras que la capacidad contributiva, que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse "haber patrimonial calificado", porque en ese ámbito, ni todos los ingresos, ni todos los gastos, pueden ser tomados en cuenta por la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la capacidad de una persona de contribuir a los gastos públicos. La hipótesis en estudio implica una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente, para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles, en términos del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica, a saber: a) si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos; b) de lo contrario, la persona moral deberá considerar dichos gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos del último párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El hecho de que el legislador haya establecido una excepción o modalidad en el sentido de que si bien, en principio, se les cataloga como personas morales no contribuyentes, dicha circunstancia no es absoluta, ni es definitiva, toda vez que, por una cuestión de orden y de seguridad jurídica, resulta imprescindible en todo Estado de derecho acatar ciertas reglas y cumplir ciertos requisitos que, en la hipótesis en estudio, se reducen a documentar, adecuada y suficientemente, desde el punto de vista fiscal, las erogaciones realizadas para el logro del objeto social de la persona moral no contribuyente. Al materializarse la figura del "remanente distribuible", debido a la omisión de requisitos fiscales en su documentación comprobatoria, por parte de la persona moral no contribuyente, el creador de la norma imputa, presume o determina un incremento a la capacidad contributiva, no obstante que, estrictamente, ese incremento no corresponda con un aumento en su patrimonio, es decir, a su capacidad económica, la cual no aumenta porque la consecuencia proveniente de la presunción legal sólo trasciende al ámbito fiscal, en cuyo caso, por disposición de la ley y por omisión de la elemental condición para disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, se considera incrementada la capacidad contributiva, con la inherente consecuencia que deriva de la propia ley reclamada. Consecuentemente, la forma y términos en que el legislador ha establecido la sanción consistente en considerar los gastos no deducibles como remanente distribuible, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.²⁶⁸

El principio de capacidad contributiva se encuentra consagrado en la mayoría de las Constituciones de los Estados modernos, sea en forma expresa, como lo hacen las Constituciones España, Italia, Francia, Chile, o en forma

²⁶⁸ *SJF*, Novena época, Primera Sala, tomo XVI, agosto de 2002, tesis: 1a. LI/2002, p.195.

implícita, como en México y Brasil, se le considera como un factor importante para la observancia de un sistema fiscal justo. Sin embargo, es muy peligroso tratar de sustentar la justicia fiscal en un solo principio. Al respecto, el profesor Lejeune ha opinado que el motivo por el cual han fracasado las teorías de justicia fiscal orientadas por la idea de la capacidad contributiva.

[...] es el intento de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en este concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos.²⁶⁹

Hay que tomar en cuenta que la contribución es un instrumento de la política económica en un país, y su objetivo no es sólo la recaudación de fondos para el erario.

2.2.1.1. Antecedentes

En 1919, la Constitución de la República de Weimar ya había ordenado la contribución de las personas “con relación a sus medios”.

En 1946, en Italia, la *Commissione Economica del Ministero per la Costituente* realizó una encuesta. Con base en ella elaboró un informe que entregó a la Asamblea constituyente. Consecuentemente, la *Corte Suprema di Cassazione* aconsejó la reserva de ley para el establecimiento de tributos y la consignación del principio de capacidad contributiva.²⁷⁰

²⁶⁹ Lejeune Valcárcel, Ernesto, “El Principio de Capacidad Contributiva”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, págs. 165-166.

²⁷⁰ Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, págs. 18-19.

A partir de ese momento histórico la doctrina italiana empezó a expresar sus ideas al respecto. Así, por ejemplo, *Griziotti* se interesó en señalar la relación que debía existir entre los servicios prestados por el Estado y el importe de los tributos dados a cambio. *Einaudi*, *Giannini* y *Cocivera* se pronunciaron por dar al principio de capacidad contributiva un significado muy importante en el ámbito de la política financiera, ya que desde su punto de vista las normas constitucionales son fundamentalmente normas programáticas. Además de considerar a la capacidad contributiva como un concepto indeterminado, por lo cual no se podía, según estos tratadistas, otorgarle un valor jurídico. Finalmente, en el entorno de los pensadores italianos, *Giardina* manifiesta que cuando una situación es tomada como hecho imponible, esto significa que ese supuesto es normalmente índice de capacidad económica.

En 1965, en España, las obras de Cortes Domínguez y Lasarte Álvarez impactan tanto en la doctrina como en la legislación con su idea de la imposible configuración de los tributos sin una referencia sustantiva o parámetro de justicia (la capacidad contributiva). También se empieza a hablar de la observancia de este principio no sólo en la fase legislativa, sino también a la hora de aplicar el ordenamiento.²⁷¹

Otra significativa aportación doctrinal fue presentada en 1976 por el profesor Rodríguez Bereijo. Este autor asume el principio como elemento decisivo de la configuración jurídica del derecho tributario en diversos ámbitos y atribuyéndole una diferenciada función: en cuanto límite del ejercicio del poder tributario, en el momento del establecimiento del deber de contribuir; en una fase aplicativa, tanto como criterio interpretativo, por último en la definición del tributo y como fundamento del presupuesto de hecho que ha de elegir el legislador como determinante de la configuración del principio.²⁷²

²⁷¹ Escribano, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Civitas, 1988, págs. 223-225.

²⁷² *Ibidem.* págs. 234-235.

En 1977, en el anteproyecto de Constitución, el término “capacidad contributiva” aparece como forma sintética, introducida mediante enmienda aceptada por la Comisión de Asuntos Constitucionales. Durante el debate en el Senado se adoptó la conexión del deber de contribuir según la capacidad económica personal del sujeto, así como la consagración del principio de reserva de ley para la configuración sustantiva del concepto de tributo y del deber de contribuir.

En México, la Constitución no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva; sin embargo, se puede afirmar que lo contiene implícitamente. El Congreso Constituyente de Querétaro (1917), en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, decretó:

Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.²⁷³

La mayor parte de los tratadistas mexicanos han vinculado la proporcionalidad o equidad, o cuando menos la proporcionalidad, al llamado principio de capacidad contributiva y a la equidad tributaria.²⁷⁴

Gran pionero en el estudio de este tema fue Servando J. Garza, quien en su obra, ya clásica, expresó:

Respecto a lo que se entiende por proporcionalidad en materia tributaria, es menester señalar que algunas veces este concepto sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos. La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Sin embargo, éste criterio de justicia expresado en

²⁷³ Reyes Vera, Ramón, *La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana*, p. 425.

²⁷⁴ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, 4ª. ed., México, Oxford, 2002, págs.183 y ss.; Flores Zavala, Ernesto, De la Garza, Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 15ª. Ed., México, Porrúa, 1988.

la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo, ya que en dado caso estaríamos ante la presencia de una injusticia legal.²⁷⁵

Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. De este modo, la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva.

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. Así pues, el principio de justicia establecido en el precepto constitucional antes señalado se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva, que es también fórmula de equidad. En apoyo de su dicho, presenta el siguiente criterio jurisprudencial:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una Nación. La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida Ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.²⁷⁶

²⁷⁵ Garza, Servando, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed. Cultura, 1949, págs. 70-72.

²⁷⁶ *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995*, tomo I, p. 361.

2.2.1.2. Funciones del principio de capacidad contributiva

Las funciones de la capacidad contributiva son las de presupuesto, medida y límite de la imposición. Por una parte, la capacidad contributiva se constituye sobre un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la imposición. Por otra parte, la capacidad contributiva también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro.²⁷⁷

El principio constitucional de la capacidad contributiva se soporta en el hecho, la situación, la actividad o el bien que es causa, que da origen al tributo; esta capacidad representa en sí misma la posibilidad de aportar, de contribuir para el gasto público. Cuando el hecho no existe, es de fácil comprensión aceptar que no es lícito exigir una consecuencia legal como si existiera.

Lejeune Valcárcel considera que el principio de capacidad es un presupuesto legitimador del tributo: no puede haber tributo allí donde no hay capacidad económica. Igualmente no debe dejar de existir un tributo allí donde exista semejante capacidad.²⁷⁸

El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad contributiva. Por esta razón resulta obvio que no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no habría un soporte y fuente de la carga impositiva.²⁷⁹

Ilustra el párrafo precedente, la siguiente jurisprudencia:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

²⁷⁷ Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, p. 26.

²⁷⁸ Lejeune Valcárcel, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1980, págs. 158 y ss.

²⁷⁹ Valdez Villarreal, Miguel, "La Justicia en las Contribuciones", *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, págs. 28 y ss.

AL FIJAR LA BASE DEL IMPUESTO EN LAS CONTRAPRESTACIONES POR EL USO O GOCE TEMPORAL DEL INMUEBLE ATENDIENDO AL FACTOR 10.0. El tercer párrafo del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufrió una modificación mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en la que otorgó a los Ayuntamientos de los Municipios la facultad de proponer, en el ámbito de su competencia, las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, entre otros elementos base de la tributación. Si bien dicho precepto se refiere a los Ayuntamientos, también lo es que su interpretación armónica con el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso b), último párrafo, así como el apartado H, que prevén que para la hacienda pública del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa deberá adoptar los principios consignados en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del aludido artículo 115, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y régimen orgánico, y que las limitaciones que la Norma Suprema contempla para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal, permite concluir que la citada asamblea debe ajustarse a los lineamientos de la reforma al invocado artículo 115. Ahora bien, el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, en vigor a partir del uno de enero del año dos mil dos, establece que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción primera de dicho precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal; al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, aplicándose la tarifa del artículo 152, fracción I, del citado código tributario. Este artículo viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pues la determinación de su base gravable con apoyo en las contraprestaciones que se perciben o del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles da como resultado una base ficticia que en realidad no refleja la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, al no guardar la base "de rentas" una relación directa con el hecho imponible, esto es, con la propiedad o posesión del inmueble cuya base gravable debe sustentarse en valores de mercado del bien. Por lo que se refiere al principio de equidad, también lo transgrede el impuesto en cuestión, en virtud de que, partiendo del supuesto de que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un bien inmueble, la distinción que hace el precepto al prever un diverso método de obtención de la base, no fundamentado en el valor del mercado del bien, para quienes otorgan el uso o goce temporal, en contraposición a quienes no lo hacen, no encuentra justificante alguna, dando así un trato desigual a sujetos que en igualdad de circunstancias, entiéndase tenencia o propiedad de inmuebles, se encuentren regulados por una misma hipótesis de causación. Además, en la reforma que sufrió el citado artículo 149 y que entró en vigor el primero de enero del año dos mil dos, se insertó el factor 10.0, que antes no se encontraba previsto; sin embargo, la Asamblea Legislativa, en la exposición de motivos de esa modificación, se abstuvo de señalar las razones, causas o motivos por los que determinó introducir tal factor así como los lineamientos conforme a los que se fijó, lo que se traduce en inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del impuesto desde el momento en que desconoce la causa de inclusión del referido elemento.²⁸⁰

²⁸⁰ *SJF*, Novena época, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, tomo XVII, marzo de 2003, tesis: I.1o.A. J/12, p. 1587. Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 43/2003, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

En la norma tributaria la capacidad económica debe estar presente como presupuesto de la capacidad contributiva. Un autor en el que cobra singular relieve este elemento es *Gaffuri*, quien toma la fuerza económica como núcleo del concepto de capacidad contributiva; pero este elemento económico es su presupuesto, es condición necesaria, pero no suficiente; para agotar el principio de capacidad contributiva es necesario reconocer otros aspectos de su contenido.²⁸¹

La capacidad contributiva es el motivo que da plena justificación al vínculo tributario, por ser razón que toma en cuenta el legislador para crear tributos, ya que constituye el signo ostensible de riqueza y la presunción de que se va a contribuir en forma justa al tomar en cuenta la capacidad económica de cada uno.²⁸²

El principio de la capacidad contributiva también funge como límite absoluto y relativo a la potestad tributaria.

El límite absoluto y objetivo de la capacidad contributiva se refiere al hecho imponible, ya que éste ha de ser índice revelador de riqueza. La cual debe ser efectiva, real, por lo que el principio de capacidad contributiva excluye la posibilidad de que se grave una riqueza presunta o ficticia. La riqueza debe ser actual; por lo tanto, se excluye el gravamen retroactivo. Por último, el impuesto no puede alcanzar la totalidad de la riqueza, constituyendo así una garantía de la propiedad individual.

Sobre este punto el profesor Carballo Balvanera ha manifestado que:

Siendo la potestad fiscal un poder jurídico, guarda con el Derecho una relación que la hace partícipe de todas sus propiedades. Una de ellas es que el derecho debe normar realidades. En el caso de las contribuciones, teniendo éstas un contenido económico, el derecho de las contribuciones tiene que considerar la realidad para regularla. Dos casos que resultan de particular importancia son:

²⁸¹ Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, p. 26

²⁸² Moreno Padilla, Javier, "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario", *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, p. 293.

1. La constatación del comportamiento de la economía en sus distintas proyecciones. El derecho no puede ignorar la realidad de la economía, para responder en tiempo y forma apropiada a fenómenos económicos y evitar o corregir sus perniciosos e inequitativos efectos en el sistema de contribuciones.
2. La capacidad económica de los individuos y por asociación de éstos, la del país. Este caso supone de ordinario que si un hecho o acto no revelan una capacidad económica, no deben ser gravados; situación que por necesidad conduce a la posición contraria de que comprobándose o existiendo dicha capacidad, el derecho debe considerarla.

La realidad se manifiesta en las condiciones generales de la economía, en la potencialidad y circunstancia de las fuentes elegidas para la imposición, sin olvidar la capacidad económica de cada contribuyente, para hacer coincidir su liquidez con el momento de causación y sobre todo con el tiempo de pago de las contribuciones.

Por tanto el momento en que decide el establecimiento del sistema o de una contribución, el legislador tiene que examinar la circunstancia económica nacional. Asimismo, debe considerar la capacidad económica del contribuyente, la proporción de los recursos a contribuir y el destino final del financiamiento de gasto público.²⁸³

La capacidad contributiva es un rasgo fundamental que debe considerarse para ajustar los tributos al principio de igualdad. Pues la capacidad contributiva da lugar a una distinción no arbitraria entre los contribuyentes.²⁸⁴

Junto con el principio de no confiscación, el principio de capacidad económica es un *prius* al que hay que atender desde el momento primero en que se empieza a diseñar la imposición.

Este carácter prioritario lleva a un concepto inicial de capacidad económica, que enlaza directamente con el llamado mínimo de sobrevivencia, y ese mínimo de sobrevivencia es el que sirve de punto de partida.²⁸⁵

²⁸³ Carballo Balvanera, Luis, "El principio constitucional de justicia fiscal", *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, págs. 132-133.

²⁸⁴ Corti, Horacio Guillermo, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, p.140.

²⁸⁵ Banacloche, Julio, "El principio constitucional de capacidad contributiva", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, núm. 15, 1989, págs. 191-192.

El límite relativo ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria, referida a la persona del contribuyente.²⁸⁶

El límite relativo y subjetivo de la capacidad contributiva se produce como consecuencia del examen sobre el modo de atribución de riqueza al sujeto y de la situación económica del sujeto en su conjunto.

Puede haber una capacidad económica apta sólo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos públicos, lo cual funda la justificación del mínimo exento de imposición, para cuya cuantificación es determinante la pertenencia o no del sujeto pasivo a una familia. Esta es la principal prueba de que la capacidad económica no se identifica con la capacidad contributiva, es decir, quien goza solamente de lo indispensable para vivir tiene capacidad económica, pero no capacidad contributiva.²⁸⁷

“Como el tributo toma parte del patrimonio, el *quantum* debe mantenerse dentro de ciertos límites razonables; cuando la parte absorbida es sustancial, se confirma una confiscación inconstitucional”.²⁸⁸

Cualquier hecho puede ser presupuesto de impuesto si el legislador lo considera índice de riqueza capaz de justificar una prestación tributaria; ahora bien, si se expresa esta posibilidad de modo genérico referida al sistema tributario en su conjunto o a un impuesto en abstracto, pero no a una prestación en particular, se encuentra la causa jurídica de la imposición. Luego entonces, la capacidad contributiva se constituye en medida de la imposición.

²⁸⁶ Cañal García, Francisco José, *op. cit.* p. 27

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 28.

²⁸⁸ Fernández González, Miguel Ángel, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, núm. 2, p. 368. Resulta muy interesante el análisis que el autor hace aquí, de una jurisprudencia equívoca emanada de la Suprema Corte chilena, en donde se sostiene que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria.

2.2.1.3. Capacidad contributiva e igualdad

Indudablemente que al estudiar el principio de capacidad contributiva emerge como unido al mismo la igualdad. El principio de igualdad, dice Ernesto Lejeune, surge como reacción a un sistema de privilegios y discriminaciones, se presenta como una lucha contra la arbitrariedad. Su origen revolucionario es lo que explica la rigidez con que el principio nace y se aplica durante un buen lapso.²⁸⁹

En un segundo sentido se habla del principio de igualdad como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a tolerar por los sujetos pasivos, viniendo a representar en este sentido, y en una formulación también clásica, que cada uno contribuirá con relación o proporción a su capacidad económica.²⁹⁰

Luego entonces, el principio de igualdad surge como igualdad formal ante la ley, no busca, por tanto, la igualdad de hecho entre todos los hombres.

Bajo el esquema del Estado intervencionista “la igualdad es ciertamente un objetivo fundamental en la Constitución, pero es un objetivo que no se agota en si mismo, sino que tiene un valor instrumental”.²⁹¹ Es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe organizarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación.²⁹² La capacidad contributiva quedaría configurada esencialmente como un principio o presupuesto legitimador del tributo, y la progresividad sería una técnica, no un principio, mediante la cual pueda darse cumplimiento al principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario y al servicio de una efectiva igualdad de hecho.²⁹³

Sobre este punto, el profesor Ferreiro Lapatza ve en la capacidad económica una forma de entender la generalidad e igualdad tributarias, es decir, la

²⁸⁹ Lejeune Valcárcel, Ernesto, *op. cit.*, págs. 168-169.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 170.

²⁹¹ *Ibidem*, p. 176.

²⁹² *Ibidem*, p. 182.

²⁹³ *Ibidem*, p. 210.

capacidad económica no es un principio, sino una forma de aplicar la generalidad y la igualdad.²⁹⁴ En el mismo sentido se manifiesta el tratadista Pérez de Ayala, quien prácticamente niega al principio de capacidad contributiva y lo considera presupuesto lógico conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal.²⁹⁵

Por su parte Addy Mazz considera que la igualdad en los sistemas europeos, aparece como mera enunciación de un principio, cuya violación no acarrea una sanción, en Latinoamérica, se le tiene como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio, que de ser violado por el Poder Legislativo, puede llevar a los jueces a invalidar la norma así creada.²⁹⁶

Capacidad contributiva, igualdad y progresividad no son, en opinión de Eusebio González García, tres principios diferentes, sino vertientes del principio de igualdad en su doble acepción de igualdad material e igualdad formal.²⁹⁷

De igual forma ha opinado la jurisprudencia mexicana:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 21 BIS-8 DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra, entre otros principios tributarios, los de equidad y proporcionalidad, los cuales radican, respectivamente, en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, así como en la obligación de éstos de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva, de donde nace el deber de todo ciudadano de aportar al erario local o federal una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; de ahí la exigencia de que las autoridades exactoras en el ejercicio de sus atribuciones fiscales observen que los sujetos pasivos de un impuesto reciban igual tratamiento ante la ley que les es aplicable y que el gravamen que se entere sea acorde con su real capacidad económica. Ahora bien, el artículo 21 bis-8 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Nuevo León, al establecer que en el caso de predios baldíos el impuesto predial se determinará, liquidará y pagará, aplicando a su base una tasa del 6 al millar anual, si se encuentran ubicados en los Municipios de Apodaca, Escobedo, Guadalupe, Monterrey, San Nicolás de los Garza, San Pedro García y Santa Catarina, y de 3 al millar anual, si se encuentran ubicados en los demás Municipios del Estado, viola los referidos principios constitucionales, pues no obstante que los contribuyentes tienen las mismas características objetivas (ser propietarios

²⁹⁴ Ferreiro Lapatza, cit. en Escribano, *op. cit.*, p. 241.

²⁹⁵ Escribano, Francisco, *op. cit.*, p. 241.

²⁹⁶ Mazz, Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1979, p.209.

²⁹⁷ González García, Eusebio, y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de Derecho tributario*, *op. cit.*, págs. 155 y ss.

o poseedores de esa clase de bienes) y realicen un mismo hecho generador del gravamen, lo que hace que constituyan una misma categoría, el legislador local injustificadamente les otorga en dicho precepto un tratamiento desigual, por el solo hecho de la ubicación de esos inmuebles; aunado a que la desproporcionalidad de este gravamen también es producto de desatender a la real capacidad contributiva del obligado.²⁹⁸

La progresividad –sigue diciendo el profesor de Salamanca– es una necesidad del sistema tributario en su conjunto, pero desde una perspectiva netamente jurídica ya no puede hacerse mucho más que determinar que clase de tributos son más aptos para estructurarse con criterios de proporcionalidad y cuales con criterios de progresividad. La cuestión no puede limitarse a verificar si en un sistema tributario hay o no progresividad, sino que la verdadera cuestión es el grado de progresividad que efectivamente hay y que puede llegar a haber.²⁹⁹

Los tributos no tienen que ser progresivos porque exista el principio de progresividad, sino porque solamente siendo de estructura progresiva puede lograrse la realización del fundamental principio de igualdad.

Respecto a la doctrina clásica sobre el principio de capacidad contributiva, se concluye que:

1. El presupuesto económico, sobre el que la imposición ha de recaer, que sea índice de capacidad objetiva.
2. El límite que la capacidad contributiva impone a la potestad tributaria del legislador ayuda a fijar los márgenes de la tributación de cada sujeto, evita el impuesto confiscatorio, y constituye una garantía para la propiedad privada.
3. La efectividad de la relación existente entre el sujeto gravado y el presupuesto de hecho, que no será ficticia.³⁰⁰

La capacidad contributiva es el principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos

²⁹⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Primera Sala, tomo XVIII, septiembre de 2003, tesis: 1a. XLI/2003, página: 294.

²⁹⁹ *Supra nota* 297, págs. 165-166.

³⁰⁰ Cañal García, Francisco José, *op. cit.*, págs. 30-31.

económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.

2.2.1.4. Crisis del principio de capacidad contributiva

Una nueva crítica al principio de capacidad contributiva se refiere a la crisis, no del principio sino de su función.

Dada la rectoría de este principio en la justicia tributaria, debe tenerse presente su armonización con el principio de igualdad, pues como señala Pérez de Ayala, para la realización de la justicia, cuando se presentan situaciones semejantes “hace falta otro principio”. Y este no es otro que el de igualdad tributaria, que a través del concepto de capacidad económica se deduce de la justicia distributiva.³⁰¹

Sobre este punto la Suprema Corte de Justicia en México ha manifestado:

RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las especiales circunstancias que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual, que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otros reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad.³⁰²

³⁰¹ *Idem*, p. 42.

³⁰² *SJF*, Novena época, tomo XIV, agosto de 2001, tesis: 2ª. CLVII/2001, p. 247.

Aunque todo sistema tributario debe estar influido por el principio de capacidad económica, la verdad es que cuando dicho sistema está integrado por diversos tributos, distribuidos además en distintos niveles territoriales de exigencia, la posibilidad de su contraste constitucional se hace difícil.

La consideración global del principio de capacidad económica, es decir, del sistema en su conjunto, y no de cada tributo en particular, no aparece consagrada en ningún texto legal ni mucho menos constitucional.³⁰³

2.2.2. El principio de legalidad

“En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, por ser expresión de una voluntad soberana manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, al tiempo que permite, en su caso, la apertura de mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción”.³⁰⁴

No puede haber gravámenes sin una ley en sentido formal y material que los establezca.

“La ley regula la relación jurídica en todos sus elementos y en todo su desarrollo, determinando con la máxima precisión los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado”.³⁰⁵

Sobre el particular la Suprema Corte de Justicia en México ha expresado:

³⁰³ Banacloche, Julio, *op. cit.*, p. 195.

³⁰⁴ González García, Eusebio, “El Principio de Legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, págs. 399-400.

³⁰⁵ Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 67. En el mismo sentido Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional, CIMA, págs. 101 y 105.

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.-Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son inconstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.³⁰⁶

De una manera más depurada se distingue entre legalidad y reserva de ley, de la siguiente manera, el principio de legalidad, con particular relación a la acción administrativa, pretende que la acción de la administración halle su cimiento positivo, así como el propio límite negativo, en una norma previa.³⁰⁷ La legalidad es un principio básico para la administración pública, y consiste en que todo acto emanado de ella para ser válido es necesario que se encuentre sustentado en una ley que contenga los supuestos para concretarse en acciones de la administración, de tal modo que la ley, además de ser base, es límite de toda actividad ejecutada por la administración.³⁰⁸ Amoros Rica señala que, “El principio de legalidad significaría que la administración financiera sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite y no puede extenderse a más, aunque la ley no lo prohíba. El principio de reserva de ley establece que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal”.³⁰⁹ En tanto el principio de legalidad enuncia los límites de la Administración en forma negativa y abstracta, el de reserva de ley sería la traducción jurídica positiva del principio de legalidad postulando la ley como única fuente de Derecho. “En cambio la reserva de Ley

³⁰⁶ *SJF*, Apéndice 2000, Quinta Época, segunda sala, tomo I, Const., P.R. SCJN, tesis 1298, p.910.

³⁰⁷ Góngora Pimentel, Genaro, “El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo”, *Revista LEX*, Torreón, Coah., México, enero de 1997, p. 6.

³⁰⁸ López, Jaime, “La garantía de legalidad tributaria en México y España”, *Revista de la Facultad de Derecho*, San Luis Potosí, núm. 24, julio-diciembre de 1993. p. 25

³⁰⁹ Amoros Rica, Narciso, *Derecho tributario*, Madrid, s/e, 1963, p. 87.

demanda mucho más, que la ley regule en sí misma en todo o en parte, pero en ambos casos de manera precisa y con el objeto de limitar la actividad discrecional, las materias o asuntos que de ella son objeto”.³¹⁰

Esto es, mientras el principio de legalidad es un límite a los poderes públicos diversos al Legislativo, la reserva de ley es un vínculo de contenido impuesto a la ley formal.

La ley es una vía de expresión del sentir de los pueblos representado en los parlamentos, y cuyo cometido radica en avalar su defensa frente a las cotidianas arbitrariedades de los gobernantes, y en general la legalidad es un símbolo propio de un Estado de derecho.³¹¹

En la siguiente tesis jurisprudencial, se puede apreciar que la Suprema Corte de Justicia mexicana, adopta los dos conceptos, bajo el principio de legalidad:

La necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.³¹²

³¹⁰ Góngora Pimentel, Genaro, *op. cit.*, p. 6.

³¹¹ Vásquez, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, Madrid, IEF., 1993, p.106; en el mismo sentido López, Jaime, *op. cit.*, p. 24

³¹² *SJF*, Apéndice 2000, tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 252, p.97.

2.2.2.1. Historia

Histórica y filosóficamente, el principio de legalidad en materia tributaria se gesta como una forma de reacción natural de los pueblos frente al poder absolutista, tiránico y despótico de los gobernantes al demandar de los gobernados una parte de su riqueza; como obligación fincada en forma de tributos extenuantes o arbitrarios, sin contar con la voluntad del pueblo, dando lugar al reclamo, a través de sus representantes, los que han de determinar en leyes las cargas impositivas que deben soportar.³¹³

2.2.2.1.1. Inglaterra

Los orígenes del principio de legalidad tributaria se remontan al año de 1215, en Inglaterra, en la Carta Magna *Liberthatum*, la cual en su cláusula 12 instauro el principio de *no taxation without representation*, lo que ideológicamente se traducía como: “no se impondrá en nuestro reino ningún auxilio ni impuesto por servicio de armas, sin el Consejo Común de nuestro reino”.³¹⁴

En 1306, bajo el reinado de Eduardo I, se promulgó una ley conocida con el nombre de “*Statutum de Tallagio non Concedendo*”, por la que se atribuía carácter general a la intervención del parlamento para la aprobación de tributos, más allá del *scutage* inicialmente previsto. Por tal instrumento quedó establecido “Que ningún talaje o crédito será impuesto o recaudado por el rey o sus sucesores en éste reino sin la voluntad y el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses, y otros hombres libres de la comunidad de este reino; y por la autoridad del parlamento”.

En tanto que, en el reinado de Enrique IV, en el año 1407, se instituyó que la deliberación sobre la percepción de cargas pecuniarias debía comenzarse en

³¹³ Villalobos Ortiz, Ma. del Consuelo, “El Principio de Legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989, págs. 463-464.

³¹⁴ Casas, José, *Derechos y garantías constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002, p. 253.

la Cámara de los Comunes; además, las conclusiones de ahí emanadas no podían hacerse del conocimiento del rey hasta en tanto no se hubiera logrado el posterior acuerdo de la Cámara de los Lores. Este procedimiento de creación de las leyes tributarias se conservaría a lo largo de los siglos hasta la moderna introducción de otras reformas que robustecieron la preeminencia de la Cámara Baja.

Con el arribo de los Tudor al trono de Inglaterra, Enrique VII y sus sucesores intentaron salvaguardar la autoridad real no solicitando la anuencia del Parlamento para el establecimiento de nuevos tributos. El advenimiento al trono de Jacobo I produjo una pugna irremediable entre su política absolutista y la reivindicación del Parlamento de sus atribuciones financieras. Esto motivó un tercer Parlamento, en 1628, del cual surgió la “*Petition of Rights*”, en la que se enfatizó: “Que nadie será gravado con ninguna carga o exacción a título de donación, ni por ningún otro tipo de carga: por lo cual en base a los estatutos y otras buenas leyes de este reino, vuestros súbditos, que han heredado esta libertad no están obligados a contribuir con ningún impuesto, talaje, crédito u otra carga no aprobada por el Parlamento”.

El *Bill of Right* de 1689, en sus resolutivos, ordenó “Que toda cobranza de impuesto en beneficio de la Corona o para su uso, so pretexto de la prerrogativa real, sin consentimiento del Parlamento por un período de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada, es ilegal...”³¹⁵

2.2.2.1.2. España

Al decir de don Eusebio González García, el viejo adagio romano conforme al cual “lo que a todos afecta por todos debe ser aprobado”, y con el hecho de que las prestaciones “en un principio solicitadas exclusivamente a los del reino, crecen

³¹⁵ Casas, José, *op. cit.*, p. 257.

con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vertiginoso, que obligan a los reyes a dirigirse directamente hacia sus súbditos, en demanda de mayores recursos. Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en los primitivos Consejos del Rey, ahora Comunes”.³¹⁶

Al respecto, Fernando Sáinz de Bujanda refiere:

Un principio de tanta trascendencia no pudo, como es natural, incorporarse bruscamente y en toda su plenitud al ordenamiento jurídico político, sino que fue manifestándose gradualmente, en los siglos XI y XII. Tiene pues las características de la imposición extraordinaria que se llamo *petitium* y que los reyes solicitaron en ocasiones excepcionales y muy especialmente para la guerra.³¹⁷

La Constitución española de 1812 determinó en su artículo 338 que “las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, hasta que se publique su derogación o la imposición de otras”.

2.2.2.1.3. Francia

El artículo 110 de la Constitución vigente en Francia establece que “ningún impuesto en beneficio del Estado puede establecerse, sino a través de una ley...”. Este artículo que hoy motiva una serie de consecuencias que derivan en seguridad jurídica para el ciudadano es fruto de una gran lucha.

En Francia, en la etapa inicial de fortalecimiento del poder real y paralelo debilitamiento del feudalismo, también se recurrió al consentimiento del impuesto, aunque con un sensible retraso en la adopción de la práctica respecto de España e Inglaterra.

³¹⁶ González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Curso de Derecho tributario*, op. cit., págs. 47 y ss.

³¹⁷ Citado en Casas, José, op. cit., p. 260.

La institución utilizada fue los estados generales, que importó la incorporación del Tercer Estado a un plano en que ya se encontraban los restantes estamentos de la nobleza y del clero. Dicho Estado se hallaba integrado por los burgueses y hombres libres. Las asambleas reflejaron los distintos estratos sociales de la Francia de entonces. A ellos se les confió el cometido de considerar el impuesto; se trataba de meras asambleas consultivas.

Luis XVI, aconsejado por sus ministros, convocó en 1787 a los Estatutos Generales y decidió asignar una doble representación al Tercer Estado, y por el estado eclesiástico eligió a una mayoría de párrocos. El Tercer Estado, excitado por los reclamos de la plebe, rápidamente promovió la conversión de los representantes convocados en Asamblea Nacional.³¹⁸

Así las cosas, correspondió a la Revolución francesa el mérito de haber reconocido como pilares imprescindibles del nuevo Estado de derecho el principio de soberanía popular, sustentado por *Rousseau*. La soberanía reside en el pueblo y ella se manifiesta mediante las leyes que contienen esa expresión de voluntad general y el principio de división de poderes, con particular primacía de la Asamblea.³¹⁹

En la excelsa Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, se estableció en el artículo 6: “La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho concurrir a su formación personalmente o por representantes”, en tanto que en su artículo 13 señala: “Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios”; y por último, artículo 14: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismo o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente,

³¹⁸ Casas, José, *op. cit.*, p. 267.

³¹⁹ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa, *Compendio de Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998, págs. 5-7.

seguir su empleo y determinar la cualidad, la cuota, el método de cobro y la duración”.

2.2.2.1.4. Italia

En 1396 tuvo lugar el “Colloquium del Patriarcado del Friuli”, donde expresamente se exigía la necesaria deliberación parlamentaria para el establecimiento de impuestos, así como para conformar el destino de los recursos.

El primer Parlamento en Italia, con características contemporáneas, fue establecido en Sicilia. En él, el pueblo participaba en el Poder Legislativo dictando normas que debían ser aprobadas por el rey, autorizando impuestos o declarando la guerra y la paz.³²⁰

2.2.2.1.5. Estados Unidos de América

La Constitución de Virginia de 1776, en su sección VI, estableció que los ciudadanos no podían “ser gravados en su propiedad ni privados de ella por utilidad pública sin su consentimiento o el de sus representantes así elegidos, ni obligados por ninguna ley para el bien público, a la cual no hubiera dado por tal manera su asentimiento.”

En 1787 el Congreso aprobó la convocatoria a una Convención, cuya labor fue la de elaborar un proyecto de Constitución. Uno de los obstáculos más espinosos a sortear estuvo referido al financiamiento de la Unión, al cual se dió principio de solución mediante el gran compromiso. Los tres puntos en que se basaba el acuerdo consistían:

³²⁰ Casas, José, *op. cit.* p. 270.

1. En la asignación de la función legislativa a un poder bicameral, constituido por una Cámara Alta, en la cual cada estado habría de tener igual número de votos, y por una Cámara Baja, en la que los estados tendrían representantes proporcionales a su población;

2. En que los proyectos de ley para crear recursos tendrían como cámara de origen la de Representantes, y

3. La imposición directa sería prorrateada entre los diversos estados de acuerdo con su población y de la misma manera que para la elección de representantes.³²¹

De ahí en adelante, las contribuciones se han venido estableciendo mediante instrumentos emanados de órganos representantes de la sociedad.

2.2.2.1.6. Argentina

El artículo 17 de la Constitución argentina garantiza la propiedad como inviolable, y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones.

En 1819 la Constitución de las Provincias Unidas en Sudamérica estructuraba el Poder Legislativo en dos cámaras, una de representantes y otra de senadores. La primera “tiene exclusivamente la iniciativa en materia de contribuciones, tasas e impuestos, quedando al Senado la facultad de admitirlas, rehusarlas u objetarles reparos”.

Por otra parte, los reglamentos, estatutos y Constituciones provinciales tienen como nota común la de asignar a sus legislaturas la atribución de sancionar las contribuciones, haciendo temprana realidad el principio de reserva de ley tributaria.³²²

³²¹ *Ibidem*, p. 275.

³²² *Ibidem*, págs. 281-287.

2.2.2.1.7. México

En México, desde los primeros brotes independentistas de nuestro país, como lo es el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, conocido comúnmente como Constitución de Apatzingán, de 1814, comienzan a surgir importantes lineamientos en materia fiscal. El principio de legalidad tributaria se puede apreciar en la Constitución Federal de 1824, en la cual se determina que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República.³²³

Como se señaló en el desarrollo del tema del principio de capacidad contributiva, el Constituyente de Querétaro, en 1917, dispuso en el artículo 31 que “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.³²⁴

En la actualidad, la obligación tributaria tiene su fuente primordial en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 34, fracción IV, estableciéndose textualmente que son obligaciones de los mexicanos “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Para cumplir con integridad y plenitud este deber, los obligados deberán, en forma principal, efectuar materialmente el pago de las cantidades que conforme a derecho les corresponda. Por el solo hecho de pagar, en la acepción jurídica del término, no sería suficiente para que las autoridades exactoras pudieran estructurar, manejar y controlar los complejos sistemas de recaudación, por lo que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o causante deberá, además actuar,

³²³ Burgoa Llano, Ignacio, “Principios constitucionales en materia de contribuciones”, Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, México, TFF, 1982, págs. 405- 421.

³²⁴ Reyes Vera, Ramón, *La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana*, tesis, págs. 425- 465.

haciendo lo que las leyes determinen, como presentar avisos de iniciación de operaciones, llevar libros de contabilidad, formular manifestaciones, así como permitir o tolerar que sean practicadas visitas de inspección de documentos y libros, auditorías, etcétera.

Conforme a la garantía de legalidad prevista en la primera parte del artículo 16 constitucional, cualquier autoridad mexicana está obligada a fundar sus actos en una norma jurídica, por lo que, en el supuesto de que llegara a emitirse alguna medida tributaria sin que ésta tuviera base en una ley, tal medida resultaría a todas luces violatoria de la citada garantía constitucional.

Los siguientes criterios jurisprudenciales iluminan esta postura:

ADMINISTRACIONES LOCALES DE AUDITORÍA FISCAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- CARECEN DE FACULTADES PARA REVISAR LOS PEDIMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES PARA IMPORTAR MERCANCÍAS.-

Toda vez que en el artículo 95, apartado B, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de septiembre de 1996, reformado y adicionado por Decreto publicado en el mismo órgano oficial de 24 de diciembre de 1996), al determinar las facultades y establecer la competencia de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, no señala expresamente que tengan facultades para revisar los pedimentos presentados por los contribuyentes para importar mercancías; en tanto que, en el diverso artículo 96, apartado "A", fracción XVIII, del citado Reglamento, cuando se refiere a las Aduanas, sí señala de manera específica y concreta, que las mismas tienen facultades para revisar dichos pedimentos; entonces, es de concluirse que las referidas Administraciones Locales de Auditoría Fiscal no tienen conferida dicha facultad. Además, esta consideración no se desvirtúa con lo preceptuado en el artículo 144 de la Ley Aduanera, ya que en la parte que nos interesa del mismo, tan solo se establece en forma genérica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de comprobar que la importación y exportación de mercancías se realicen conforme a lo establecido en dicha ley, comprobando la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos; de donde no se desprende que las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal tengan facultades expresas para revisar los pedimentos presentados por los contribuyentes para importar mercancías. Lo anterior es así, ya que en nuestro sistema jurídico, la competencia de las autoridades no puede basarse en inferencias, sino que deben consignarse expresamente tanto las facultades, como la autoridad específica que puede ejercerlas, en virtud de que conforme al principio de legalidad, se requiere siempre de un texto expreso de la ley para que una autoridad específica esté en posibilidad de ejercer las facultades concretas que la ley le otorga.³²⁵

³²⁵ R.T.F.F. año II. No. 25, agosto 2000, tesis: IV-P-2aS-259, página: 238. Juicio No. 100(20)25/98/1063/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de febrero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara. (Tesis aprobada en sesión privada de 6 de abril del 2000).

En igual sentido:

ILEGALIDAD DE LAS DETERMINACIONES ADUANERAS, SI SE BASAN EN ACTUACIONES FIRMADAS POR LOS JEFES DE OPERACIÓN ADUANERA, VIRTUD A QUE EL FUNCIONARIO EN CUESTIÓN, NO ESTÁ CONTEMPLADO EN EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NI EN LEY FORMAL Y MATERIALMENTE LEGISLATIVA.-

Si un gobernado manifiesta que una determinación aduanera es ilegal, virtud a que encontró su fundamentación y motivación en una orden de verificación de mercancías, y/o acto jurídico signado por el Jefe de Operación Aduanera, debe de tenerse como fundado dicho argumento, dado que el funcionario en cuestión, no está contemplado en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ni en ley formal y materialmente legislativa; no siendo suficiente que el servidor público pretenda justificar su actuación en suplencia del Administrador de la Aduana correspondiente, conforme lo disponen los numerales 22, inciso c) y 24 del citado Reglamento Interior, toda vez que de la lectura de ellos no se puede desprender la existencia de dicho Jefe de Operación Aduanera; motivo por el cual es de concluirse que se violó directamente en perjuicio de un gobernado el principio de legalidad y seguridad jurídica que todo acto de autoridad debe contener, conforme lo disponen los artículos 14 y 16 Constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, virtud a que los actos de aquél no pueden surtir sus efectos a terceras personas; por ello se actualiza la hipótesis normativa prevista por la fracción IV del artículo 238 del invocado Código Fiscal.³²⁶

Por otra parte, el artículo 31 constitucional, en su fracción cuarta, base de todo el sistema fiscal mexicano, determina con nitidez absoluta la manera de cómo los mexicanos deben contribuir con el gasto público. Gabino Fraga se refiere al sentido formal que debe adoptar el principio de legalidad tributaria afirmando que el acto unilateral por medio del que se establece el impuesto es, según el precepto constitucional, una ley, y específicamente agrega que dicho precepto se está refiriendo a una ley en sentido formal, pues la Constitución, en los casos en que habla de una ley se está refiriendo a disposiciones que emanan del Poder Legislativo.

³²⁶ R.T.F.J.F.A., Quinta Época. Año III. No. 27. Marzo 2003, tesis: V-TASR-XXXII-379, p. 346. Segunda Sala Regional del Norte-Centro II (Torreón, Coah.). Juicio No. 1001/01-05-02-9.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de septiembre de 2001, por unanimidad de votos.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Mario Rodríguez Junco.

El mismo principio de legalidad tributaria es reafirmado enfáticamente por Ernesto Flores Zavala, quien opina que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales y emanadas del Poder Legislativo.³²⁷

En el presente, la legalidad tributaria está consagrada en la mayoría de las Constituciones modernas, entre otras, además de las ya citadas, en las Constituciones brasileña y uruguaya.

La garantía de legalidad en México, así como en la comunidad internacional, no tiene carácter absoluto, por múltiples razones que explican y justifican la delimitación de su campo de acción, eximiendo todos aquellos supuestos que no requieran de un instrumento rígido de las características de ley.³²⁸

2.2.2.2. Función de la legalidad y reserva de ley

La utilidad e importancia de la legalidad queda configurada en los términos siguientes:

1. Consagración del Estado de derecho.
2. Sometimiento de la administración a las normas emanadas del Poder Legislativo.
3. Seguridad y certeza jurídicas.
4. Garantiza la autoimposición.
5. Establecimiento de garantías fundamentales, constitutivas de limitaciones para la actuación gubernamental.³²⁹

Los tres grandes enunciados en torno al principio de legalidad en la esfera normativa tributaria son:

³²⁷ Burgoa Llano, I., *op. cit.*, P. 421.

³²⁸ López, Jaime, *op. cit.*, p. 50.

³²⁹ *Idem*, págs. 43-44.

1. Que sea una ley formalmente emanada del Congreso la que establezca la contribución.

2. Que la disposición que la establezca reúna las características materiales inherentes a toda creación normativa.

3. Que la ley entendida en su aspecto formal como material, determine con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución.³³⁰

La doctrina ha clasificado a la reserva de ley de la siguiente manera:

1. Absoluta: señala que la totalidad de la materia acotada debe venir regulada en exclusiva por la ley, y

2. Relativa, que sólo exige la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiar al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.³³¹

Criterio que ha sido adoptado por la jurisprudencia mexicana, bajo el siguiente tenor:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE.- La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.³³²

En otras palabras la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en materia tributaria la reserva de ley es relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe regularse en su totalidad por una ley formal, sino que es

³³⁰ Villalobos Ortíz, Ma. del Consuelo, *op. cit.*, p. 472.

³³¹ González García, E., y Pérez de Ayala, J.L., *Curso de Derecho tributario*, t. II, *op. cit.*, págs. 147-148.

³³² *SJF*, Apéndice 2000, Octava época, cuarta sala, tomo I, Const., P.R. SCJN, tesis 1378,p. 969.

suficiente con un acto normativo primario que contenga las reglas esenciales y defina los límites para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán contravenir lo dispuesto en la norma primaria y, por otro, en casos excepcionales y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias siempre y cuando establezcan una regulación subordinada y dependiente de la ley; que además constituyan un complemento de la regulación legal, indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Para algunos autores, como De Otto, tal clasificación es constitucionalmente inadmisibles, dado que la reserva de ley no puede ser en ningún caso elástico a juicio del legislador.³³³

La doctrina está generalmente de acuerdo en que siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se pretende, asimismo, que en la ley que crea el tributo se definan todos, pero sólo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, y concretamente: sujeto activo y pasivo del tributo, y el hecho imponible, y en cuanto a los tipos y tarifas, es suficiente que la ley fije los límites máximos y mínimos en que debe quedar comprendido el porcentaje.³³⁴

Una ley tributaria que dejara a la discreción del agente del fisco la configuración de uno de estos elementos, sería inconstitucional, porque un elemento esencial del impuesto sería creado por el agente administrativo, y en consecuencia no se daría integralmente el tributo en el acto legislativo en su aspecto formal.³³⁵

Sobre el punto el profesor Ferreiro Lapatza hace los siguientes comentarios: el principio de legalidad (reserva de ley) abarca, desde luego tanto al hecho imponible como a los elementos de cuantificación de los tributos variables. Y a la fijación de la cuota en los tributos fijos. Es decir, esta reservada a la ley la determinación del hecho imponible y de los elementos que sirven para fijar la

³³³ Citado por Góngora Pimentel, G., *op. cit.*, p. 8.

³³⁴ González García, E., *op. cit.*, p.148-149. Góngora Pimentel, *op. cit.*, p. 9 y ss. Valdéz Villarreal, *op. cit.*, págs. 28 y 29.

³³⁵ Garza, Servando, *Las Garantías...supra nota 115*, p. 17.

cuantía. A la norma con rango de ley que en un plano general y abstracto fija las obligaciones de los ciudadanos en orden al sostenimiento y financiación de los gastos públicos.

Pero cuando se dice que los elementos de cuantificación de la deuda sirven para fijar la cuantía de la obligación tributaria, para hacer líquida esta deuda, para liquidar esta obligación, se está pasando del plano normativo al plano de la aplicación de la norma a cada caso concreto.³³⁶ Lo que indudablemente da lugar a controversias, como la que dio lugar al siguiente criterio jurisprudencial sentado por los tribunales mexicanos:

RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTO QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEMPLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El hecho de que en el precepto citado no se establezcan los elementos necesarios para determinar el monto del impuesto a pagar por el excedente de la exención que prevé, no transgrede el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, porque de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto, es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, de ahí que para la determinación de la base gravable dicho ordenamiento prevea un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar todos los cambios que se produzcan en su patrimonio. Esto es, el indicador de capacidad contributiva no lo constituye la mera obtención de ingresos, sino que es necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes, de manera que cada uno de los elementos que la ley precisa como ingreso no pueden interpretarse aisladamente y pretender que determinan diversas bases sobre las cuales debe aplicarse la tasa impositiva, sino que cada uno de esos ingresos debe entenderse como componente de la fórmula para obtener la base gravable del tributo respectivo.³³⁷

³³⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 50.

³³⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Instancia: Primera Sala, tomo: XVIII, diciembre de 2003, tesis: 1a. LXXI/2003, página: 86.

2.2.2.3. Crisis del principio de legalidad

Si bien en la mayoría de las Constituciones vigentes impera el principio de legalidad en la tributación, es una realidad que el mismo se halla en crisis y que muchos países lo enuncian en forma más atenuada, permitiendo la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo.

Ilustra al respecto un criterio jurisprudencial mexicano:

Las "cláusulas habilitantes", constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ... la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.³³⁸

Asorey manifiesta que el principio de la división de poderes es la mejor garantía para el respeto de los derechos de los individuos; el principio de legalidad, es fundamental, y la crisis que experimenta es reflejo de las crisis internas de los parlamentos.³³⁹

Este principio de legalidad se va menoscabando paulatinamente cada vez que la fijación de los tributos se aparta de la aprobación de los ciudadanos a través del órgano representativo de la comunidad política.

Los especialistas tributarios tratan de detener el avance de la administración y aconsejan un mayor respeto al principio de legalidad, invitando a

³³⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, Tomo: XVIII, Diciembre de 2003, Tesis: P. XXI/2003 Página: 9. Rubro: Cláusulas habilitantes. Constituyen actos formalmente legislativos.

³³⁹ Vázquez, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, págs. 108-109.

que se resuelvan las dificultades que producen los fenómenos económicos de nuestros días mediante una interpretación adecuada de la ley.

Clamagirand señala que cuando el sistema tributario no se adecua a la economía en la que se requiere aplicar, la solución es la enmienda de la legislación tributaria, pero reconoce que las reformas al sistema siempre se retrasan y las ventajas en su aplicación son extemporáneas, lo cual perjudica la imagen del organismo recaudador, perjudica la conducta de los contribuyentes y crea un ambiente favorable para la evasión.³⁴⁰

La dinámica que caracteriza a los hechos económicos y sociales de esta época produce una desarticulación entre las medidas que la administración debe tomar para dar solución a los problemas que afectan a la comunidad y las leyes aplicables, generando así la crisis del principio de legalidad que padece el mundo actual.

En opinión del jurista Rubén Asorey, hay una nueva crisis del principio, que es una vertiente distinta que se vivió a fines de la década de los 50as., pues no nace de la flexibilidad de su vigencia a través de la delegación sino de la demostración de que no puede agotarse en una mera legitimidad formal basada en la necesidad de que la voluntad del Estado sea producto de una normatividad debidamente formulada y no de la voluntad arbitraria de las personas.³⁴¹

Además, cabe agregar que la legalidad formal o legitimidad de origen del impuesto no es suficiente para su justificación, porque la ley tributaria, para ser justa debe contener también una razonabilidad intrínseca; es decir, debe establecer el impuesto respetando la igualdad proporcional entre éste y quienes deben pagarlo, y crearlo para el bien común, por ser éste el primer principio de legitimidad política, social y jurídica.³⁴²

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 110.

³⁴¹ *Ibidem*, p. 112.

³⁴² *Ibidem*, p. 118.

2.2.3. Las garantías del debido proceso ante las presunciones y ficciones tributarias

Las presunciones *iuris tantum* como normas probatorias siempre respetan tanto el derecho a una tutela judicial como el derecho a la prueba, tal como lo demuestran los siguientes criterios jurisprudenciales emitidos por el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa:

PRESUNCIONES EN MATERIA FISCAL.- SIEMPRE SON SALVO PRUEBA EN CONTRARIO.- En materia tributaria la determinación presuntiva para la modificación de la utilidad o pérdida fiscal a fin de hallar la base gravable correcta, siempre es salvo prueba en contrario, por certeza jurídica, es decir, opera -ope excepciones- lo que se demuestra con lo dispuesto por el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación y 64, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que si la autoridad fiscal modifica la utilidad o pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieren o enajenan bienes, en razón de que al ejercer las facultades fiscalizadoras concluye que el sujeto pasivo enajenó bienes al costo o a menor precio del costo, dicha presunción se destruye si el contribuyente comprueba que la enajenación se hizo al precio del mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en esas condiciones.³⁴³

En sentido similar:

PRESUNCIONES QUE ADMITEN PRUEBA EN CONTRARIO POR PARTE DEL PARTICULAR.- DE conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las presunciones señaladas en las diversas fracciones de ese numeral admiten prueba en contrario, lo que se entiende en el sentido de que al particular, a quien se aplique una de esas presunciones, corresponde desvirtuarlas, por lo que si la demandada consideró que la información contenida en una libreta económica, localizada en poder de uno de los accionistas o propietarios de la empresa corresponde a operaciones del causante, conforme a la fracción VIII, inciso B), de dicho numeral, es aquél quien debe acreditar que los datos contenidos en la libreta económica no son operaciones de la negociación, pero si no rinde prueba que logre desvirtuar la presunción del numeral en comento, ésta debe prevalecer con todas sus consecuencias jurídicas.³⁴⁴

³⁴³ R.T.F.J.F.A., quinta época, Instancia: Sala Regional del Centro I (Aguascalientes, Ags.), año III. tomo II. No. 36., diciembre 2003. Tesis: V-TASR-XXIX-950, p. 649. Juicio No. 405/03-04-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de agosto de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Carlos Gómez Velázquez.- Secretaria: Ma. Teresa Sujo Nava.

³⁴⁴ R.T.F.F., Tercera época, instancia: Pleno, año II. No. 23., noviembre 1989, tesis: III-TASS-1320, p.25.

Por otra parte, las presunciones absolutas, así como las ficciones al ser normas de derecho sustantivo quedan fuera del campo probatorio y su análisis constitucional esta referido a los principios de justicia material ya expuestos.

2.2.4. La constitucionalidad de las presunciones y ficciones en materia tributaria

El Derecho comparado demuestra que el examen de la constitucionalidad de las presunciones y las ficciones en materia tributaria no es un tema acabado, ni tampoco da muestras de uniformidad de criterios ni doctrinales ni jurisprudenciales.³⁴⁵

Como se ha visto, la mayoría de los sistemas jurídicos establecen un deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, y se autoriza al legislador para que diseñe un sistema tributario justo, adoptando las medidas que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Luego entonces, los límites sobre los cuales el legislador tributario puede actuar están dados, por una parte, por la serie de derechos que protegen a los ciudadanos otorgándoles certeza jurídica, y, por otra, los intereses del fisco regidos por la necesidad de la recaudación.

También se ha analizado como unas de las herramientas con las que trabaja este legislador, son precisamente las presunciones y ficciones.

El estudio de la constitucionalidad de las presunciones y ficciones tributarias debe partir de su clasificación básica, es decir, presunciones *iuris tantum*, *iuris et de iure* y ficciones, ya que, como se ha analizado, tienen características distintas.

³⁴⁵ Para muestra baste un botón, resulta muy interesante el estudio que sobre distintos criterios jurisprudenciales italianos contrapuestos presenta Enrico de Mita en "Presunzioni fiscali e costituzione", *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, San Marino, Maggioli Editore, 1985, págs. 23-37.

Las ficciones y las presunciones absolutas son las que despiertan mayor incertidumbre sobre su constitucionalidad, al ser éstas instituciones de derecho sustantivo, se les confronta con los principios de justicia material,³⁴⁶ y en forma más precisa con los principios de equidad, o capacidad contributiva, dependiendo de cada Constitución.

El *quid* del asunto radica en determinar si se irrumpe la seguridad jurídica cuando el legislador, mediante la creación de presunciones y ficciones, toma como base una capacidad económica presunta o una capacidad económica irreal, incierta. Si la capacidad contributiva, y, por ende, la capacidad económica, debe ser susceptible de ser probada.

Por un lado, se ha adoptado la figura de la necesidad del establecimiento de presunciones y ficciones con el fin de evitar la evasión fiscal, que de otro modo aparece como ineludible, apoyando la satisfacción del interés fiscal, y también desde ese punto de vista dando cumplimiento a un reparto justo de las cargas públicas, ya que de ese modo se obliga a tributar a quien de no ser mediante una presunción absoluta o una ficción, no aportaría contribución alguna. En principio, bajo el cobijo de este punto de vista las presunciones y las ficciones están motivadas también por razones de equidad y técnica legislativa.

Por otra parte, la exclusión de la prueba en contra, característica de las presunciones absolutas y las ficciones, rompe el vínculo que debe existir entre obligación y presupuesto económico, provocando eminentemente una ruptura de certeza jurídica, ya que no se están tomando índices reales de manifestación de riqueza, no hay probablemente una capacidad económica ni tampoco una capacidad contributiva.³⁴⁷

³⁴⁶ Sánchez Pino, Antonio J., *Presunciones y ficciones en el I.R.P.F.*, Huelva, Universidad de Huelva, 1995, págs. 112-113; Rozas Valdés, José Andrés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, p. 47; Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995, págs. 25 y ss.; Marín-Barnuevo, Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, Madrid, Mc. Graw-Hill, 1996, págs. 227 y ss.

³⁴⁷ De Mita, *op. cit.*, p. 23.

El interés fiscal no puede anular el principio de capacidad contributiva; uno debe coexistir con el otro; son parte de un mismo sistema; ambos son principios constitucionales del mismo aspecto.

Al respecto, Moschetti señala:

Si bien la ley debe estar estructurada de modo que impida la evasión, pero no todo medio es idóneo para lograrlo. No sólo debe salvaguardarse el interés de la hacienda sino también el del contribuyente en aportar sólo cuando cuenta con una capacidad contributiva. El requerimiento de la capacidad contributiva es quebrantado no sólo cuando no se gravan ciertas manifestaciones, sino también cuando la contribución a los gastos públicos sea vinculada a riquezas inexistentes.

La presunción legal es legítima si evita que escapen en todo o en parte a la imposición sujetos de capacidad contributiva; pero se convierte en ilegítima si consiente que contribuyan a los gastos públicos incluso sujetos privados de aquella.³⁴⁸

Las presunciones fiscales absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales: en efecto, al conectar el pago con hechos, sujetos o valores cuya existencia no está comprobada, ni es sucesivamente comprobable, no garantizan que la contribución de todos se mida en razón de su capacidad efectiva.³⁴⁹

Por tanto, se advierte que son ilegítimas aquellas presunciones fiscales absolutas y relativas que no estén lógicamente justificadas o no consientan con suficiente amplitud la prueba en contrario.

Es importante atraer a esta discusión el concepto de capacidad contributiva presunta creada por la jurisprudencia italiana, conforme la cual no se violenta el principio de capacidad contributiva cuando la imposición se basa en índices determinados de manera presunta, siempre que se cubrieran tanto el criterio de la lógica y de la racionalidad, es decir, que no se establecieran las presunciones de un modo arbitrario, sino que se justificaran “razonablemente”, como el criterio de la

³⁴⁸ Moschetti, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 324.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 323.

normalidad, según el cual los hechos elegidos como índices reveladores de capacidad económica conllevarían esa característica en la generalidad de los casos.³⁵⁰

Como se puede observar, aquí la *Corte Costituzionale* prácticamente justifica el uso de las presunciones sustentadas en criterios muy subjetivos para la calificación de la capacidad económica y contributiva; por lo tanto, no se garantiza el cabal cumplimiento de dicho principio. Este criterio aparece matizado en otras resoluciones, y el máximo intérprete de la Constitución italiana decide que son incompatibles las presunciones absolutas con el principio de capacidad contributiva regulado en el artículo 53 de la Constitución, al considerar que el principio de capacidad contributiva responde a la exigencia de garantizar que toda contribución esté sustentada en índices de riqueza que sean ciertos. Además, que debe dejarse abierta la posibilidad a la prueba en contrario cuando la determinación se fundamente en algún tipo de presunción.

A través de la sentencia 42 de 1980, el mismo órgano manifestó que las presunciones deben fundarse sobre índices concretamente reveladores de riqueza, es decir, hechos reales, de modo que la imposición no tenga una base ficta. Más tarde, esa Corte modificó su postura manifestando la inadmisibilidad de la presunción absoluta en materia tributaria.³⁵¹

Más o menos en el mismo sentido se ha expresado la Suprema Corte de Justicia en México:

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO. Dicho precepto al establecer: "Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por préstamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos préstamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.-Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al

³⁵⁰ Todos estos criterios establecidos por la Corte Costituzionale, sentencia 109/67, de 12 de julio; sentencia 107/71, de 26 de mayo; sentencia 99/68, de 16 de julio, entre otras.

³⁵¹ Sentencia 103/1991.

párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate.", transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, *no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente* y, por consiguiente, no es indicativo de su capacidad contributiva.³⁵²

PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE DOS MIL DOS, VIOLA LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL FIJAR LA BASE DEL IMPUESTO EN LAS CONTRAPRESTACIONES POR EL USO O GOCE TEMPORAL DEL INMUEBLE ATENDIENDO AL FACTOR 10.0. El tercer párrafo del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sufrió una modificación mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en la que otorgó a los Ayuntamientos de los Municipios la facultad de proponer, en el ámbito de su competencia, las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, entre otros elementos base de la tributación. Si bien dicho precepto se refiere a los Ayuntamientos, también lo es que su interpretación armónica con el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso b), último párrafo, así como el apartado H, que prevén que para la hacienda pública del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa deberá adoptar los principios consignados en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del aludido artículo 115, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y régimen orgánico, y que las limitaciones que la Norma Suprema contempla para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal, permite concluir que la citada asamblea debe ajustarse a los lineamientos de la reforma al invocado artículo 115. Ahora bien, el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, en vigor a partir del uno de enero del año dos mil dos, establece que cuando los contribuyentes del impuesto predial otorguen el uso o goce temporal de un inmueble deberán calcular el impuesto con base en el valor catastral más alto que resulte entre el determinado conforme a la fracción primera de dicho precepto y el que se determine de acuerdo con el total de las contraprestaciones por dicho uso o goce temporal; al efecto, se multiplicará el total de las contraprestaciones que correspondan a un bimestre por el factor 38.47 y el resultado se multiplicará por el factor 10.0, aplicándose la tarifa del artículo 152, fracción I, del citado código tributario. Este artículo viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pues la determinación de su base gravable con apoyo en las contraprestaciones que se perciben o del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles da como resultado una base ficticia que en realidad no refleja la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, al no guardar la base "de rentas" una relación directa con el hecho imponible, esto es, con la propiedad o posesión del inmueble cuya base gravable debe sustentarse en valores de mercado del bien. Por lo que se refiere al principio de equidad, también lo transgrede el impuesto en cuestión, en virtud de que,

³⁵² *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Instancia: Pleno, tomo: XIII, Mayo de 2001, Tesis: P./J. 72/2001, p. 6.

partiendo del supuesto de que el hecho imponible es la propiedad o posesión de un bien inmueble, la distinción que hace el precepto al prever un diverso método de obtención de la base, no fundamentado en el valor del mercado del bien, para quienes otorgan el uso o goce temporal, en contraposición a quienes no lo hacen, no encuentra justificante alguna, dando así un trato desigual a sujetos que en igualdad de circunstancias, entiéndase tenencia o propiedad de inmuebles, se encuentren regulados por una misma hipótesis de causación. Además, en la reforma que sufrió el citado artículo 149 y que entró en vigor el primero de enero del año dos mil dos, se insertó el factor 10.0, que antes no se encontraba previsto; sin embargo, la Asamblea Legislativa, en la exposición de motivos de esa modificación, se abstuvo de señalar las razones, causas o motivos por los que determinó introducir tal factor así como los lineamientos conforme a los que se fijó, lo que se traduce en inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del impuesto desde el momento en que desconoce la causa de inclusión del referido elemento.³⁵³

Aun cuando los criterios jurisprudenciales antes transcritos no hacen alusión expresamente a las presunciones, permiten observar que el Poder Judicial mexicano no admite el cobro de contribuciones sino mediante bases ciertas e índices de capacidad económica reales.

En España, el Tribunal Constitucional –sentencia 76/1990- ha dicho que el artículo 31.1 de la Constitución, al configurar el deber tributario como deber constitucional, “está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”.³⁵⁴ Y en la sentencia

³⁵³ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO, tomo: XVII, marzo de 2003, Tesis: : I.1o.A. J/12, p. 1587.

Véase: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, Tomo XVI, agosto de 2002, página 1344, tesis I. 2o. A. 31 A, de rubro: "PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE REGULA LA FORMA DE CALCULAR DICHO IMPUESTO CUANDO SE TRATE DE CONTRIBUYENTES QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE UN INMUEBLE, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 43/2003, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

³⁵⁴ Eseverri Martínez, E., *op. cit.*, p. 26.

110/84 de 26 de noviembre se enfatiza que dadas las circunstancias económicas del país se hace necesaria una aportación equitativa de parte de sus gobernados. Ya que de otra forma se produciría una distribución inequitativa de la carga fiscal en donde no aporten quienes sí debieran hacerlo.

Luego entonces, el sentir de los tribunales en varios países es que es necesaria la recaudación, pero bajo un esquema justo. No puede perseguirse una finalidad recaudatoria soslayando los principios constitucionales en materia tributaria.

Regresando al tema de las presunciones y enlazándolo con estas reflexiones, *De Mitta* opina:

Para que una presunción sea considerada legítima debe poseer las siguientes características:

1. Debe respetar el principio según el cual el contribuyente tiene derecho a concurrir a los gastos públicos, sólo en cuanto sea poseedor de una efectiva capacidad contributiva (para lo cual debe existir un hecho base cierto) y de idoneidad al pago del impuesto, entendiéndose por idoneidad la realización del hecho imponible.

2. Su correspondencia con la experiencia común, es decir, que se trate de una consecuencia lógica para la mayoría.

3. Su función antifraude.

4. Si se trata de una presunción simple, deberá ser grave, precisa y concordante.

Ahora bien, no es suficiente que la Administración realice una comprobación con un solo hecho indiciario, se requiere una valoración, con referencia a la actividad desarrollada, del grado de representatividad que ese solo elemento tiene con respecto al resto.

5. Serán inconstitucionales las disposiciones de ley que alteren la entidad de la obligación tributaria, es decir, cuando la forma de la presunción sirva para ocultar una sanción impropia, entendiéndose por sanción impropia, un mayor impuesto.

6. Si el *quantum* es dado por la presunción de elementos probables, la prueba contraria debe ser siempre admitida.³⁵⁵

También es importante –puntualiza Eseverri– que las normas que regulan la gestión o aplicación de los tributos deben inspirarse los mismos principios constitucionales en su conjunto.³⁵⁶

El ejercicio y el desarrollo de las potestades administrativas en orden a la materialización del deber de contribuir al gasto público ha de confinarse a la observancia en las conductas administrativas tomando en cuenta los derechos fundamentales del ciudadano que la Constitución establece; la garantía de esos derechos no permite extrapolar su ejercicio para aducirlo allí donde tienen escasa eficacia jurídica. En el desarrollo del procedimiento tributario y en la confección de las reglas que lo prescriben son de obligada observancia los derechos que protegen al ciudadano, y si la aplicación de éste se hace conforme a derecho, se impedirá que sean traídos a colación por quienes se consideran que les han sido transgredidos por la conducta de los órganos de la administración.

Si la ficción jurídica se emplea para combatir el fraude a la ley, se considerará compatible con los postulados de la seguridad jurídica, merced a que la norma que contiene una ficción jurídica, al crear “su propia” realidad, permite prescindir de la norma de cobertura y acudir a la aplicación de la norma defraudada.

Si el objetivo de la norma que establece una presunción *iuris et de iure* es facilitar la actuación probatoria de los órganos de la administración encargados de la aplicación del tributo, cuando la confusión de las relaciones o los actos jurídicos

³⁵⁵ De Mita, Enrico, *op. cit.*, págs. 31-35.

³⁵⁶ Eseverri Martínez, E., *op. cit.*, p. 27.

concretos resultan ser de tal magnitud que harían imposible esclarecer el contenido de esas relaciones o actos con el fin de comprobar aquella que interesa a los efectos de gestión del tributo, se podrá considerar que es compatible con los postulados de la seguridad jurídica .

La norma que contiene una ficción en derecho tributario altera la realidad de las cosas para crear su propia realidad jurídica. En palabras del profesor Pérez de Ayala, "la función de la ficción legal es establecer lo que debe ser",³⁵⁷ equiparando algo que se sabe desigual; sin embargo, su inconstitucionalidad puede acontecer por resultar contraria a los principios materiales de justicia tributaria. Mientras que en las presunciones absolutas los potenciales matices de inconstitucionalidad que puedan apreciarse del tenor de sus normas reguladoras habrá de deducirlos de los postulados que regulen al progreso del procedimiento administrativo creado para la aplicación del tributo, sin menoscabo de las garantías individuales garantizadas en la Constitución.

Las ficciones, desde el momento en que hacen que el hecho imponible de una determinada figura no coincida con su objeto o realidad en la que verdaderamente se basa ese impuesto, van a ser un vehículo para el legislador para establecer supuestos de conflictos de imposición encubiertos en el derecho.

Hasta ahora la doctrina ha llegado a descubrir la funcionalidad de las ficciones en el derecho tributario a través de tres supuestos:

- 1) Ficciones como técnica de reducción simplificadora de los elementos sustanciales del derecho.
- 2) Ficciones al servicio de la eficacia del tributo, en el plano de su gestión o recaudación.
- 3) Ficciones como instrumento contra el fraude a la ley tributaria.

³⁵⁷ Pérez De Ayala, José Luis, en el prólogo a la obra de Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines...*, op. cit. p. 9

Pérez de Ayala añade una cuarta: en cuanto que a través de ellas se consigue que una figura tributaria vaya a incidir, de una manera encubierta, sobre una realidad económica ya gravada por el legislador.³⁵⁸

Para identificarlo, el autor establece una serie de requisitos al mismo tiempo que trabaja sobre un ejemplo del Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente (IBIIMA). Los requisitos son:

a) Existencia de dos figuras con hechos imponibles diferentes.

IS cuyo hecho imponible queda constituido por la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen.

IBIIMA cuyo hecho imponible viene configurado por la titularidad por las personas jurídicas de elementos afectos a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a los de comunicaciones telefónicas o telemáticas, siempre que esos elementos se encuentren situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares y que esa titularidad se mantenga a la fecha de 31 de diciembre de cada año.

b) Las dos figuras con hechos imponibles diferentes deben basarse en el mismo objeto o la misma realidad económica. Es decir, que incidan sobre una misma manifestación de la capacidad económica.

El primero, IS, grava la renta neta obtenida por las personas jurídicas, recayendo el gravamen sobre una manifestación de riqueza. Pero en el segundo impuesto no se da esa coincidencia, ya que lo que grava es la renta bruta procedente de su explotación; configurándose así el conflicto de imposición, dado que ambos gravan las rentas obtenidas por la sociedad.

³⁵⁸ Pérez de Ayala Becerril, Miguel, "Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el Derecho tributario", *Revista Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 86, 1998, págs. 112-113.

c) Uno de los impuestos alcance el gravamen de esa realidad económica mediante el mecanismo de la ficción. No sólo importa que se incida dos veces o más sobre ese mismo objeto, sino que además se haga de una manera oculta.

Concluido el ejemplo, se advierte que cuando ese conflicto de imposición es alcanzado por una figura tributaria receptora de una ficción, esa figura constituye, en si misma, un ataque a la capacidad económica, ya que lo que pretende es establecer un segundo gravamen sobre un objeto económico gravado por un tributo anterior.³⁵⁹

Y en atención al ejemplo se señala que el IBIIMA es un mero artificio que ataca a la capacidad económica, y no porque vaya a acabar recayendo sobre una auténtica manifestación de riqueza, que es la ganancia de renta, sino porque ello se hace a través de una ficción.³⁶⁰

También cabe señalar aquí que entre las múltiples funciones de la ficción ubicamos la de generar auténticos solapamientos tributarios bajo una misma materia objeto de imposición, contraviniendo la disposición que prohíbe el conflicto de imposición (doble tributación) entre impuestos estatales y autonómicos.

Los requisitos que deben concurrir para que pueda manifestarse la doble imposición encubierta son: la existencia de dos o más figuras impositivas, con hechos imponibles diferentes, pero que se basan en una misma realidad económica, y a partir de ahí, que en una de las figuras impositivas aparezca la técnica ficticia que es precisamente la que producirá un posible conflicto de doble imposición.³⁶¹

La autoridad administrativa que tiene a su cargo la aplicación de una o más presunciones en la etapa de la gestión puede abstenerse de hacerlo cuando le consta que la verdad material es distinta de la verdad formal planteada a través de la presunción prevista en la norma. No sucederá lo mismo cuando de ficciones

³⁵⁹ *Ibidem*, p. 120.

³⁶⁰ *Ibidem*, p. 121.

³⁶¹ Gutiérrez, Miguel, “La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 114, abril-junio de 2002. p. 237.

jurídicas se trate, pues bajo ese supuesto se estará frente a instituciones de derecho material, en donde el órgano administrativo debe aplicar la norma que contiene la ficción sin cuestionarse si el resultado alcanzado corresponde o no con la verdad material.

La línea divisoria entre la ficción jurídica y la presunción absoluta³⁶² es extremadamente tenue, por lo que se hace lógico que los postulados para calificar la constitucionalidad de la presunción absoluta sean también los de justicia material del tributo.

Esto último se enfatiza, cuando la doctrina más autorizada en la materia pugna por que el efecto jurídico más eficaz se alcanza con la combinación, en una misma norma, de la presunción y la ficción, para que la función procesal que cumple la presunción aliviando de la carga de probar ante la evidente constatación de un hecho que se toma como base de ella se vea complementada con el efecto material de la ficción por virtud de la cual el hecho presumido se convierte en un hecho jurídico.³⁶³

En este tenor, *Pugliese* opina que:

[...] las presunciones absolutas andan a caballo entre el Derecho formal a la acción probatoria y el Derecho material que crea efectos jurídicos sustantivos. Tales presunciones – señala el autor– no representan medios de prueba pertenecientes al Derecho formal, sino hechos jurídicos materiales a los cuales la ley coliga un efecto dado en consideración.

Las ficciones jurídicas desvirtúan el reparto justo de la carga tributaria cuando se implantan desvinculadas de los índices de capacidad económica reales.

³⁶² Ambas se utilizan para resolver problemas de definición legal, pero cuando se emplean de este modo deben estar “suficientemente justificadas por la imposibilidad de sustituirlas por un concepto jurídico nuevo, que las haga innecesarias”. González García, E., “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61/1992, p. 49.

³⁶³ Pérez de Ayala, José Luis, y Eserverri Martínez, E., *op. cit.*, p. 34.

Las presunciones legales absolutas rompen los postulados de justicia tributaria cuando la relación entre el hecho conocido y el que se presume sea incongruente según las reglas de la lógica jurídica, de modo tal que no sea posible establecer entre uno y otro la relación entre la causa y su efecto.

En el campo de las presunciones legales absolutas es esa carencia de proporcionalidad entre lo que se presume y el razonamiento a través del que se alcanza la presunción lo que determina su posible inconstitucionalidad.

El derecho a la prueba, que forma parte de otro principio constitucional, es también puesto en tela de juicio cuando del establecimiento y aplicación de presunciones absolutas y ficciones se trata, ya que este tipo de instituciones, al parecer de algunos tratadistas, anula radicalmente el derecho del individuo a presentar pruebas, afectando su defensa. Y nuevamente se argumenta con justa razón que los intereses recaudatorios del Estado no son motivo suficiente para violentar esta garantía.³⁶⁴

Finalmente, para otros estudiosos:

[...] el modo de oponerse a la norma de ficción no debe ser alegar la indefensión, porque la norma de ficción impide aportar cualquier medio de prueba, sino argumentar su posible inconstitucionalidad en razón a los principios materiales que ordenan la justicia en la contribución al sostenimiento al gasto público.

La norma de ficción nunca puede provocar indefensión, entendiendo el término como imposibilidad de ejercitar acción probatoria alguna, pues la norma de ficción al crear su realidad jurídica ha querido evitar la verdad precisa, plena y convincente que pudiera derivar de la prueba demostrativa de que la verdad formal ideada por la norma de ficción no se corresponde con la verdad material aportada a través del ejercicio de la prueba.³⁶⁵

³⁶⁴ Ferreiro Lapatza, J., "Le procedure de i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *Convengo di Studi sull'accertamento tributario nella Comunita Europea: L'esperienza della Spagna*, Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia, junio de 1992, p. 135.

³⁶⁵ Eserverri Martínez, E., *op. cit.* p. 42.

Conclusiones capitulares

1. Fraude a la ley, simulaciones, elusión, evasión y defraudación fiscales son problemas que aquejan a todos los fiscos en la actualidad, impidiendo una adecuada recaudación y por ende dando lugar a la falta de recursos públicos para satisfacer las demandas públicas.

2. Los instrumentos jurídicos empleados para combatir dichos conflictos pueden percibirse en la etapa de creación de la norma, tareas de técnica legislativa y en la fase de aplicación del Derecho.

3. Dentro de esta gama de herramientas jurídicas destacan las presunciones y las ficciones legales las cuales han tenido dos finalidades primordiales, la adecuación a la realidad económica de los elementos de la obligación tributaria en su faceta sustantiva, y la posibilidad de una recaudación exitosa en los casos carentes de información. Sin embargo el establecimiento de presunciones y ficciones no está exento de dificultades y frecuentemente provocan dudas sobre su constitucionalidad.

4. El problema de fondo de las presunciones legales absolutas, es que, en la reacción contra el fraude de ley el legislador configura hechos representativos de los hechos imposables, por asimilación, pero, sin que aquellos manifiesten una equivalencia válida desde el punto de vista de la capacidad económica. Se gravan, como si fuesen hechos imposables, hechos que, en todo caso representan el comportamiento elusivo del contribuyente.

5. La utilización de la ficción, acumulada y coordinada con una presunción legal absoluta es destacada por Pérez de Ayala como “técnica que permite luchar contra los casos más frecuentes de fraude a la ley tributaria de tan difícil solución por otros medios”.

6. La aplicación de la analogía, aun cuando doctrinalmente se le ha otorgado una lejana posibilidad de eficacia como instrumento en contra del fraude

a la ley, legalmente no tiene éxito ya que afortunadamente no puede utilizarse para ampliar los límites del ámbito material del hecho imponible.

7. Las presunciones absolutas y las ficciones contenidas en normas jurídicas sustantivas, están frecuentemente sujetas a un análisis constitucional y se confrontan fundamentalmente con los llamados principios de justicia material de entre los cuales sobresalen el de capacidad contributiva o equidad tributaria y el de legalidad.

8. La igualdad, en la mayoría de los sistemas jurídicos se constituye como un valor superior en los ordenamientos que han de proyectar su eficacia no sólo desde el punto de vista formal –igualdad en y ante la ley–, sino también sustancial, ordenando a los poderes públicos promover las condiciones para hacerla efectiva.

9. La autentica virtualidad que el principio de igualdad habrá de desplegar en las distintas relaciones jurídicas, ha de localizarse en la aplicación e interpretación conjunta del mismo con el resto de los principios tributarios y en especial con el de generalidad, proporcionalidad, equidad, no confiscación todos ellos exponentes del principio general de Justicia Tributaria.

10. Capacidad contributiva ha sido el parámetro defendido en la doctrina, en la legislación y en la jurisprudencia de diversos sistemas jurídicos, para establecer un reparto justo de las cargas tributarias.

11. La progresividad sirve como un mecanismo para hacer efectiva la igualdad, atendiendo los distintos niveles de capacidad contributiva. La progresividad no demanda que todos los tributos sean necesariamente progresivos, sino sólo aquellos que sean necesarios para conseguir la progresividad del sistema en su conjunto.

12. Son ilegítimas todas las presunciones legales absolutas, en cuanto no puede considerarse efectiva una capacidad que no sea comparable de algún modo; las presunciones relativas son, en cambio, legítimas, con dos condiciones: que correspondan a criterios de lógica y que admitan la prueba en contrario dentro de límites suficientemente amplios.

13. La legalidad consagrada en la mayoría de los sistemas tributarios tiene dos vertientes, por un lado la garantía que tiene todo gobernado consistente en que toda actividad desempeñada por órgano público debe estar sustentada en una norma jurídica, y por el otro, el principio de que todo tributo debe establecerse a través de una ley *strictu sensu*, y esta creación legislativa debe abarcar cuando menos los elementos esenciales del tributo.

14. Cuando el sistema tributario no se adecua a la economía en la que se requiere aplicar, la solución es la reforma legislativa, pero estas enmiendas siempre se retrasan y las ventajas en su aplicación son extemporáneas. Lo cual perjudica la imagen del organismo recaudador, perjudica la conducta de los contribuyentes y crea un ambiente favorable para la evasión.

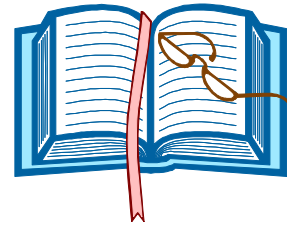
15. La función de la presunción es la de dar certeza y simplicidad a la relación tributaria. La presunción es una verdad jurídica, al establecer como ciertos hechos de difícil comprobación.

16. La utilización excesiva de presunciones y ficciones muchas veces poco prudente, puede poner en peligro, no sólo los principios de capacidad contributiva e igualdad, sino también el propio principio de reserva de ley.

BIBLIOGRAFÍA



I. LIBROS



1. AMOROS RICA, Narciso, *Derecho Tributario*, Madrid, s/e., 1963.
2. ARAUJO FALCAO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.
3. BETTI, Emilio, *Teoria generale della interpretazione*, Milán, Italia, Giuffré, 1955.
4. BLUMENSTEIN, Ernest, *Sistema di diritto delle imposte*, con prefacio de Irene Blumenstein y Benvenuto Griziotti; traducción al italiano por Francesco Forte, Milán, Italia, Giuffrè, 1954.
5. CARBALLO BALVANERA, Luis, “El principio constitucional de justicia fiscal”, *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, 4ª., México, Oxford, 2002.
7. CASAS, Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002.
8. CORTI, Horacio Guillermo, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997.
9. COVIELLO, *Manuale de diritto civile italiano*, Milán, Italia, Giuffré, 1915.
10. COZIAN, M., *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, París, s/Ed., 1983.
11. DE CASTRO, *Derecho civil de España, parte general*, 3ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, t. I. , s/a.

12. DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 15ª. Ed., México, Porrúa, 1988.
13. DE MITA, Enrico, *Appunti di diritto tributario*, Milán, Italia, Giuffré, 1994.
14. DE MITA, Enrico, en “Presunzioni fiscali e costituzione”, *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, San Marino, Maggioli Editore, 1985.
15. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Compendio de derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998.
16. EINAUDI, *Principios de la Hacienda pública*, traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, introducción por Manuel de Torres, Madrid, Aguilar, 1946.
17. ENNECCERUS, *Tratado de derecho civil*, , t. I, vol. I, Barcelona, 1943 .
18. ESCRIBANO, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Civitas, 1988.
19. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y J. LÓPEZ MARTÍNEZ, *Temas prácticos de derecho financiero*, 5ª. Ed., Pamplona, Aranzadi, 1999.
20. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995.
21. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de derecho financiero español*, vol. I, 23ª. ed., Madrid, Marcial Pons, 2003.
22. FERREIRO LAPATZA, J.J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
23. FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
24. FONROUGE, G., *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1962.
25. GALLEGO PERAGÓN, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003.

26. GARZA, Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Ed. Cultura, 1949.
27. GEFFROY, J.B., *Grands problemes fiscaux contemporains*, París, PUF, 1993.
28. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
29. GONZÁLEZ GARCIA, E. Y PÉREZ DE AYALA J. L., *Curso de derecho tributario*, 5ª. ed., Madrid, Edersa, 1989.
30. GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
31. GONZÁLEZ GARCÍA E., “El Principio de Legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
32. HELSEN, A. *Diritto tributario*, Giuffré, Milan, 1956.
33. JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional, CIMA, 1962.
34. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “El Principio de Capacidad Contributiva”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
35. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., “Aproximación al Principio constitucional de Igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, EDERSA, 1980.
36. MARÍN-BARNUEVO, Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996.
37. MAZZ, Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1979.
38. MESSINEO, *Manual de derecho civil y comercial*, t. I, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, EGEA, 1954.

39. MORENO PADILLA, Javier, "El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
40. MORSELI Y TAMINIAU, *Fraudes*, Bruselas, s/e., 1990.
41. MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
42. NIÑO, José A., *La interpretación de las leyes*, 2da. México, Porrúa, 1979.
43. NEWMARK, F., *Principios de la imposición*, IEF., 2ª. Ed., Madrid, 1994.
44. O'GARA, John, D., *Corporated Fraud*, U.S.A., The Institute of Internal Auditors, John Wiley & sons, 2004.
45. ORTEGA Y GASSET, José, *Obras completas*, t. VIII y IX, Madrid, Aguilar, s/a.
46. PÉREZ ARAIZ, Javier, *El Fraude a la Ley en el Derecho Tributario*, Madrid, Tirant lo Blanch, 1996.
47. PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1970.
48. PÉREZ ROYO, F., *Los Delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986.
49. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, México, Harla, 1986.
50. ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
51. ROZAS VALDÉS, J.A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993.
52. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de derecho financiero*, t. I, vol. II, Madrid, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, 1967.
53. SÁNCHEZ PINO, A.J., *Presunciones y ficciones en el I.R.P.F.*, Huelva, Universidad de Huelva, 1995.

54. SCHUSTER, Carla, *Ordenanza tributaria alemana*, Abgabenordnung, 2000, Madrid, Colex, 2001.
55. TAMAYO Y SALMORÁN, R., “Algunas consideraciones sobre la interpretación jurídica”, *La Interpretación constitucional*, México, UNAM, 1975.
56. TAX LAW REVIEW COMMITTEE DEL INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *Tax Avoidance*, Londres, noviembre de 1997.
57. VALDÉS VILLARREAL, Miguel, “La Justicia en las Contribuciones”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
58. VANONI, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973.
59. VÁSQUEZ, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
60. VERDUGO GÓMEZ, DE LA TORRE y FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Madrid, Praxis, 1994.
61. VILLALOBOS ORTIZ, Ma. del Consuelo, “El Principio de Legalidad” *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
62. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1987.
63. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, Universidad de Santiago, Santiago de Compostela, 1973

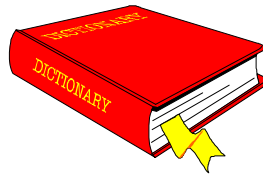
II. Revistas



1. ALBIÑANA GARCÍA, C., “La evasión legal impositiva”, ponencia general en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Estoril (Portugal), los días 28 al 30 de septiembre de 1970. Publicada en Madrid, *Crónica Tributaria*, C. 140, No.14,1970.
2. ARIAS VELASCO, José, “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal*, Madrid, abril de 2001.
3. BANACLOCHE, Julio, “El principio constitucional de capacidad contributiva”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, núm. 15,1989.
4. CAÑAL GARCÍA, Francisco José, “Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, San Luis Potosí, México, núm. 4, 1996
5. CARPIZO MC. GREGOR, J., “La interpretación constitucional en México”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, año IV, núm. 12, septiembre-diciembre de 1971.
6. CERDA MEDINA, “Sobre la interpretación: ideas de Don José Ortega y Gasset”, *Revista Chilena de Derecho*, Santiago, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, vol. 11, núms. 2-3, mayo-diciembre de 1984.
7. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M., “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, núm. 2.

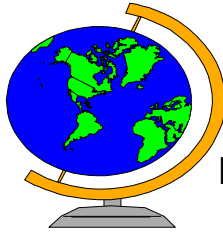
8. FERREIRO LAPATZA, José J., "Le procedure ed i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *Convengo di Studi sull'accertamento tributario nella Comunita Europea: L'esperienza della Spagna*, Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia, junio de 1992.
9. GÓNGORA PIMENTEL, G., "El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", *Revista LEX*, Torreón, Coah., México, enero de 1997.
10. GONZÁLEZ GARCÍA, E., "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61/1992.
11. GUTIERREZ, Miguel, "La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, abril-junio de 2002.
12. LÓPEZ, Jaime, "La garantía de legalidad tributaria en México y España", *Revista de la Facultad de Derecho*, San Luis Potosí, núm. 24, julio-diciembre de 1993.
13. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, "Materiales para una reflexión sobre el Fraude a la Ley Tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, núm. 58, julio-septiembre de 2002.
14. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, "La Reforma de la Ley General Tributaria y el Fraude de Ley", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 102, 2002.
15. NOVOA RIVAS, Ángel, "Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 13, 1975.
16. PALAO TABOADA, Carlos, "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre fraude a la ley tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 98/2001.
17. PALAO TABOADA, Carlos, "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 182, mayo de 1998.

18. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, “Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el derecho tributario”, *Revista Crónica Tributaria*, España, núm. 86, 1998.
19. REYES VERA, Ramón, La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana, tesis.
20. ROZAS VALDÉS, José Andrés, “El derecho tributario ante el fraude de ley”, *Revista Española de Derecho Tributario*, núm. 223, enero-febrero de 1993.



III. Obras Generales

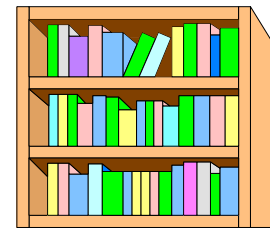
1. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Madrid, Espasa-Calpe, 20ed. 1984.
2. DICCIONARIO ETIMOLÓGICO DE LA LENGUA CASTELLANA, Madrid, Gredós, s/a.
3. DICCIONARIO LATINO- ESPAÑOL, Barcelona, Sopena, 1967.
4. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1974-76.
5. NOVÍSSIMO DIGESTO ITALIANO, Turín, OTET, 1957.
6. NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA, Barcelona, Francisco Seix, 1968.
7. WEBSTER'S Collegiate Dictionary, 10 ed., Massachussets, USA, Merriam-Webster, 1998.



IV. Legislación.

1. Código Civil para el Distrito Federal
2. Código de Comercio
3. Código Fiscal Federal
4. Constitución de los Estados Unidos Mexicanos
5. Constitución de Brasil
6. Constitución de Chile
7. Constitución Española
8. Constitución de Italia
9. Ley General Tributaria de España
10. Ordenanza Alemana

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA



ITALIA

1. Corte Costituzionale, sentencia 109/67, de 12 de julio.
2. Corte Costituzionale, sentencia 107/71, de 26 de mayo.
3. Corte Costituzionale, sentencia 99/68.
4. Corte Costituzionale, sentencia 103/1991.

MÉXICO

1. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, año II. No. 25, agosto 2000, tesis: IV-P-2aS-259, página: 238. Juicio No. 100(20)25/98/1063/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de febrero del 2000.

2. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, instancia: Pleno, año II. No. 23., noviembre 1989, tesis: III-TASS-1320, p.25.

Revista del Tribunal Fiscal Federal, primera época, instancia: Pleno, año XXXVII, nos.439-441. Julio-Septiembre. 1973, tesis: I-TP-1171, página: 90.

3. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, año III. No. 27. Marzo 2003, tesis: V-TASR-XXXII-379, p. 346. Segunda Sala Regional del Norte-Centro II (Torreón, Coah.). Juicio No. 1001/01-05-02-9.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de septiembre de 2001.

4. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, instancia: Sala Regional del Centro I (Aguascalientes, Ags.), año III. tomo II. No. 36., diciembre 2003. Tesis: V-TASR-XXIX-950, p. 649. Juicio No. 405/03-04-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de agosto de 2003.

5. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo: XIII, Abril de 2001, Tesis: P./J. 46/2001, p. 751.

6. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, séptima época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: III, Jurisprudencia SCJN, Tesis: 326, p. 346.

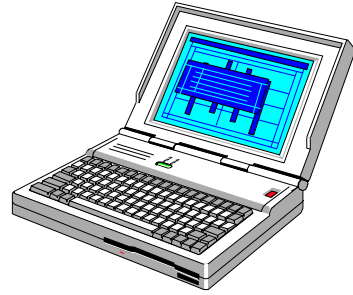
7. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, octava época, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo III, Administrativa, P.R. TCC.Tesis: 1134, p. 984.
8. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, novena época, pleno, tomo I, Constitucional, P.R. SCJN, tesis: 1507, página, 1058.
9. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del tercer circuito, tomo: XII, septiembre de 2000, tesis: III.1o.A.39 K , p. 764.
10. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, 2da. Sala, t. XVI, dic. 2000, tesis 133/2002, p. 238.
11. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, 2do. Tribunal Colegiado del 8º. circuito, t. IX, abril de 1999, tesis VIII. 2ª. 48ª, p. 573.
12. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, tesis: P./J. 109/99, p. 22.
13. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo: XVII, mayo de 2003, tesis: P./J. 10/2003, p.144.
14. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVI, agosto de 2002, tesis: 1a. LI/2002, p.195.
15. *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995*, tomo I, p. 361.
16. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo XVII, marzo de 2003, tesis: I.1o.A. J/12, p. 1587.
17. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVIII, septiembre de 2003, tesis: 1a. XLI/2003, página: 294.

18. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo XIV, agosto de 2001, tesis:2ª. CLVII/2001, p. 247.
19. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, quinta época, Segunda sala, tomo I, Constitucional, P.R. SCJN, tesis 1298, p.910.
20. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, tomo I, Constitucional., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 252, p.97.
21. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera sala, tomo: XVIII, diciembre de 2003, tesis: 1a. LXXI/2003, página: 86.
22. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, octava época, Cuarta sala, tomo I, Const., P.R. SCJN, tesis 1378, p. 969.
23. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo: XVIII, Diciembre de 2003, tesis: P. XXI/2003 Página: 9.
24. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, instancia: Pleno, tomo: XIII, Mayo de 2001, Tesis: P./J. 72/2001, p. 6.
25. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, instancia: Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo: XVII, marzo de 2003, Tesis: : I.1o.A. J/12, p. 1587.
26. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo XVI, agosto de 2002, página 1344.

VI. Internet

legifrance.gouv.fr

simone.it



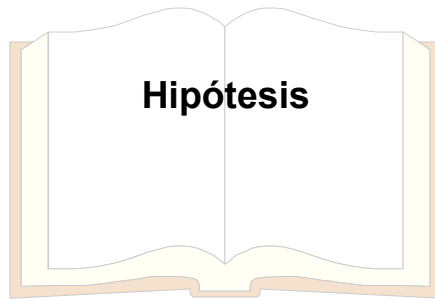
CAPÍTULO TERCERO: Las presunciones y las ficciones en el marco del Derecho tributario formal

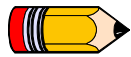
SUMARIO: Hipótesis del capítulo. Introducción al capítulo. 3.1. El Derecho tributario formal como marco de la gestión tributaria. 3.2. Las obligaciones de la Administración tributaria frente al contribuyente. 3.2.1. Asistencia e información al contribuyente. 3.2.1.1. Argentina. 3.2.1.2. Bolivia. 3.2.1.3. Costa Rica. 3.2.1.4. La experiencia española. 3.2.1.5. México. 3.2.2. La Consulta. 3.2.2.1. Bolivia. 3.2.2.2. Costa Rica. 3.2.2.3. España. 3.2.2.4. México. 3.2.2.5. Uruguay. 3.2.3. Secreto tributario. 3.2.4. Reconsideración. 3.3. Las obligaciones de los particulares frente a la Administración tributaria. 3.3.1. Alemania. 3.3.2. Bolivia. 3.3.3. Buenos Aires. 3.3.4. Costa Rica. 3.3.5. Chile. 3.3.6. Uruguay. 3.4. Las facultades de la Administración tributaria. 3.4.1. Alemania. 3.4.2. Bolivia. 3.4.3. Buenos Aires. 3.4.4. Costa Rica. 3.4.5. Chile. 3.4.6. México. 3.4.7. Reino Unido. 3.4.8. Uruguay. 3.5. La determinación. 3.5.1. La autoliquidación. 3.5.2. La liquidación por parte de la autoridad. 3.5.2.1. La estimación indirecta. 3.5.2.2. La determinación presuntiva (bajo el crisol de la legislación mexicana). 3.6. Concepto de prueba. 3.6.1. La prueba en el procedimiento administrativo. 3.6.2. Gestión tributaria y actividad probatoria. 3.6.3. En la declaración. 3.6.4. Iniciación de oficio. 3.6.5. La prueba en las actuaciones investigadoras de la Administración. 3.6.6. Consideraciones en torno al papel que desempeñan algunas presunciones en el campo de la gestión tributaria. Conclusiones. Bibliografía.





Abreviaturas

art.	Artículo
arts.	Artículos
CIAT	IFA (asociaciones internacionales fiscales)
CFF	Código Fiscal de la Federación (México)
fr.	Fracción
ISRPF	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LGT	Ley General Tributaria (España)
LFDC	Ley Federal de Derechos del Contribuyente
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
ref.	Reforma
RTFF	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación (México)
RTFJFA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (México)
SAT	Sistema de Administración Tributaria
SJF	Semanario Judicial de la Federación
T.	Tomo
Vol.	Volumen



 Las pruebas son instrumentos para la acreditación de los hechos en el campo de la gestión tributaria, no obstante su eficacia está determinada por la ley.

 La eficacia de las presunciones despliega toda su intensidad en el ámbito de la prueba y su fin es facilitar la actividad de la Administración.

 La utilización de presunciones es básica en la determinación indirecta pero atenta contra los principios de capacidad contributiva y certeza jurídica.

Objetivo capitular

Subrayar la importancia del juego de las presunciones en los procedimientos de gestión fiscal.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

La justificación del tema abordado en el presente capítulo descansa, en buena medida, en el persistente debate doctrinal que particularmente en las dos últimas décadas se ha venido planteando en torno a la intervención de la prueba en actuaciones que genéricamente se denomina de gestión tributaria, adoptando terminología propia del Derecho tributario comparado, ya que la legislación nacional no prevé el término pero sí su contenido.

En este orden de ideas, resulta atractiva la cantidad de puntos de vista, que desde la academia como desde los tribunales, se han manifestado sobre este campo tan controvertido, lo que enfatiza la actualidad que presentan las siempre tensas relaciones entre los contribuyentes y los órganos administrativos encargados de la aplicación, recaudación e inspección de las contribuciones.

Las presunciones cuyos efectos se despliegan intensamente en el campo de la prueba, desarrollan en los procedimientos de gestión tributaria un papel protagónico, sobre todo en el procedimiento de la determinación.

La aceptación o el rechazo de estas técnicas presuntivas o reglas de presunción depende con mucho de la concepción que se tenga de la actividad probatoria en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria. Si se considera que en el procedimiento instructor existe una verdadera y propia actividad probatoria a desarrollar por los órganos de inspección, las críticas a la utilización de reglas de presunción serán constantes por los efectos que de ellas se derivarán en cuanto que o niegan la posibilidad de prueba u obligan a probar a quién niega, no a quién afirma. Si por el contrario, se piensa que la función investigadora de la autoridad con facultades de inspección se centra en la constatación de los hechos declarados por el contribuyente, la reacción frente a la aplicación de presunciones legales será menos enérgica.

En las primeras páginas de este capítulo se delimita el contenido de lo que se conoce como gestión tributaria, concepto del cual se carece en la legislación mexicana, no así su contenido.

Posteriormente se analizan las obligaciones de la Administración frente al particular o en su defecto las atribuciones de información y de apoyo que dicha Administración presta al contribuyente y responsable para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se presenta un estudio comparativo sobre las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos en diversas legislaciones tributarias.

También con un enfoque comparativo se exponen las facultades con que cuenta la Administración en éste campo de la gestión fiscal.

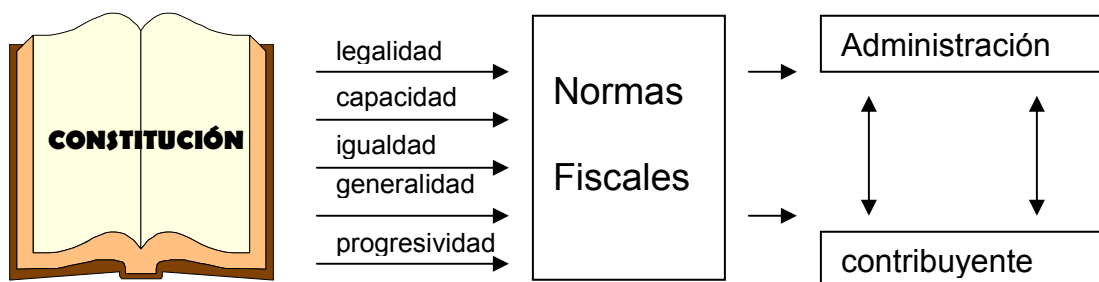
La determinación es un aspecto que no podía soslayarse, al ser un procedimiento medular para realizar el tributo previsto en la ley.

Se abunda sobre la determinación indirecta y sus implicaciones probatorias.

Finalmente se profundiza en el papel que desempeñan las presunciones en el ámbito de la gestión tributaria.

3.1. El Derecho tributario formal como marco de la gestión tributaria

“Los principios constitucionales tributaros son enunciados abstractos que han de traducirse en realidades normativas ordinarias y en actuaciones acomodadas”.³⁶⁶



Las normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración tributaria, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones para que las normas de Derecho tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ella se reconocen se realicen tal y como ellas quieren que se realicen, constituyen el grupo de normas de Derecho tributario formal. El Derecho tributario formal quiere, procura y regula la efectiva aplicación de las normas de Derecho tributario material o sustantivo que establecen y regulan los tributos y las otras obligaciones materiales o sustantivas –pecuniarias- que garantizan, refuerzan y facilitan el cumplimiento de la obligación tributaria principal.³⁶⁷

“El Derecho tributario formal es el complemento indispensable del Derecho tributario material, suministra las reglas de cómo debe procederse para

³⁶⁶ Merino Antigüedad, José María, *Esquemas de Derecho Tributario*, 2ª ed., Bilbao, Universidad de Deusto, 2001, p. 91, (comprende también el esquema).

³⁶⁷ Ferreiro Lapatza, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 186.

que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”.³⁶⁸

El Derecho tributario administrativo es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública en lo referente a los tributos, comprendiendo relaciones jurídicas de hacer, no hacer, o soportar. Tiene como fin la recaudación y comprende la búsqueda y el reconocimiento de la existencia de los casos concretos de obligaciones tributarias.

Esta subdivisión del Derecho fiscal comprende todas las actividades de la Administración que tienden a lograr el cumplimiento del Derecho sustantivo, y por lo tanto tiene un carácter instrumental.

El Derecho tributario formal comprende las obligaciones formales de los contribuyentes, y las potestades o facultades de la Administración, establecidas en normas de diversa jerarquía, así como, los procedimientos de determinación, entre cuyos fines está la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En España, la “aplicación de los tributos” comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los administrados y a la gestión, inspección y recaudación, así como, las actuaciones de los administrados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.³⁶⁹

En la doctrina mexicana, se considera que existen cinco procedimientos que integran el Derecho tributario administrativo, a saber: procedimientos preparatorios de control y fiscalización, procedimientos de determinación, procedimientos de devolución y extinción del crédito fiscal, procedimientos de ejecución forzosa y procedimientos de impugnación.³⁷⁰

³⁶⁸ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1987, p. 281.

³⁶⁹ Ferreiro Lapatza, Juan José, *Derecho tributario. Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p.142.

³⁷⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1988, p. 155.

Aplicación y gestión son términos análogos en su significado, pero no designan exactamente lo mismo. La aplicación está referida a las actuaciones del particular en el ámbito del Derecho tributario formal, en tanto que la gestión se emplea para los procedimientos administrativos que desarrolla la Administración tributaria en el campo de las obligaciones tributarias formales.

La forma de regular la aplicación y gestión de los tributos es, evidentemente, distinta en cada país; no obstante, en esencia se trata de lo mismo, obligaciones formales a cargo de los particulares y procedimientos administrativos, como facultades de las autoridades fiscales.

Sobre el particular, el profesor Valdés Costa opina lo siguiente:

El derecho latinoamericano tiene indudablemente una raíz romano-germánica. Pero es incuestionable también que ha experimentado una influencia anglosajona, y más concretamente de los Estados Unidos. En materia tributaria se registra en el correr del siglo XX una clara influencia de la doctrina italiana, principalmente a través de GRIZIOTTI, PLUGIESE Y JARACH.

El derecho latinoamericano tiene características propias, con pocas diferencias entre sus países como resultado del indudable perfeccionamiento en la administración tributaria a través de Institutos y Jornadas, así como su concreción en el Modelo del C.I.A.T.³⁷¹

3.2. Las obligaciones de la Administración tributaria frente al contribuyente

Por lo general el Derecho positivo se ocupa más de las obligaciones del contribuyente que de las obligaciones de la autoridad fiscal, y la razón de ello posiblemente sea que las múltiples obligaciones tributarias formales a cargo de los particulares surgen, en su gran mayoría, a partir de la obligación sustantiva de tributar.

No obstante, con el devenir del tiempo la doctrina ha sido más insistente en la idea de que el Estado, en su calidad de sujeto activo de la relación

³⁷¹ Valdés Costa, Ramón, *Estado actual de la codificación tributaria en América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, págs. 21-22.

jurídico- tributaria principal, y durante su actuación, está sujeto a una serie de normas, en donde se asegure un mínimo de derechos a favor del contribuyente.

El respeto a los derechos fundamentales debe ser la plataforma en donde se construya una relación de equilibrio entre la Administración tributaria y los administrados, según lo expresaba el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Dicho de otro modo, las obligaciones de la Administración serían las derivadas de los principios constitucionales relacionados con el respeto de los derechos individuales.

3.2.1. Asistencia e información al contribuyente

“No se trata de una concesión graciosa, es una labor esencial en cualquier Administración Tributaria puesto que reditúa conocimiento, certeza y comodidad y, por tanto cumplimiento voluntario”.³⁷²

3.2.1.1. Argentina

El Código tributario de Buenos Aires (ley 1. 192.) contiene únicamente la protección al derecho de petición, por lo que concierne al derecho del contribuyente a ser informado, pero en ninguna parte del texto legal se contempla la posibilidad de asistencia al contribuyente, lo que denota una falta de sensibilidad en la percepción de los problemas a los que se enfrenta el contribuyente.

Cualquier reclamo interpuesto por los contribuyentes debe substanciarse asegurando que éste pueda ejercer la defensa de sus derechos. En ningún caso han de otorgarse plazos totales mayores a treinta días para ofrecer descargos, presentar pruebas o para diligenciar cualquier instancia administrativa (artículo 122).

³⁷² Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *La Administración Tributaria en el Derecho positivo Mexicano*, UNAM, Tesis Doctoral, 1997, p. 404.

3.2.1.2. Bolivia

El moderno Código Tributario boliviano entró en vigor en 2003, y uno de los avances que presenta es establecer una regulación expresa sobre los *derechos de los sujetos pasivos*, a través de diez fracciones que conforman el artículo 168, y de entre ellas destaca el derecho a “ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos” (fr. 1), así como, el derecho a que la “Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos” (fr. 2). Ojalá que la intención del legislador se convierta en letra viva para beneficio del pueblo boliviano.

3.2.1.3. Costa Rica

Como la mayoría de las legislaciones tributarias latinoamericanas, la costarricense se caracteriza por una escasez de normas a favor del contribuyente, apenas si se cuenta con algunas disposiciones en donde se especifique la labor de la Administración para que el contribuyente y los responsables conozcan sus obligaciones.

Sin perjuicio de la publicidad de las leyes, reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria en uso de sus facultades legales, la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de inmediato, por medio del Diario Oficial y de otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117 de este Código (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 101).

Cabe la aclaración de que este ordenamiento costarricense data de 1971, y aunque ha sido eventualmente reformado, sobre todo en 1995 y 1999, en su estructura sigue teniendo ese formato de código a favor de la Administración, ya superado en países con legislaciones puestas al día.

En el ordenamiento antes citado se regula el derecho de petición por parte de los contribuyentes y la figura de la negativa ficta en los siguientes términos:

El director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes en quienes él delegue, total o parcialmente, están obligados a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses, contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro (Ref. por Ley 8114 de 4 de julio del 2001).

Por petición se debe entender la reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan (Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, artículo 102).

Al no contar el ordenamiento con disposiciones en donde se obligue a la Administración a informar y asistir al contribuyente, los preceptos analizados cubren aunque sea de manera incipiente el tema de la información fisco-contribuyente

3.2.1.4. La experiencia española

Es un acierto la aportación que hace la Ley General Tributaria al mundo del Derecho fiscal, al establecer en forma expresa un apartado denominado “Las obligaciones de asistencia e información de Administración y administrados”, por dos razones muy importantes: la primera, destacar como obligación y no sólo como potestad la atribución de la Administración de

informar y asistir al contribuyente; la segunda, crear un campo de reciprocidad en donde el contribuyente está en un plano de igualdad en la relación jurídico-tributaria.

La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones para que éstos puedan ejercitar sus derechos y cumplir con todo tipo de obligaciones fiscales a las que estén sujetos.³⁷³

Así, por ejemplo, la Administración tributaria deberá proporcionar al contribuyente, información personalizada sobre sus derechos y obligaciones; apoyo para la formulación de las declaraciones, liquidaciones y comunicaciones; publicación de criterios interpretativos o normativos; contestación a consultas; etcétera.

Desde luego, cabe señalar que aun cuando existe información general bajo la forma de anuncios en medios de comunicación masiva, campañas publicitarias en épocas importantes para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no es suficiente; más aún, existe información prestada al contribuyente en forma individualizada que no vincula a la Administración. Tal es el caso de un contribuyente que durante la elaboración de su declaración acude a un módulo de información a resolver alguna duda. En caso de que el empleado público que le asiste se equivoque, éste no tendrá una responsabilidad como consecuencia de su mala información, la cual, desde luego, puede producirle consecuencias nefastas al contribuyente. Por otro lado, no se puede desconocer que este tipo de apoyo ayuda a contribuyentes de escasos recursos para cumplir con su obligación de contribuir al gasto público, ya que anualmente son corregidos incontables errores producto del sistema de autoliquidación vigente en la mayoría de los sistemas jurídicos tributarios.

³⁷³ *Cfr.* artículo 85.1 de la L.G.T. en España. Es importante mencionar que además de la Ley General Tributaria, España cuenta también con un Estatuto de Derechos y Garantías del Contribuyente, que en su artículo 3 reitera este derecho a la información y asistencia.

3.2.1.5. México

En México, a partir del 1 de julio de 1997 la actividad recaudatoria federal es realizada mediante un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT). La Ley del SAT, en su artículo 2, de una manera muy tímida establece que el Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

La Ley del SAT otorga a este órgano desconcentrado funciones de informador, pero de la lectura de su articulado se concluye que es un órgano de información no para el particular, sino para órganos públicos gubernamentales.

Los artículos 18 y 18 A del Código Fiscal Federal mexicano establecen una serie de requisitos formales que deberán cumplir las promociones que presenten los particulares a la autoridad fiscal, bien se puede considerar que estos artículos que indirectamente muestran la posibilidad de que los particulares puedan dirigirse a la autoridad fiscal son producto del derecho de petición contemplado en el artículo 8 de la Constitución en una forma más amplia.

De conformidad con estos artículos 18 y 18 A, las promociones ante las autoridades fiscales pueden ser de dos tipos.

- Aquéllas que deben presentarse en formas aprobadas por la autoridad.
- Las que no requieren un formato oficial.

Sobre este particular, es interesante el análisis del artículo 33 del CFF, inserto en el título III, “De las facultades de las autoridades fiscales”. De entrada, por su sola ubicación afirma que se trata de una facultad de la autoridad, y no propiamente de un derecho del contribuyente, ni tampoco de una obligación para la autoridad.

He aquí la transcripción del artículo:

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de los tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

II. Establecerán programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes...

III. Derogado.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidencial, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en del Diario Oficial de la Federación...

En un acertado comentario sobre este artículo, Augusto Fernández Sagardi opina:

...este artículo está lleno de buenas intenciones, todas ellas tendentes a hacerle la vida más amable a los contribuyentes con acciones de ayuda y simplificación de parte de la administración tributaria. Algunas de ellas son difíciles de exigir judicial o jurisdiccionalmente, otras son de inútil exigencia porque carecen de sanción en caso de incumplimiento por parte de la autoridad, otra, como la de los síndicos, mientras no cuenten con verdaderas facultades de defensores, no dejarán de ser más que meros acompañantes de los contribuyentes que a ellos acudan.³⁷⁴

En contraste, el artículo 85 de la LGT española establece que: “La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones”.

Este artículo se encuentra inserto en un título denominado “Las obligaciones de asistencia e información de la Administración y administrados”. La ubicación del artículo y la sutil diferencia de términos en donde se dice que la Administración “deberá”, presenta ante los contribuyentes una gran diferencia con la legislación mexicana antes expuesta, ya que en el caso español la LGT está creando una obligación, no una potestad; se trata, pues, de un vínculo obligatorio.

El 23 de junio de 2005, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), evidentemente de la lectura del texto de ésta ley se puede advertir que estuvo profundamente inspirada en su análoga española, en ella se establece un catálogo de beneficios a favor del contribuyente tales como:

- Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

³⁷⁴ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000, págs. 118-119. En igual sentido Diep Diep, Daniel, “La Sindicatura: máxima patraña fiscal”, *Defensa Fiscal*, No. 60, año 5, México, octubre 2003, págs. 4-13.

- a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales (art. 2 LFDC).
- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe... (ART. 16 LFDC).
- Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de los medios de impugnación procedentes, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo (art. 23 LFDC).

También hay disposiciones redactadas como obligaciones a cargo de la autoridad fiscal, que se traducen en derechos del contribuyente, así por ejemplo:

- ✓ las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes (art. 11 LFDC).
- ✓ Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado (art. 13 LFDC).
- ✓ Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones (art. 7 LFDC).

La Ley Federal de Derechos del Contribuyente si bien establece una serie de obligaciones de la autoridad fiscal frente a los contribuyentes y/o responsables tributarios, no contiene sanciones para castigar al servidor público que incumpla el texto legal, en todo caso habría que echar mano del régimen de responsabilidades aplicables a los servidores públicos.

3.2.2. La consulta

3.2.2.1. Bolivia

En Bolivia están legitimados para solicitar una consulta quienes tengan un interés personal y directo, la cual versará sobre la aplicación y alcance de la disposición de la normativa correspondiente a una situación concreta y real.

Congruente con su sistema jurídico, la consulta se presenta por escrito, ante la máxima autoridad ejecutiva de la Administración tributaria, debiendo responderla dentro del plazo de treinta días prorrogables a treinta días más computables desde la fecha de su admisión, mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas.

La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.

A diferencia de sus análogas latinoamericanas, la consulta boliviana prevé la posibilidad de que la autoridad cambie de criterio y revoque la resolución que recayó a la consulta, lo cual desde luego otorga incertidumbre jurídica para el contribuyente consultante. De manera semejante en México existe la posibilidad de la revocación mediante el juicio contencioso administrativo, a lo que le es aplicable la misma crítica.

Se admite la consulta institucional formulada por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refiera a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados, con la variante de que no tienen ningún efecto vinculante para la Administración tributaria, constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias.

Al igual que sus semejantes latinoamericanas, la consulta boliviana no constituye instancia, y por lo tanto no admite recurso alguno.

Si la consulta se somete a consideración de la autoridad sustentándose sobre datos falsos o inexactos su resolución será nula (Código Tributario boliviano, arts. 115-120).

3.2.2.2. Costa Rica

Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para resolver la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

Es nula la consulta resuelta sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante. (Artículo 119 del Código de normas y procedimientos tributarios de Costa Rica).

3.2.2.3. España

Por su parte, la LGT española sólo hace una parca referencia a las consultas; no obstante, ha sido un instrumento que en la práctica ha demostrado sus bondades tanto a contribuyentes como a las autoridades tributarias, otorgando un mayor grado de certidumbre jurídica en el momento de interpretar y aplicar la compleja normatividad fiscal. A diferencia de la consulta regulada en la legislación mexicana, la del sistema tributario español ordena que las respuestas vinculen a la Administración no sólo a la consulta formulada por la persona en concreto, sino también respecto a situaciones idénticas de otros ciudadanos, lo cual desde luego representa un beneficio general, ya que una vez que se aclara cierta norma que parece admitir diversos modos de interpretación y de aplicación, se ahorrará el trabajo a todos los que se encuentren en la misma situación de acudir a la consulta, y a su vez la Administración tendrá menos consultas análogas que resolver.

Las consultas en España, al igual que en México, se exteriorizan por escrito, y pueden presentarse no sólo por el contribuyente, sino también por colegios profesionales, asociaciones, sindicatos, fundaciones, etcétera.

En España, los criterios sentados en las contestaciones a las consultas vinculan a la Administración mientras la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso no varíe.

A pesar de la forma escueta en que la legislación española fundó esta institución de la consulta, son plausibles los logros obtenidos, en opinión de la doctrina más autorizada.³⁷⁵

³⁷⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Derecho tributario*, op.cit., p.191.

3.2.2.4. México

Al tenor del artículo 34 de CFF en México, las autoridades están obligadas a responder a las consultas cuando en ellas se planteen situaciones reales y concretas que les hagan los particulares, en forma individualizada. Este tipo de consultas son presentadas ante la autoridad regularmente cuando existe duda sobre una situación en concreto. Al respecto, el maestro Fernández Sagardi considera que bajo el fundamento de este mismo numeral se pueden presentar ante la autoridad fiscal las confirmaciones de criterio, las cuales consisten en exponer ante dicha autoridad la manera en que el particular interpreta una norma o una serie de normas, sobre un caso real y concreto, con la finalidad de que la autoridad confirme o rechace el criterio del particular.³⁷⁶

Las resoluciones favorables a los particulares crean derechos en su favor, y, por lo tanto, la autoridad fiscal no podrá modificarlas unilateralmente, toda vez que por seguridad jurídica no puede afectarse la esfera jurídica de un particular que tiene derechos adquiridos, por lo que esta resolución sólo podrá modificarla el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio en el que la autoridad demande su nulidad.

3.2.2.5. Uruguay

El mecanismo de la consulta se encuentra previsto en la legislación tributaria de Uruguay en términos semejantes a su análoga mexicana, salvo en lo que concierne a los efectos de no resolver la consulta en el plazo otorgado por la ley.

Quien tenga un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho real y actual. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos

³⁷⁶ Fernández Sagardi, Augusto, *La defensa fiscal y usted...*, 2ª ed., México, SICCO, 2000, págs. 38-39.

los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá, asimismo, expresar su opinión fundada.

La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del consultante; la consulta debe resolverse dentro de los noventa días posteriores a su formulación.

La Administración estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

Si la Administración no resuelve en tiempo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo con su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiera sido formulada por lo menos con noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva (Código Tributario de Uruguay, puesto en vigor en 1975, artículos 71-74).

3.2.3. Secreto tributario

En diversas legislaciones y de maneras distintas se prevé la confidencialidad y el secreto que deben guardar las Administraciones tributarias sobre la información que obtengan en el desarrollo de sus facultades. Las declaraciones y datos individuales obtenidos por la Administración tributaria tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada, y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada. Así, por ejemplo, el Código Tributario boliviano dispone que es un derecho del sujeto pasivo “la reserva y confidencialidad de

los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria”.³⁷⁷

Se entiende que este secreto no puede alcanzar a cualquier información administrativa, sino sólo a aquellas informaciones a las que la Administración pudo tener acceso por las facultades excepcionales que la ley le acuerda y que por alguna razón ajena al Derecho tributario debe mantenerse en reserva. La obligación de guardar secreto supone la intención del legislador de proteger un derecho al secreto preexistente consagrado en diversas normas de cualquier orden.³⁷⁸

En Reino Unido, por ejemplo, este secreto protege la información que posean los abogados y auditores contables, así como los registros o diarios privados y el secreto profesional de prensa.

Los contables no están obligados a mostrar los papeles de trabajo correspondientes a sus clientes.³⁷⁹

3.2.4. Reconsideración

En consonancia con el artículo 36 del CFF en México, las autoridades fiscales podrán revisar discrecionalmente las resoluciones desfavorables a un particular emitidas por su subordinado jerárquico, y en caso de que se demuestre fehacientemente que la resolución se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarla o revocarla en beneficio del contribuyente que no haya interpuesto algún medio de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el

³⁷⁷ Código Tributario boliviano, artículo 68, fr. 4; Código Tributario de Uruguay, art 47; Código de Normas y Procedimientos Tributarios para Costa Rica, artículo 115; Código Tributario brasileño, artículo 198; entre otros.

³⁷⁸ Novoa Rafael, *Rev. Tributaria*, t. IV, núm. 19.

³⁷⁹ *Fiscalidad Internacional, Reino Unido*, Valencia, CISS, 1995, p. 29.

crédito fiscal. A esta institución, el maestro Fernández Sagardi³⁸⁰ la ha denominado “revocación por gracia”, con justa razón, ya que al establecerse como una facultad discrecional para la autoridad fiscal, lo que debiera ser una obligación que a su vez se tornará en un derecho para el contribuyente, puesto que se está demostrando fehacientemente la ilegalidad de una resolución; es decir, la autoridad que la emitió vulneró sin lugar a dudas la legalidad a la cual está sujeta por mandato constitucional.

Bajo el contexto de la legislación mexicana, las autoridades fiscales tienen la obligación de atender todas las promociones que se les presenten y resolverlas en un plazo no mayor a tres meses, transcurrido este plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar como configurada la negativa ficta.³⁸¹

3.3. Las obligaciones de los particulares frente a la Administración tributaria

Las obligaciones establecidas a cargo de los particulares tienen la finalidad de facilitar la actividad administrativa dirigida a la investigación y comprobación de los presupuestos tributarios, y están fundamentadas en la facultad de imperio del Estado.

Las obligaciones tributarias no pecuniarias que, distintas de la obligación material de pago, acompañan normalmente a los tributos, también deben estar establecidas en ley describiendo toda su extensión y límites.³⁸²

Estas obligaciones pueden prescribir un hacer, un no hacer o un tolerar.

³⁸⁰ *Supra* nota 374, p. 127.

³⁸¹ A nivel local cabe destacar que en el Código Financiero para el Distrito Federal vigente para 2005, si la autoridad no responde en el plazo legal establecido se configura la afirmativa tácita o positiva ficta.

³⁸² Fernández López, Roberto Ignacio, *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 41.

Sobre el particular, en el Derecho comparado se puede observar el siguiente panorama:

3.3.1. Alemania

Llama la atención que la Ordenanza Alemana de 2000 establece con gran detalle la forma de cumplir con las obligaciones por parte del sujeto pasivo o responsables. Se pueden sintetizar como las principales obligaciones, las siguientes:

- ✓ Quien inicie una explotación agrícola y forestal, una explotación industrial o un establecimiento permanente debe comunicar esto, mediante formulario previamente publicitado (Artículo 138, párrafo 1, de la Ordenanza Alemana 2000).

- ✓ Deberes de llevar la contabilidad y registros.

- ✓ Conservación de documentos tales como cartas comerciales, comprobantes de asientos, libros, registros, inventarios, balances, papeles de trabajo, etcétera (Artículo 147).

- ✓ Presentación de declaraciones juradas.

- ✓ Deber de colaboración en el registro e inspección de personas y empresas.³⁸³

- ✓ Deber de colaborar en las visitas de inspección que se le practiquen al contribuyente mismo, exhibiendo los documentos requeridos y proporcionando un lugar adecuado para la inspección.

³⁸³ Así, por ejemplo, los propietarios de inmuebles, dueños de viviendas y recintos, subarrendadores, entre otros, están obligados a declarar sobre sí mismos y sobre las personas que ocupan el lugar y sobre las actividades que se desempeñan en dicho lugar. Artículo 135 de la Ordenanza Alemana.

3.3.2. Bolivia

Este sistema tributario destaca como principales obligaciones formales a cargo del sujeto pasivo (Código Tributario de Bolivia, artículo 70):

- ❖ Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la Ley como generadores de una obligación tributaria.

- ❖ Inscribirse en los registros habilitados por la Administración tributaria y aportar los datos que le sean requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.

- ❖ Fijar domicilio y comunicar su cambio; en caso contrario, el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.

- ❖ Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

- ❖ Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la Administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las haya determinado y cobrado.

- ❖ Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la administración tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones.

- ❖ Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en bancos y otras instituciones financieras.

- ❖ Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta siete

años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración tributaria los mismos, en la forma y plazos en que ésta los requiera.

❖ Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (*software* básico) y los programas de aplicación (*software* de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible.

❖ Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la Administración tributaria, en los equipos y recursos de computación que utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.

❖ Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.

❖ Cumplir las obligaciones establecidas en el Código, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración tributaria con carácter general.

3.3.3. Buenos Aires

La legislación bonaerense es abundante en obligaciones para los sujetos pasivos. En aras de ofrecer un panorama general, se ha sintetizado como sigue:

- Conservar la documentación y comprobantes referidos a las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles.
- Llevar los libros de contabilidad y los respectivos comprobantes en forma ordenada y actualizada. El no hacerlo implica una presunción en contra del contribuyente y demás responsables.

- Comunicar en el plazo de quince días cualquier hecho que provoque:
 - a) Una modificación al hecho imponible.
 - b) Que genere un hecho imponible nuevo, y
 - c) Que extinga el hecho imponible existente.

- Llevar regularmente uno o más libros o registros especiales a requerimiento de la Dirección General y en la forma que ella establezca.
- Concurrir ante los requerimientos de la Dirección General y exhibir, presentar y suministrar la documentación e información que la misma le exija, en tiempo y forma.
- Otorgar comprobantes y conservar sus duplicados, así como los demás documentos de sus operaciones por un término de diez años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.
- Están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas y a cumplir con los restantes deberes que impongan las disposiciones en vigor (Código Tributario de Buenos Aires, artículo 13).
- Consignar el domicilio fiscal en su inscripción y en sus declaraciones juradas, formularios o en los escritos que presenten ante la Dirección General. Todo responsable está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los quince días de efectuado, quedando en caso contrario sujeto a las sanciones establecidas en el Código (arts. 24 y 28).
- Los contribuyentes y demás responsables están obligados a facilitar la verificación, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos a cargo de la Dirección General (artículo 82).
- Presentar las declaraciones juradas (artículo 91).

- Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registros mediante sistemas de computación de datos deben mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de diez años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el que se hubieran utilizado (artículo 83).

- Los contribuyentes que se disponen a iniciar actividades deben previamente inscribirse como tales presentando una declaración jurada y abonar dentro de los quince días el importe que determine la Ley Tarifaria (artículo 187).

- Los contribuyentes están obligados a consignar el número de inscripción en las facturas y demás papeles de comercio (artículo 188).

3.3.4. Costa Rica

- Llevar los libros y registros (contabilidad) de la manera en que lo señalen las leyes.

- Inscribirse en el registro de contribuyentes y dar los avisos de modificación o bajas correspondientes.

- Presentar las declaraciones.

- Conservar, en forma ordenada, los libros de comercio, los libros, los registros, los documentos y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.

- Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.

- Presentar o exhibir en las oficinas de la Administración tributaria o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos y demás comprobantes relacionados con hechos generadores de sus

obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.

➤ Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados, a las oficinas de la Administración tributaria, cuando su presencia sea requerida (Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, artículo 128).

➤ Comunicar a la administración tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias necesarias para su fácil y correcta localización, así como, dar aviso en caso de cambio del mismo (arts. 30 y 128, CNPT).

➤ Los sujetos pasivos deberán mantener toda la documentación contable y los respectivos comprobantes, en el domicilio fiscal o en el lugar que expresamente les autorice la Administración tributaria, así como conservar los duplicados de facturas, boletas y otros comprobantes, por un plazo de cuatro años (arts. 109-110, CNPT).

➤ Toda persona, física o jurídica, pública o privada, está obligada a proporcionar, a la Administración tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas (artículo 105, CNPT).

3.3.5. Chile

Las principales obligaciones de los sujetos pasivos en este sistema jurídico tributario son fundamentalmente:

▪ En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios (Código Tributario Chileno, artículo 16, párrafo 1).

▪ No es permitido a los contribuyentes cambiar el sistema de su contabilidad, que haya servido de base para el cálculo de su renta de acuerdo con sus libros, sin aprobación del director regional (artículo 16, pfo. 5).

▪

- - Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines (artículo 17, pfo. 2).
 - Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar libros adicionales o auxiliares que exija el director regional, a su juicio exclusivo, de acuerdo con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias (artículo 17, pfo. 5).
 - Para todos los efectos tributarios, los contribuyentes, cualquiera que sea la moneda en que tengan pagado o expresado su capital, llevarán contabilidad, presentarán sus declaraciones y pagarán los impuestos que correspondan, en moneda nacional (artículo 18).
 - Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del reglamento respectivo (artículo 66).
 - Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la Ley sobre Impuesto a la Renta deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación, salvo determinadas excepciones (artículo 68).
 - Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. Tratándose de sociedades, esta obligación recaerá, además, sobre los socios o administradores que señale la dirección regional. Si se trata de

sociedades anónimas o en comandita, están obligados a prestar ese juramento su presidente, vicepresidente, gerente, directores o socios gestores, que, según el caso, indique la dirección regional (artículo 34).

- Presentar declaraciones por escrito, bajo juramento, en las oficinas del servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta determine con objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto (arts. 29-30).

- Junto con sus declaraciones, los contribuyentes deberán presentar los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la dirección regional les exijan (artículo 33).

- Estarán obligadas a emitir facturas las personas que a continuación se indican, por las transferencias que efectúen y cualquiera que sea la calidad del adquirente:

1. Industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

2. Importadores, distribuidores y comerciantes mayoristas (artículo 88).

3.3.6. Uruguay

De manera semejante a sus análogos, el Código Tributario de Uruguay³⁸⁴ dispone que los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:

- Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.

³⁸⁴ *Código Tributario de Uruguay*, artículo 70.

- Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.
- Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.
- Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.
- Presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
- Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.
- Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.

3.4. Las Facultades de la Administración tributaria

“La Administración Tributaria es la parte de la Administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia”.³⁸⁵

³⁸⁵ Hallivis Pelayo, *op. cit.*, p.163.

El principio de legalidad ejerce una gran influencia sobre la configuración de las potestades administrativas. La actuación administrativa es el ejercicio de un poder atribuido por la ley y por ella delimitado.³⁸⁶

“El principio de legalidad con particular relación a la acción administrativa exige que la actuación de la Administración encuentre su fundamento positivo, así como el límite negativo en una norma previa”.³⁸⁷

“Toda atribución de potestades ha de ser en principio expresa, ya que ante el silencio de la ley la Administración carece de poderes propios”.³⁸⁸

3.4.1. Alemania

La gestión de los tributos se encuentra regida por la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*),³⁸⁹ y las autoridades tributarias autorizadas por este ordenamiento son:

El Ministerio Federal de Hacienda y las autoridades supremas de las provincias competentes para la administración fiscal como autoridades supremas.

La Administración Monopólica Federal de Bebidas Alcohólicas, la Oficina Federal de Hacienda y la Oficina de Aduanas en lo criminal como autoridades superiores federales.

Centros de cómputo como autoridades superiores provinciales. Las delegaciones Provinciales de Hacienda, como reparticiones intermedias.

³⁸⁶ García de Enterría, y T. R. Fernández, *Curso de derecho administrativo*, vol. I, 6ª ed., Madrid, Civitas, 1993, p. 429.

³⁸⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Lex, Difusión y análisis*, Torreón, Coahuila, 3ª época, año V, núm. 47, mayo de 1999, p. 40.

³⁸⁸ Villar Palasí y Villar Escurra, *Principios de derecho administrativo*, t. II, Madrid, Universidad Complutense, 1982, p. 13.

³⁸⁹ El parágrafo 1 del artículo 1 señala que “Esta ley será de aplicación para todos los impuestos...”, Schuster, Carla, *Ordenanza Tributaria Alemana (Abgabenordnung, 2000)*, Madrid, Colex, 2001, p. 25.

Las Oficinas de la Aduana Central, incluidas sus delegaciones, las Oficinas de Investigación de Aduana, las Oficinas de Hacienda y las autoridades fiscales especiales provinciales como autoridades locales.

Seguros de Familia (artículo 6 de la Ordenanza Tributaria Alemana).

Se puede anticipar aquí que Alemania es el país que ha defendido a ultranza el sistema de determinación a cargo de la autoridad administrativa, para la determinación y reparto de los líquidos impositivos es competente en razón del territorio, la Oficina de Hacienda de la Ubicación y en el caso del impuesto comercial la Oficina de Hacienda de la Explotación (artículo 22).

Para los derechos aduaneros e impuestos al consumo es competente por razón del territorio la Oficina de Aduana Central en cuya jurisdicción se realiza el supuesto de hecho previsto en la norma (artículo 22).

Para el cumplimiento de sus labores, la Administración tributaria cuenta con las siguientes atribuciones:

- ✓ Determinar y liquidar los impuestos
- ✓ Iniciar procedimientos administrativos de oficio o a petición de parte
- ✓ Recabar informes incluyendo datos protegidos
- ✓ Realizar inspecciones oculares
- ✓ Solicitar la intervención de peritos
- ✓ Solicitar el apoyo de tribunales y autoridades
- ✓ Ingresar y revisar propiedades inmuebles y recintos ocupados por un contribuyente
- ✓ Detener buques y vehículos relacionados con algún acto referido a la tributación
- ✓ Desarrollar medidas especiales de control
- ✓ Registro de personas.³⁹⁰

³⁹⁰ La mayoría de estas atribuciones se encuentran reguladas en la parte cuarta de la ordenanza alemana de 2000, denominada "Realización de la Imposición".

3.4.2. Bolivia

El Código tributario determina como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, al Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución son ejercidas por la Administración tributaria nacional, departamental y municipal.

La Administración tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación
2. Determinación de tributos
3. Recaudación
4. Cálculo de la deuda tributaria
5. Ejecución de medidas precautorias, previa autorización de la autoridad competente establecida en el Código tributario
6. Ejecución tributaria
7. Concesión de prórrogas y facilidades de pago
8. Revisión extraordinaria de actos administrativos
9. Sanción de contravenciones, que no constituyan delitos
10. Designación de sustitutos y responsables subsidiarios, en los términos dispuestos por el Código.
11. Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios, como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción.
12. Prevenir y reprimir los ilícitos tributarios dentro del ámbito de su competencia; asimismo, constituirse en el órgano técnico de investigación de delitos tributarios y promover como víctima los procesos penales tributarios.

La Administración tributaria cuenta con amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, tales como:

1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

2. Inspeccionar y en su caso secuestrar o incautar registros contables, comerciales, aduaneros, datos, bases de datos, programas de sistema (*software* de base) y programas de aplicación (*software* de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad, la información contenida en las bases de datos y toda otra documentación que sustente la obligación tributaria o la obligación de pago, conforme a lo establecido en el artículo 102, parágrafo II.

3. Realizar actuaciones de inspección material de bienes, locales, elementos, explotaciones e instalaciones relacionados con el hecho imponible. Requerir el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando fuera necesario o cuando sus funcionarios tropezaran con inconvenientes en el desempeño de sus funciones.

4. Realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito.

5. Requerir de las entidades públicas, operadores de comercio exterior, auxiliares de la función pública aduanera y terceros, la información y documentación relativas a operaciones de comercio exterior, así como la presentación de dictámenes técnicos elaborados por profesionales especializados en la materia.

6. Solicitar informes a otras Administraciones tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras, así como a organismos internacionales.

7. Intervenir los ingresos económicos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente puestos a conocimiento de la Administración tributaria para su control tributario.

8. Embargar preventivamente dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

9. Recabar del juez cautelar de turno, orden de allanamiento y requisa que deberá ser despachada dentro de las cinco horas siguientes a la presentación del requerimiento fiscal, con habilitación de días y horas inhábiles si fueran necesarias, bajo responsabilidad (Código Tributario Boliviano, artículo 100).

3.4.3. Buenos Aires

En Buenos Aires, la autoridad administrativa en materia tributaria se ve representada por la Dirección General, quien está facultada para (artículo 4 del Código Tributario):

1. Recaudar, determinar y fiscalizar los tributos del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

2. Verificar las declaraciones juradas y todo otro elemento para establecer la situación de los contribuyentes o responsables.

3. Disponer inspecciones en todos los lugares donde se realicen actos o ejerzan actividades que originen hechos impositivos o se encuentren bienes que constituyan o puedan constituir materia imponible.

4. Requerir de contribuyentes, responsables o terceros, informes o comunicaciones escritas o verbales dentro del plazo que se les fije.

5. Solicitar información a organismos públicos y privados.

6. Exigir la comparecencia a las oficinas de la Dirección General a contribuyentes, responsables o terceros, dentro del plazo que se les fije.

7. Exigir en cualquier tiempo la exhibición de libros y registros de contabilidad, comprobantes y documentación complementaria de las operaciones o actos que puedan constituir hechos imponibles o base de liquidación de los tributos.

8. Intervenir documentos y disponer medidas tendientes a su conservación y seguridad.

9. Efectuar inventarios, tasaciones o peritajes, o requerir su realización.

10. Exigir que sean llevados libros, registros o anotaciones especiales y que se otorguen los comprobantes que indique.

11. Aplicar sanciones, liquidar intereses, actualizaciones, recibir pagos totales o parciales, compensar, acreditar, imputar y disponer la devolución de las sumas pagadas de más.

12. Solicitar a la autoridad judicial competente órdenes de allanamiento o cualquier medida cautelar, tendientes a asegurar el tributo y la documentación o bienes, así como solicitar a la autoridad que corresponda el auxilio de la fuerza pública para efectuar inspecciones de libros, documentos, locales o bienes de contribuyentes, responsables o terceros, cuando éstos dificultan su realización o cuando las medidas son necesarias para el cumplimiento de sus facultades.

En cualquier momento, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires puede solicitar embargo preventivo o en su defecto inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes pueden resultar deudores solidarios; y los jueces deben decretarlo en el término de veinticuatro horas, ante el solo pedido del fisco y bajo la responsabilidad de éste.

13. Emitir constancias de deuda para el cobro judicial de los tributos.

14. Intervenir en la interpretación de las normas fiscales.

15. Dictar las normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Dirección General a reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración tributaria.

16. Fijar fechas de vencimientos generales para la presentación de las declaraciones juradas anuales.

17. Celebrar convenios de colaboración con organismos nacionales, provinciales y municipales y con entidades privadas tendientes a optimizar los sistemas de recaudación, *ad referéndum* del Poder Ejecutivo.

18. Proponer agentes de percepción, retención, recaudación e información.

3.4.4. Costa Rica

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para (artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios):

■ Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale.

■ Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, al efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente.

■ Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar, mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o

incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

■ Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

■ Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas.

■ Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.

■ Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y sus respectivos reglamentos, y para resolver consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.

En sus funciones de fiscalización la Administración Tributaria de Costa Rica tiene como herramientas legales las siguientes (artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios):

a) Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas, y

b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la

investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

c) Requerimientos de información tanto al contribuyente como a terceros y a distintos tipos de autoridades.

d) Facultad para citar la comparecencia de contribuyentes y terceros.

e) Facultad de realizar inventarios de bienes de los contribuyentes.

f) Facultad para inspeccionar locales.

g) Facultades para secuestrar mercancías.

3.4.5. Chile

La autoridad administrativa en materia tributaria está representada por el Servicio de Impuestos Internos, al que le corresponde la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Algunas de las facultades que las leyes otorgan al Servicio son (artículo 6 del Código Tributario):

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos

- Resolver las consultas que formulen los funcionarios del Servicio

- Ordenar la publicación o la notificación por avisos de cualquiera clase de resoluciones o disposiciones

- Disponer la colocación de afiches, carteles y letreros alusivos a impuestos o a cumplimiento tributario, en locales y establecimientos de servicios públicos e industriales y comerciales. Será obligatorio para los contribuyentes su colocación y exhibición en el lugar que prudencialmente determine el Servicio

- Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables
- Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos
 - ◆ Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes
 - ◆ Ordenar a petición de los contribuyentes que se imputen al pago de sus impuestos o contribuciones de cualquier especie las cantidades que le deban ser devueltas por pagos en exceso de lo adeudado o no debido por ellos (compensación). La resolución que se dicte se remitirá a la Contraloría General de la República para su toma de razón
 - ◆ Con objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio tiene atribuciones para examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros elementos que tengan alguna relación con la declaración
 - ◆ La confección o modificación de inventarios podrá ser presenciada por los funcionarios del Servicio autorizados, quienes a su vez si lo consideran necesario pueden confeccionar inventarios o confrontar en cualquier momento los inventarios de contribuyentes con las existencias reales, haciendo uso de la fuerza pública si fuera necesario
 - ◆ Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio está facultado para pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas
 - ◆ El Servicio puede hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y

para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

3.4.6. México

En México, la autoridad fiscal está facultada para realizar actos de fiscalización que le permitan verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, y dicha facultad la otorga precisamente el artículo 42 del CFF. Atento a dicho numeral, la autoridad tributaria puede:

- Rectificar los errores aritméticos en declaraciones y solicitudes
- Revisar la contabilidad
- Practicar visitas domiciliarias
- Revisar los dictámenes
- Revisar comprobantes fiscales
- Practicar avalúos
- Recabar informes de funcionarios
- Formular denuncias o querellas

Conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la principal autoridad fiscal en México, y entre otras funciones tiene a su cargo cobrar las contribuciones en los términos que establezcan las leyes, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.







La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza su actividad recaudatoria a través del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

La siguiente tesis aislada señala las características del SAT:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS LE OTORGAN LA NATURALEZA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el que creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano, tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1 de la Ley que lo creó declara expresamente que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que le corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el art. 3 de la citada ley, de donde se infiere que tiene un catálogo de atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, carece de patrimonio propio, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garanticen la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.³⁹¹

A partir de entonces se han creado Administraciones Locales a nivel regional en todo el país con la finalidad de desarrollar las actividades que la Ley establece, entre las que destacan:

-  Control del cumplimiento de obligaciones formales de contribuyentes
-  Visitas domiciliarias
-  Revisión de declaraciones
-  Determinación de créditos y liquidación de actas de auditoría
-  Imposición de sanciones
-  Otorgamiento de prórrogas.

³⁹¹ *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 2000, tomo XII, tesis aislada CXLIII/2000, p. 44.

Los procedimientos llevados a cabo por la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales se pueden clasificar en dos:

- 1) Procedimientos de fiscalización y
- 2) procedimientos de determinación.

La fiscalización es una función de la Administración tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria, que es fundamentalmente pasiva mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes, y cuyos objetivos son. A) En forma inmediata, persigue la sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y B) En forma mediata, buscar alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente.³⁹²

El SAT lleva a cabo la función fiscalizadora, por medio de la cual se verifica si los sujetos vinculados a la relación jurídico-tributaria han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes.

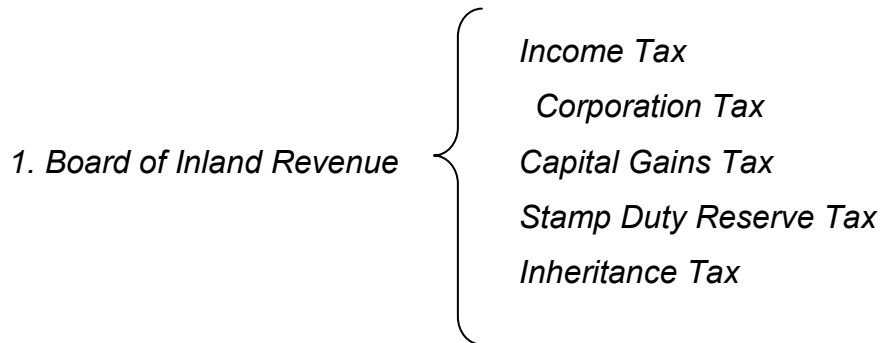
Uno de los medios de fiscalización llevado a cabo por este órgano desconcentrado es la auditoría, la cual busca la comprobación integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Así, la autoridad puede conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información que haya obtenido, o de la que obre en poder de la autoridad fiscal.

³⁹² Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 18ª ed., México, Porrúa, 1999, p. 729.

3.4.7. Reino Unido

El Departamento del Tesoro (*the Treasury*) tiene a su cargo la Administración tributaria, su titular es el *Chancellor of Exchequer*.

En su organización interna el Departamento del Tesoro tiene dos oficinas que en forma específica administran los tributos. Estas oficinas son:



Los inspectores de impuestos (*inspectors of taxes*) y los recaudadores (*collectors of taxes*) se encuentran bajo el mando de la primera de las oficinas antes mencionadas. La competencia de estos funcionarios está delimitada por territorios específicamente distritos.

Los inspectores, entre otras funciones, desempeñan las siguientes:

- Recibir las declaraciones de los contribuyentes.
- Practicar las liquidaciones.
- Verificar y controlar los tributos a su cargo.

Entre tanto los recaudadores notifican y recolectan los tributos.

De manera análoga se organiza la gestión de cobranza del impuesto al valor agregado.

En suma, se puede constatar que la gestión de los impuestos directos se realiza por un solo órgano, el Inspector de Impuestos del Distrito, y la recaudación por el recaudador.

Cabe señalar que en Reino Unido la gestión comienza mediante el envío que de las declaraciones hace el inspector a los contribuyentes, las cuales una vez cumplimentadas son devueltas al inspector para que practique la liquidación; posteriormente se reenvía la declaración y liquidación al contribuyente para que acto seguido pague el tributo correspondiente al recaudador.

Para llevar a cabo con éxito sus tareas, la Administración cuenta con las siguientes atribuciones:

- ❖ Requerir informes del contribuyente y de terceros mediante formatos previamente conocidos.
- ❖ Solicitar información a bancos y otro tipo de instituciones financieras.
- ❖ Requerir por escrito la entrega de cualquier documento que a juicio del Inspector contenga o pueda contener información relevante en cuanto a la sujeción tributaria de un sujeto.³⁹³
- ❖ Facultades para entrar y registrar el domicilio y establecimientos del contribuyente.
- ❖ Secuestro de documentación y libros de contabilidad.³⁹⁴
- ❖ Toma de muestras de mercancías.

³⁹³ Cabe señalar que bajo este régimen los profesionales que preparan la contabilidad y las declaraciones fiscales de sus clientes no están obligados a entregar los papeles de trabajo de sus clientes, salvo en el caso de que ellos mismos hayan sido condenados por fraude fiscal o sancionados por elaborar declaraciones fraudulentas. *Fiscalidad Internacional, op. cit.*, p. 29.

³⁹⁴ Una vez secuestrada la documentación el contribuyente puede solicitar el acceso a dicha documentación si considera que ello es necesario para la continuación de las actividades normales de su actividad. *Ibidem*, p. 30.

- ❖ Registro de personas
- ❖ Acceso a registros automatizados
- ❖ Obtener copias visibles, legibles y transportables de información contenida en ordenadores.

3.4.8. Uruguay

El artículo 68 del ordenamiento tributario determina cuáles son las facultades de la Administración en materia de aplicación de la norma tributaria. Reitera el principio de que la Administración dispone de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y luego prevé algunas hipótesis de actuación, tales como:

- Exigir la exhibición de libros, documentos u otro tipo de instrumentos de información a los sujetos pasivos, los cuales pueden ser asegurados por la misma autoridad.

- Practicar inspecciones de bienes muebles y en bienes inmuebles, e inclusive, contando con una orden de allanamiento previa puede inspeccionar domicilios particulares.

- Requerir la comparecencia de terceros. Cuando la autoridad tributaria solicite informes a las instituciones bancarias se deja de lado el secreto bancario.

3.5. La determinación

La suma de todos los derechos y las obligaciones tributarias formales cobran sentido en el momento de convertir en real un tributo establecido en ley.

La liquidación y la recaudación constituyen la esencia del tributo en cuanto a su aplicación. La cuantificación o liquidación de la obligación tributaria principal y el cobro o recaudación dan razón de ser al tributo.³⁹⁵

El concepto restringido de liquidación consiste en determinar una cuantía una vez realizado el hecho imponible que dio origen a la obligación.³⁹⁶

La liquidación en sentido amplio puede definirse como un conjunto de actos emanados de la Administración, del particular, o de ambos, destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible, el alcance cuantitativo de la obligación. Comprende todo el conjunto de procedimientos para verificar si se a realizado el hecho imponible, si hay una cantidad a pagar (determinación de la base y aplicación de la tasa), y en todo caso a cargo de quién.³⁹⁷

No debe confundirse la determinación con el cálculo del tributo; la primera conlleva un conjunto de actuaciones, en tanto que el cálculo se reduce a la aplicación de ciertas operaciones matemáticas.³⁹⁸

Se dificulta encontrar un solo término que sirva para designar a todo un conjunto de actos ineludibles para que el crédito fiscal, hipotético y abstracto en la norma, se actualice y concrete al producirse de hecho los presupuestos objetivos del impuesto y al conocerse los sujetos que se vinculan con esos presupuestos en la relación concreta la que la ley subordina el nacimiento del crédito.³⁹⁹

³⁹⁵ Ferreiro, *La Nueva Ley...*, *op. cit.*, p.193.

³⁹⁶ Ferreiro Lapatza, *Derecho tributario*, *op. cit.*, p. 148.

³⁹⁷ Villegas, *supra* nota 368. Ferreiro, *supra* nota 369.

³⁹⁸ Rodríguez Mejía Gregorio, *Teoría de las contribuciones*, México, Porrúa, 1994, p. 90.

³⁹⁹ Es abundante la literatura española sobre el concepto, naturaleza y efectos de la determinación tributaria, entre otras obras se han utilizado las siguientes: Albiñana García-Quintana, C, *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1986, págs. 118-119; Lejeune Valcárcel, E., "Comentario al artículo 120 de la L.G.T.", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, EDERSA, 1983. Palao Taboada, C., "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", Estudio preliminar a la trad. De *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, de A. Berliri, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974, págs. 13-56; Lago Montero, José M., *Las Liquidaciones Cautelares en el Derecho Tributario Español*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990.

Estas actuaciones sirven para comprobar y valorar los elementos propios de la deuda impositiva, con la consecuente aplicación de la tasa y finalmente la cuantificación líquida de la deuda fiscal.⁴⁰⁰

La determinación participa de la naturaleza de la obligación tributaria misma, por lo que no habrá deudores reales en tanto no se lleven a cabo estos procedimientos liquidatorios.

La determinación tiene un carácter declarativo de la obligación tributaria y constitutiva del crédito fiscal, y a través de ella se va a constatar la existencia del hecho imponible y demás elementos de la contribución.⁴⁰¹

Existen diversos tipos de liquidación, atendiendo al sujeto que la lleve a cabo. La liquidación puede ser efectuada por el sujeto pasivo, a lo cual la doctrina italiana denominó *auto-accertamento* o por la Administración, sin la cooperación del sujeto pasivo o bien en forma excepcional puede ser que ambos (sujeto activo y pasivo) participen en la determinación, adquiriendo un carácter mixto.⁴⁰²

La determinación es en su esencia y su finalidad idéntica; no varía por el sujeto que la practique.⁴⁰³

Sin importar el sujeto que determine es importante enfatizar que el procedimiento debe estar previsto en la ley y obviamente aplicado por el sujeto

⁴⁰⁰ Giannini, *Instituciones de Derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 169 y ss.

⁴⁰¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª ed., México, PAC, 1986, págs. 95-97.

⁴⁰² Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1965, p. 425.

⁴⁰³ Tesoro, Giorgio, "Il cosi detto autoaccertamento", *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, Dottor Luigi Macri, 1938, 1, págs. 12 y ss.

liquidador acorde a las normas previamente establecidas tal como lo exigen los siguientes criterios jurisprudenciales:

FACULTADES DE REVISION Y LIQUIDACION DE AUTORIDADES FISCALES.- DEBEN FUNDARSE EN LOS PRECEPTOS VIGENTES CUANDO SE EJERCITAN.- El ejercicio de las facultades de revisión y liquidación de las autoridades fiscales debe fundarse en los preceptos vigentes cuando hacen uso de ellos y no en los que estuvieron en vigor en los ejercicios revisados o liquidados.⁴⁰⁴

OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA.- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES EMITIDAS POR LAS.- Cuando las Oficinas Federales de Hacienda determinen al contribuyente una liquidación provisional en cantidad determinada, en virtud de no haber presentado su declaración, y a fin de reunir los requisitos de debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe cumplir, es necesario que dicha liquidación contenga todos los elementos, las causas especiales y procedimiento seguido por la autoridad para determinar el cobro que pretende hacer, es decir, explicar en qué se basó para obtener la cantidad determinada por la autoridad, ya que la misma puede establecerse conforme a los datos obtenidos en la última o cualesquiera de las seis últimas declaraciones presentadas por el contribuyente, a efecto de cumplir con lo establecido por el artículo 16 Constitucional respecto a la debida fundamentación y motivación.⁴⁰⁵

En México, la jurisprudencia reconoce tanto la autodeterminación como la heterodeterminación como a continuación se ilustra:

FACULTAD DE DETERMINACIÓN O LIQUIDACIÓN, PUEDE CONCLUIR EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A CARGO O PÉRDIDA FISCAL, SIN QUE ESTO ÚLTIMO SEA UNA FACULTAD DISTINTA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 41, párrafos primero y segundo, Apartado B, fracciones XII y XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, corresponde a los contribuyentes y a las autoridades fiscales en el desahogo de sus facultades de comprobación, determinar la situación fiscal de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, este último numeral reglamentario, invocado como sustento en la resolución impugnada, por la autoridad fiscal como se aprecia de su texto, para ello, no debe perderse de vista que lo que comprende una determinación fiscal, no es más que la aplicación de los procedimientos que determina

⁴⁰⁴ *R.T.F.F.*, Segunda época, Pleno, año V, no. 45, septiembre de 1983, Tesis, II- TASS-5356, p. 167.

⁴⁰⁵ *R.T.F.F.*, Tercera época, Pleno, Año IV. No. 44. Agosto 1991, Tesis: III-TASS-2148, p.28.

la ley del impuesto de que se trate, para establecer en cantidad líquida las obligaciones fiscales del contribuyente, procedimientos que pueden dar diversos resultados, como en materia de impuesto sobre la renta respecto a personas morales con actividades empresariales, en términos de los artículos 10 y 55 de la Ley de dicho impuesto, el resultado fiscal que puede recaer a una determinación es de impuesto a cargo o pérdida fiscal, por lo que la modificación de esta última, no es más que resultado de la facultad de determinación que tiene la autoridad, conforme a la disposición en cita, sin que pase desapercibido mencionar que el procedimiento de determinación comprende todas las fases que establece la ley para conocer su resultado, como en la materia que se menciona, es determinar los ingresos, deducciones, utilidad fiscal o pérdida fiscal según sea el caso, pues todo ello integra el procedimiento de determinación de la situación fiscal, sobre la cual se otorga la facultad de hacerla a la autoridad.⁴⁰⁶

En términos del Poder Judicial Federal:

CRÉDITO FISCAL. LO CONSTITUYE EL SALDO INSOLUTO DETERMINADO POR LA AUTORIDAD EN USO DE LAS FACULTADES CONFERIDAS EN EL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y, POR ENDE, PREVIO A SU EXIGIBILIDAD A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN DEBE OTORGAR AL CONTRIBUYENTE EL PLAZO DE 45 DÍAS PREVISTO EN LOS NUMERALES 65 Y 144 DEL MISMO ORDENAMIENTO PARA QUE LO GARANTICE O PAGUE. De la interpretación armónica y sistemática de los artículos 4o., 6o., 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que son créditos fiscales aquellos que provienen de aprovechamientos o contribuciones y sus accesorios que tiene derecho a percibir el Estado y, por regla general, son determinados por los contribuyentes (autodeterminación), pero es factible que los determinen las autoridades fiscales en uso de sus facultades de comprobación, generándose en ambos casos la exigibilidad del pago y su ejecución a través del procedimiento administrativo de ejecución, una vez fenecido el plazo de cuarenta y cinco días que la ley otorga a los causantes para que garanticen el crédito o lo enteren. Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 66 del código tributario: "La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las

⁴⁰⁶ *R.T.F.J.F.A.*, Quinta Época., año III, no. 28, abril de 2003, Instancia: Primera Sala Regional del Norte - Centro II (Torreón, Coah.), Tesis: V-TASR-VIII-419, p. 361.

diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades." Por tanto, la resolución que con base en lo anterior emitan las autoridades fiscales técnicamente tiene la naturaleza de crédito fiscal porque deriva y es fruto de contribuciones omitidas y autodeterminadas (causa generadora) que el Estado tiene derecho a percibir y además porque es emitida en uso de una facultad discrecional que deriva de un adeudo a cargo del contribuyente, que constituye un derecho de percepción del Estado. En esa tesitura, previo al requerimiento de pago de dicho saldo insoluto a través del procedimiento administrativo de ejecución, debe concederse al contribuyente el plazo de 45 días que establece la ley para garantizarlo o para enterarlo. En consecuencia, deviene ilegal el procedimiento administrativo de ejecución del crédito así determinado, si previamente no se concedió al contribuyente el término aludido.⁴⁰⁷

EJECUTORIA:

Así pues, se tiene que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, en nuestro país rige el sistema de autodeterminación de las contribuciones, lo que implica que es el propio contribuyente el que, en principio, fija en cantidad líquida su deuda fiscal, la que debe calcular conforme a las disposiciones de la contribución específica de que se trate.

Igualmente, este dispositivo legal dispone en su primer párrafo que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; en tanto que en su párrafo cuarto señala que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo indicado en las disposiciones respectivas y ante la falta de disposición expresa en los plazos previstos en las fracciones I y II de este propio numeral.

Conforme a lo anterior se tiene que son los contribuyentes los que determinan las contribuciones a su cargo, las que se causan en la medida en que se actualiza el presupuesto material del hecho imponible y que deben ser pagadas en los plazos previstos expresamente en la ley respectiva.

En este orden de ideas, es dable sostener que el pago oportuno de contribuciones es aquel que se lleva a cabo dentro de los plazos legales contemplados para cada caso

⁴⁰⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, Tesis: IV 2º. A.62 A, p. 1371.

concreto, resultando así inoportuno el realizado con fecha posterior al del vencimiento de esos plazos.

En estas condiciones, puede determinarse que el pago indebido de una cantidad al fisco federal otorga al contribuyente el derecho a la devolución, no así el de obtener un lucro cesante por la falta de disposición de esa cantidad durante el tiempo que estuvo en poder de la autoridad fiscal, por dos razones fundamentales:

- Porque la devolución de una cantidad actualizada compensa la pérdida de poder adquisitivo durante ese lapso; y,
- Porque para que nazca el derecho a intereses debe acreditarse que el pago se recibió de mala fe, lo que resulta imposible en un sistema tributario como el que impera en nuestro país, el que, como ya se dijo, es de autodeterminación de las contribuciones.

Asimismo, si la vigencia de un régimen de autodeterminación como el que nos rige impide que la autoridad advierta los errores cometidos en el pago de las contribuciones (tan es así que por ello el legislador otorga facultades de comprobación a las autoridades fiscales), es dable suponer que no existe obligación de devolución hasta en tanto la autoridad no se percata de que ha existido un pago de lo indebido, resultando el medio más eficaz para conseguir ello la presentación de una solicitud de devolución por parte del contribuyente.⁴⁰⁸

3.5.1. La autoliquidación

Las autoliquidaciones son “declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar” (LGT artículo 120).

⁴⁰⁸ *Idem.*

La autoliquidación es la regla general en los países de sistema angloamericano y en la mayoría de los países del continente americano;⁴⁰⁹ en Europa aún se encuentran países en donde la regla es la determinación por parte de la Administración, como Alemania, en cuya ordenanza se dispone a la letra: “Mientras no se disponga otra cosa, los impuestos se determinarán por la autoridad fiscal mediante acto de liquidación”.⁴¹⁰

En Francia, el sistema continental se aplica en el IRPF, mientras que la autoliquidación se ha implantado en el Impuesto sobre sociedades e IVA.⁴¹¹

En tanto que en otros países, como España, se ha ido pasando de esta determinación por parte de la autoridad tributaria hacia la autoliquidación, y aplicando muchas veces sistemas mixtos, sin que todavía se consideren sistemas de autoliquidación en todos los tributos.

Italia es el país europeo en donde el sistema de autoliquidación se ha implementado de manera más general, posiblemente por la imposibilidad de mantener un sistema administrativo que se encargara de las determinaciones o bien por simple comodidad burocrática.

Al comentar la evolución que ha tenido el procedimiento de liquidación en España, el profesor Ferreiro manifiesta: “La L.G.T. de 1963 reconoció ya en modo muy amplio, en su artículo 10. k), la posibilidad de que la Ley regulase ‘la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria’ desde entonces, y a partir de su implantación con el I.T.E., las autoliquidaciones han ido extendiéndose paulatinamente...”.⁴¹²

En la autoliquidación el causante efectúa un reconocimiento de deuda, la cual puede ser revisada por la Administración, y, desde luego, esta

⁴⁰⁹ Cfr. artículo 70 del Código Tributario de Bolivia de 2003; arts. 29 y 30 del Código Tributario de Chile vigente desde 1974; artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica vigente desde 1971, entre otros.

⁴¹⁰ Schuster, Carla, *op. cit.*, p. 92.

⁴¹¹ Cfr. Blaise, Yves, *Les impôts en Europe 2004*, París, DELMAS, págs. 85-98.

⁴¹² Ferreiro, *La nueva Ley...*, *op. cit.*, p. 198.

determinación no constituye un acto administrativo, como tampoco lo es la sola recepción por parte de la autoridad.

En la mayoría de los países en donde impera la regla de la autoliquidación se admite la posibilidad de rectificación en caso de error mediante declaraciones complementarias o instrumentos análogos.

México no es la excepción, como lo muestran las siguientes jurisprudencias, la autodeterminación es la regla en éste sistema jurídico tributario:

AUTODETERMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. HACE INNECESARIA LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA. En los casos en que el contribuyente se autodetermina no es necesario que la autoridad hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito, en atención a que en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, de modo que si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, y para el efecto de su cumplimiento pide que se le permita enterar el importe de su obligación en mensualidades, y la autoridad accede a la petición, con tal actuación y por consenso de ambas (contribuyente y autoridad fiscal) queda establecido el importe del crédito a liquidar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito que ya es líquido y determinado, ya que al tenor de los numerales 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación, el requerimiento de pago se justifica dado que el primero de ellos establece, en su fracción III, inciso c), que la autorización para pagar en parcialidades quedará revocada ante el impago de tres parcialidades consecutivas, y el segundo de los dispositivos prevé el derecho de la autoridad hacendaria de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requiriendo de pago al deudor, y en caso de que no sea cubierto, podrá proceder al embargo en los términos que el propio artículo dispone, estableciendo en el cuarto párrafo de su fracción II, que: "Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades ...", el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento; esto es, que tal disposición no remite, para hacer efectivo el crédito, a los términos y condiciones que refieren los artículos 144 y 145 del Código Fiscal, sino que le permite a la autoridad requerir al contribuyente cuando se revoque la autorización de pago en parcialidades, de lo que se concluye que

tales disposiciones, sin lugar a dudas, establecen el fundamento para que la autoridad hacendaria formule el requerimiento al contribuyente, al haberse ubicado en el supuesto contemplado en la fracción III, inciso c), del artículo 66 citado, y por ende, para formular el requerimiento de pago no es necesario que la autoridad hacendaria agote el procedimiento establecido en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, para determinar en cantidad líquida el crédito.⁴¹³

AUTODETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES. LA CANTIDAD QUE EL CONTRIBUYENTE COMUNIQUE AL FISCO COMO MONTO DE SU ADEUDO CONSTITUYE UN CRÉDITO FISCAL, PREVIA RATIFICACIÓN O RECTIFICACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. De la relación concatenada de los artículos 4o. y 6o. del código tributario federal y su vínculo con las definiciones doctrinarias de crédito y contribución, se concluye que los particulares están obligados a determinar las contribuciones a su cargo, las que se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, con independencia de que la autoridad hacendaria pueda, en ejercicio de las facultades de comprobación que la propia ley establece, determinar tales contribuciones; de lo que se sigue que por crédito fiscal se entiende, en general, el adeudo que el gobernado tiene con el Estado, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria, de la actividad del Estado, o de la determinación de los propios contribuyentes (autoliquidación); de ahí que si el contribuyente en cumplimiento a su obligación establece y comunica al fisco el monto de su adeudo, es precisamente esa cantidad, previa ratificación o rectificación de la autoridad respectiva, lo que constituye el crédito fiscal, aun cuando no se trate de una resolución proveniente de autoridad hacendaria propiamente dicha, ya que es indudable que aquél existe, es líquido y exigible, por tener su origen en una autodeterminación.⁴¹⁴

“El sistema de autodeterminación de los gravámenes se aplica en México en forma generalizada desde el primero de abril de 1967, al entrar en vigor un nuevo Código Fiscal, que en su artículo 80 estableció que...la determinación y

⁴¹³ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Tomo: IX, Junio de 1999, Tesis: V.1o. J/21, p. 847.

⁴¹⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Tomo XIV, Octubre de 2001, Tesis: VI. 2º.A.6ª, p. 1089.

liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario”.⁴¹⁵

No obstante este sistema no ha rendido los frutos esperados, ya que frecuentemente los contribuyentes declaran algo menos de lo real. Cita Einaudi⁴¹⁶ el ejemplo de los impuestos por importación en Italia en donde no obstante existe la posibilidad de que la Aduana ejercitase su derecho de comprobación, los contribuyentes por lo general declaraban valores por debajo de los efectivos, asumiendo el riesgo de ser penalizados.

3.5.2. La liquidación por parte de la autoridad

En opinión de la antigua doctrina italiana, la determinación es una actividad a cargo del Estado dada su complejidad.⁴¹⁷

Bajo esta perspectiva, la determinación ha sido definida por *Giorgio Tesoro* como “un acto administrativo que contiene, no sólo una manifestación de conocimiento, sino también una manifestación de voluntad de un órgano administrativo, dotada de efectos jurídicos”.⁴¹⁸ No obstante, este mismo autor considera que a falta de la actividad administrativa, el particular puede aplicarse la norma, pero sin que esta circunstancia pueda considerarse propiamente un *accertamento*.

En un sentido semejante, *Rossy* considera a la liquidación como “un conjunto de operaciones mediante las cuales el órgano competente determina la cuantía exacta del tributo debido por cada contribuyente a través del cual la

⁴¹⁵ Hallivis Pelayo, *op. cit.*, p. 209.

⁴¹⁶ Einaudi, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Aguilar, 1955, p.249.

⁴¹⁷ En este sentido se expresan Blumenstein, Ernest, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Milán, Giuffré, 1954. D’Amati, y el mismo Giannini, cit. por Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1970.

⁴¹⁸ Tesoro, *op. cit.*, p. 14.

causa genérica de la contribución, que reposa en la ley, se transforma en un título específico de obligación”.⁴¹⁹

En la antigua doctrina española la “liquidación del tributo consiste en la fijación cuantitativa de la deuda tributaria por parte de la Administración, lo que constituye un acto unilateral, realizado en cumplimiento de la Ley, con todas sus consecuencias jurídicas”.⁴²⁰

Jarach es sin lugar a dudas el defensor extremo de esta postura, ya que para este distinguido autor la determinación “es siempre un acto de autoridad y tiene el carácter reglado, que declara el derecho en el caso individual con eficacia definitoria de la relación jurídica sustantiva”.⁴²¹

La actividad desempeñada por el órgano implica un acto de voluntad encaminada a reafirmar la voluntad de la ley.

Cuando se establece que la determinación tributaria será realizada por la Administración se parte de la hipótesis de que la autoridad es concedora de la totalidad de los presupuestos determinantes de la obligación tributaria.⁴²²

De manera categórica el ilustre profesor Valdés Costa⁴²³ clasifica a la determinación como un acto administrativo que declara la existencia y la cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

La determinación por la Administración puede tener lugar por el mandato de ley simple y llano, o bien el mandato de ley por incumplimiento total o parcial del contribuyente.

⁴¹⁹ Rossy, *Instituciones de Derecho financiero*, Barcelona, Librería Bosch, 1959, págs. 326 y ss.

⁴²⁰ Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario (parte general y legislación española)*, Barcelona, Ariel, 1973, p.89.

⁴²¹ Jarach, Dino, “Naturaleza y eficacia de declaración tributaria”, *Temas Tributarios*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1968, p. 405.

⁴²² Perulles Bassas, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 377.

⁴²³ Valdés Costa, Ramón, *Derecho tributario formal*, Montevideo, Depalma, 1967.

La mayoría de las legislaciones establecen la determinación a cargo de la Administración cuando el contribuyente o responsable estando obligado a ello no presenta la declaración, o dicha declaración da lugar a dudas, o no colabora en las actividades de inspección.

Fundamentalmente se puede hablar de dos sistemas de determinación por la Administración:

- a) sobre base cierta
- b) sobre base presunta

Determinar implica esclarecer algo que teóricamente es ya conocido porque lo definen las normas, y cuya medida concreta en cada caso particular es lo que se desconoce. Ese algo es una magnitud, asumida por las normas como base imponible y que aparece ligada estrechamente con el elemento material del presupuesto de la obligación tributaria.

3.5.2.1. La estimación indirecta

La base imponible es el objeto de medición, lo que se ha de medir. El presupuesto de hecho no puede ser medido en su integridad, sino tan sólo su elemento material al que las normas hayan convertido en base.

La base imponible se integra de un acopio de datos concernientes a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.⁴²⁴

La estimación es una forma de determinar la base imponible. La estimación puede realizarse en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, y en forma presuntiva, por el conocimiento presuntivo.

En opinión del profesor Fernando Sainz de Bujanda, la estimación de la base imponible mediante bases ciertas no es propiamente estimación, sino determinación. Entre determinación y estimación existiría una diferencia

⁴²⁴ Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Bosch, 1964, p. 77.

cualitativa, con la evaluación directa realmente se mide la base, con la evaluación presuntiva se mide una entidad diferente, no definida en la base, al describir el presupuesto de hecho y cuyo concepto únicamente puede inducirse de las normas reguladoras de la estimación.⁴²⁵

Esto es, el legislador autoriza que, en lugar de la base definida por las normas, se determine algo distinto a ella, en el supuesto de que no sea posible determinar la base por falta de elementos.

La estimación indirecta tiene un carácter subsidiario.⁴²⁶

A través de la estimación directa la Administración llega a un conocimiento cierto de la materia imponible, el conocimiento inmediato, de los datos en los que se expresa la constitución de la base, lo que permite realizar una valoración cierta de la misma.

La estimación indirecta pierde objetividad; siendo presuntiva, se requerirá del uso de indicios y juicios sintéticos. Teniendo como sustento sólo índices, signos cuya presencia sea reveladora de la riqueza que se pretende someter a tributación.

En sentido estricto no se trata de un régimen de determinación de la base imponible, sino de un procedimiento destinado a la obtención de pruebas necesarias para determinar la base cuando no sea posible aplicar el régimen ordinario.

“Este procedimiento en ningún caso debe ser calificado, de por sí, de ficción ni de presunción, pues no se sustituye la realidad o se presume cierto el resultado alcanzado, sino que explícitamente se permite a la Administración que recurra a las pruebas indirectas en la fijación de la base imponible”.⁴²⁷

⁴²⁵ Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, t. VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 206.

⁴²⁶ Sánchez Pino, Antonio José y Malvarez Pascual, Luis A., *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000, p. 25.

⁴²⁷ Sánchez Pino y Malvarez Pascual, *op. cit.*, p. 37.

Este tipo de determinación se lleva a cabo mediante la aplicación de pruebas indirectas, lo cual hace pensar que las presuncionales simples se aplicarán de manera corriente, luego entonces frecuentemente se identifica a la estimación indirecta con la prueba por presunciones.

La utilidad de las presunciones en el ámbito de la estimación indirecta es basta, ya que facilita la configuración o el hallazgo de elementos que llevan a verificar la existencia, la estructura y el *quantum* del tributo.

Las presunciones simples en la estimación indirecta también rinden sus frutos al obstaculizar la defraudación fiscal.

Por cuanto hace a las presunciones legales, estas podría decirse tienen un marco más restringido para producirse y valorarse ya que dependen en gran medida de la voluntad del legislador.

Las presunciones legales encuentran un mejor escenario en la estimación directa, no obstante se les aplica ocasionalmente también en el campo de la estimación indirecta.

La estimación indirecta para tener éxito debe permitir cierta flexibilidad de razonamiento al momento de vincular hechos conocidos y desconocidos.

Reconocido sector doctrinal considera que sería mejor que no se incluyesen presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta, ya que éstas pueden perjudicar la seguridad jurídica del contribuyente.⁴²⁸

Sin embargo no se puede perder de vista que si no hay acceso a pruebas directas es precisamente porque el mismo contribuyente propició esta situación, y finalmente lo que distingue a una estimación directa de la indirecta es esencialmente los medios de prueba que se utilizan en una y en otras.

⁴²⁸ González García, Eusebio, "Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t.II, Madrid, EDERSA, 1985, p. 54, en el mismo sentido Pérez de Ayala y E. González García, *Curso de Derecho Tributario*, t. II, Madrid, EDERSA, 5ª ed., 1989, p.118 y Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990, p. 93.

No se insinúa desde luego que en la estimación indirecta la Administración no muestre las pruebas sino que éstas serán distintas de las que hubiese utilizado en el caso de elaborar una estimación directa, ya que como bien dice el profesor de Huelva, no cabe aplicar el régimen de estimación indirecta con fundamento exclusivamente en meras probabilidades o conjeturas.⁴²⁹

3.5.2.2. La determinación presuntiva (bajo el crisol de la legislación mexicana)

El art. 55 del Código Fiscal de la Federación establece que:

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades.

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

⁴²⁹ Sánchez Pino y Malvarez Pascual, *op. cit.*, p. 45.

IV. Cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos a que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tenga en operación las máquinas de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

El primer comentario que merece este numeral es que con una redacción poco feliz, se faculta a la Administración para estimar indirectamente la base imponible, y de ahí liquidar las contribuciones aplicables.

Para que se configure este supuesto es necesario que el contribuyente haya incurrido en las irregularidades a las cuales se refiere el artículo, y que dichas anomalías obstaculicen o impidan el conocimiento de la situación real del contribuyente o del responsable.

El ejercicio de esta atribución por parte de la Administración está desde luego, sujeta a una regulación específica cuyo fundamento está constituido por los artículos 56, 61 y 62 del mismo ordenamiento.

No obstante, “la estimación de oficio presunta, donde intervienen los indicios y presunciones, tipifica al proceso tributario como inquisitivo”.⁴³⁰

Art. 56. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

⁴³⁰ Navarrine, Susana Camila y Rubén O. Asorey, *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1985, págs. 96-97.

- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Este artículo sugiere los mecanismos a disposición de la Administración para llevar a cabo la llamada “determinación presuntiva”, las primeras fracciones abren la posibilidad de una estimación con base cierta más que presunta. En tanto que la última fracción si hace referencia a medios indirectos.

En atinada opinión el profesor Fernández Sagardi manifiesta al respecto: “...vale la pregunta de si la autoridad fiscal tiene la posibilidad de aplicar a su juicio indistintamente la determinación con base presunta existiendo causa legal, o la determinación con base cierta cuando tiene todos los elementos a su alcance para hacerlo”.⁴³¹

Art. 61. Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deben pagar contribuciones se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de revisión.
- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales

⁴³¹ Fernández Sagardi, *Comentarios... op. cit.*, p.165.

tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Art. 62. Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

- I. Se refieren al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.
- II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente cualquiera de sus establecimientos aun cuando expresen el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
- III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.
- IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Sobre el procedimiento en su conjunto y su acatamiento a la legalidad establecida el tercer tribunal Colegiado en materia administrativa del sexto circuito ha expresado la siguiente tesis aislada:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS, PREVIO AL PROCEDIMIENTO RELATIVO DEBE ATENDERSE SI SE COLMARON O NO LOS REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). De la interpretación del artículo 55, fr. VI, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1998, se advierte que las autoridades hacendarias pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que debe pagar contribuciones; sin embargo, para que proceda el despliegue de dicha facultad se requiere forzosamente la concurrencia de dos requisitos, a saber: a) que se adviertan irregularidades en la contabilidad del contribuyente (diferentes de las que el

mismo precepto contempla en sus demás fracciones), y, b) que esas irregularidades imposibiliten realmente el conocimiento de las operaciones realizadas en el periodo o ejercicio sujeto a revisión. Por consiguiente en aquellos casos en los que la Sala Fiscal, antes de analizar los planteamientos de las partes sobre la satisfacción o no de tales requisitos, sin más concluye que la resolución determinante del crédito es ilegal porque las autoridades demandadas no se ajustaron a las reglas del procedimiento que establecen los artículos 56, fr. II, del Código Fiscal de la Federación y 62, 1er. pfo., de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes en el citado año, es evidente que contraviene los principios de congruencia y exhaustividad a que alude el diverso 237 del señalado código tributario que obliga a conceder el amparo para efectos de que la sala responsable se pronuncie en lo relativo, toda vez que antes de analizar el correcto o indebido procedimiento en la determinación de tal estimativa, de acuerdo con la litis planteada ante su potestad, debe definir si se cumplieron o no los referidos requisitos de procedencia.⁴³²

De igual manera el tercer tribunal Colegiado del octavo circuito ha expresado la inconstitucionalidad del procedimiento regulado en el art. 61 fr. II para la determinación presuntiva, porque vulnera el principio de capacidad contributiva.⁴³³

Cuando no hay claridad legislativa, se genera confusión también en la aplicación e interpretación de la norma, para muestra basta un botón, en tanto que en jurisprudencia obligatoria se declara:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS UTILIDADES Y OPERACIONES FISCALES, LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SON DISTINTAS Y SÓLO SE APLICA A LA PRIMERA DE ELLAS EL PROCEDIMIENTO QUE ESTABLECE EL DIVERSO PRECEPTO 58 DEL PROPIO CÓDIGO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO. Del estudio concatenado y sistemático de los artículos 55, 58 y 59 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son distintas las presunciones contempladas en el primero y tercero de los numerales en cita, ya que este último se refiere a la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se debe pagar contribuciones, a través de presumir, salvo prueba en contrario, que los documentos, la información contable y la correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente, son operaciones realizadas por él. Mientras que el artículo 55 estatuye la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, lo que implica realizar una serie de procedimientos, operaciones y cálculos matemáticos para obtener la misma, por no contar la autoridad hacendaria con

⁴³² *SJF*, Novena época, tomo XIX, Febrero de 2004, tesis: VI, 3º. A.170.A, p. 1047.

⁴³³ *SJF*, Novena época, tomo: XIX, Marzo de 2004, Tesis: VIII.3o.38 A, p. 1548.

los elementos necesarios para ello al no aportarlos el contribuyente, y sólo a esa determinación presuntiva de la utilidad fiscal le resulta aplicable el procedimiento que regula el artículo 58 de dicho código.⁴³⁴

Mediante tesis aislada, el mismo poder judicial manifiesta:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE UTILIDAD FISCAL. INGRESOS Y VALOR DE ACTIVIDADES. LOS ARTÍCULOS 55 Y 59 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE COMPLEMENTAN. De la interpretación sistemática de los artículos 55 y 59 ambos del Código Fiscal de la Federación, se concluye que éstos preceptos no se contradicen, sino que se complementan, pues el primero de ellos establece los casos en que procede la estimación presuntiva de los ingresos del contribuyente, y el segundo los medios para realizarla. Esto es, el citado número 55 establece los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos; en tanto que el diverso 59 establece los medios legales a través de los cuales la autoridad fiscal puede realizar la aludida determinación presuntiva. De manera que si el contribuyente omitió registrar en su contabilidad y mantener en sus declaraciones trimestrales definitivas el valor de actos o actividades en cantidad que representa más del 3% respecto de la manifestación en sus declaraciones, y que corresponde a depósitos realizados a una cuenta bancaria a su nombre, su conducta permite, salvo prueba en contrario de su parte, que se le determine presuntivamente el valor de actos o actividades para efectos del valor al impuesto al valor agregado, pues se encuadra en el supuesto de la fracción III, inciso a), del art. 55 y del diverso 59, fr. III, citados.⁴³⁵

Es incuestionable que la actividad financiera tiene una finalidad de orden público y como tal es de interés social.

“El sistema tributario mexicano ha basado su funcionamiento en principios legales que tienen su sustento en el llamado principio de la “buena fe”. Esto es, el legislador federal ha estimado que la relación tributaria existente entre autoridad y contribuyente, debe mantenerse a través de otorgar credibilidad al particular, en cuanto a la declaración de contribuciones a su cargo”.⁴³⁶

En principio es al contribuyente mismo a quien se le asignó el deber de establecer en su justa medida la obligación a su cargo, y en su defecto será la

⁴³⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo: XV, febrero de 2003, tesis: VI.2º. A. 28 A, p. 803.

⁴³⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo: XIX, febrero de 2004, tesis: XIII.1o.13 A, p. 1048.

⁴³⁶ Sandoval Galindo, Edmundo, “La determinación presuntiva en materia fiscal federal”, *Revista Indetec*, n. 121, Guadalajara, México, Junio de 2000, p. 114.

autoridad quien valiéndose de los instrumentos legales lo haga. Es decir, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tendrá lugar cuando el contribuyente o el responsable hayan violentado el principio de la buena fe y como resultado de ello, la autoridad no esté en aptitudes para conocer con veracidad las operaciones por ellos realizadas.

Luego entonces es menester, que se determine una duda razonable en cuanto al ocultamiento de operaciones, derivadas de las irregularidades. La duda razonable requiere de mayor atención para evitar la actuación arbitraria de la autoridad tributaria. Siendo en el procedimiento de determinación donde la autoridad deberá comprobar la causa y, por ende, la duda razonable que de ella deriva, respecto del conocimiento cabal de las operaciones del particular.⁴³⁷

Los supuestos previstos como causal para llevar a cabo la determinación presuntiva, son hechos o actos que con su cumplimiento el particular puede evitar, en caso contrario, una vez ubicándose dentro de los supuestos de determinación presuntiva, se establece una duda razonable consistente en que todo lo que pueda decir y alegar a su favor probablemente no sea verdad, puesto que ya quebrantó el principio de la buena fe. Bajo esta hipótesis es incuestionable que no se puede exigir que la autoridad sustituya al particular en el cumplimiento de sus obligaciones, y que deba entonces documentar todas las omisiones que pretenda liquidar, lo que aparece como ilógico.

De aquí que el procedimiento de determinación presuntiva, desarrollado por la autoridad, tiene la credibilidad que la ley le otorga, y por tanto, obliga a que el sujeto pasivo cumpla con las obligaciones que le hubiesen sido determinadas en dicho procedimiento, merced haber incumplido con las obligaciones formales y materiales que la ley le exige, y cuyo incumplimiento dio lugar a la imposibilidad de conocer correctamente todas sus operaciones.⁴³⁸

⁴³⁷ *Ibidem*, p. 115.

⁴³⁸ *Ibidem*, p. 116.

Una vez determinado el crédito fiscal por la Administración el particular se encuentra ante la coyuntura o paga el adeudo tributario o acude ante los medios de defensa previstos en el ordenamiento tributario.

Si el contribuyente opta por pagar tiene la posibilidad de solicitar el pago en parcialidades, en el entendido que deberá cubrir el importe de las contribuciones, los recargos, las multas y la actualización de todos estos accesorios.

Si el sujeto pasivo se inclina por impugnar el adeudo determinado por la autoridad usando los medios de defensa legalmente establecidos, cabe señalar que lo más probable es que éste tenga que garantizar el interés fiscal a su cargo, abriendo la posibilidad de hacer valer vicios de procedimiento sobre la forma o consideraciones de derecho sobre el fondo de la resolución.⁴³⁹

3.6. Concepto de prueba

“El vocablo prueba, en la terminología jurídica tiene cualquiera de los siguientes significados:

1. Medios probatorios
2. Procedimiento probatorio
3. Actividad probatoria
4. Grado de convicción
5. Motivos de prueba”.⁴⁴⁰

Tanto en los procedimientos como en los procesos, la fase probatoria es sin lugar a dudas, la más importante. Las pruebas se convierten en el eje del proceso, el juzgador o la autoridad administrativa en su caso, van eliminando

⁴³⁹ Urbina Nandayapa, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, México, SICCO, 1998, p. 90.

⁴⁴⁰ Esquivel Vázquez, Gustavo A., *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*, 3ª ed., México, Porrúa, 2000, p. 5.

elementos innecesarios, y al final se decide sólo sobre aquellos puntos que fueron realmente probados, las pruebas también sirven para decantar las argumentaciones de las partes. De aquí que todo lo relacionado con el tema de la prueba se vuelva de lo más atractivo tanto para la doctrina como para el foro mismo.

De entre las definiciones que sobre prueba se han elaborado, destaca la siguiente: “el acto o serie de actos procesales por los que se trata de convencer al Juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo”.⁴⁴¹ Esta definición revela que la prueba está encaminada a demostrar la existencia o inexistencia únicamente de aquellos datos lógicos, los que a su vez van a dar vida al proceso, ya que el eslabonamiento de actos sucesivos en el tiempo que es el proceso, está regido por una lógica jurídica y los datos que van imbuidos de ella, son precisamente los únicos que el juzgador va a tener en cuenta en el momento decisivo de resolver. Es evidente que la prueba es una institución que se originó en el ámbito procesal.⁴⁴²

Se sujetarán a prueba aquellos aspectos o circunstancias aplicables a la controversia.

La materia probatoria es “un instrumento esencial no sólo del proceso, sino más bien del Derecho”.⁴⁴³

3.6.1. La Prueba en el procedimiento administrativo

El procedimiento implica una serie de actos realizados conforme a determinadas reglas con la finalidad de producir un acto.

⁴⁴¹ Guasp, Jaime, *Derecho Procesal Civil*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1957, p. 32.

⁴⁴² Sin descartar que existe la postura de considerar a la prueba como un instituto del Derecho civil, argumentando que en varios ordenamientos, las pruebas encuentran su fundamento en legislaciones civiles.

⁴⁴³ Furno, Carlo, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, Giuffrè, 1940, p.17.

El procedimiento administrativo ha sido doctrinalmente definido como: “Todo el conjunto de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas”.⁴⁴⁴

De forma concisa, se considera al procedimiento administrativo como “el conjunto de formalidades y actos que proceden y preparan el acto administrativo”.⁴⁴⁵

Como se señaló anteriormente, la prueba se manifiesta inicialmente como una institución propia del proceso judicial. Sin embargo la doctrina hoy reconoce que “la eficacia de la prueba también se manifiesta fuera del proceso, pues constituye un instrumento necesario para todo el actuar jurídico porque las afirmaciones que se verifican a través de las pruebas también pueden formularse ante personas o entidades no jurídicas”.⁴⁴⁶

Frente a esta tesis procesalista que señala como aspecto básico, la convicción del juzgador, emerge otra que puede denominarse “garantista” en donde la finalidad de la prueba será la acreditación objetiva del dato a que se refiera, y por ello se proyecta en cualquier área jurídica, en donde se necesiten acreditar relaciones jurídicas materiales.

Bajo este último esquema es posible que la Administración utilice los medios probatorios necesarios para determinar los hechos en los que fundamentará la decisión del procedimiento.

Con el auge del sistema de autoliquidación en detrimento de la liquidación por parte de los órganos administrativos, la actividad comprobatoria

⁴⁴⁴ Acosta Romero, Miguel; Herrán Salvatti, Mariano y Venegas Huerta, Francisco Javier, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal comentadas (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, México, Porrúa, 2000, p. 76.

⁴⁴⁵ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1998, p. 255.

⁴⁴⁶ Pita Grandal, Ana Ma., *La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1988, p. 36.

se ha visto disminuida, no obstante se han incrementado las tareas de control y fiscalización, en donde la actividad de la prueba también cobra relevancia.⁴⁴⁷

La prueba en el procedimiento administrativo, no coincide con la prueba procesal.⁴⁴⁸

El principio de oficialidad de la prueba establece que el órgano administrativo está obligado a desarrollar, incluso de oficio, todos los actos de instrucción que considere adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales debe pronunciarse la resolución.⁴⁴⁹

Este principio no excluye la posibilidad de que los interesados puedan aportar al mismo cuantas pruebas tengan por conveniente o de que puedan proponer la práctica de las que consideren necesarias, sólo podrán ser rechazadas cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias.

Este principio influye en la determinación de la carga de la prueba, de tal modo que recae primordialmente sobre la Administración pero sin vulnerar el principio general de que corresponde al actor la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, mientras que al demandado le corresponde la prueba de los hechos impeditivos o extintivos de dicha pretensión.

En cuanto a la valoración de la prueba, son principios generales en el Derecho Administrativo, tanto el de prueba libre, que desde luego tiene excepciones de prueba legalmente tasada, como el de apreciación conjunta de las pruebas practicadas conforme a las reglas de la sana crítica.

⁴⁴⁷ Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, 1985, p. 123.

⁴⁴⁸ Duran-Sindreu Buxade, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Barcelona, Promociones y publicaciones universitarias, 1989, p.81 y Pita Grandal, Ana Ma., "Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", *REDF*, no. 54, abril-junio de 1987, p.272.

⁴⁴⁹ Barranchina, *Compendio de Derecho Administrativo*, vol. II, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1986, p.547.

Bajo ninguna circunstancia la valoración de pruebas realizada por el órgano administrativo vinculará a los Tribunales.

3.6.2. Gestión tributaria y actividad probatoria

Desde un punto de vista procesal la carga de la prueba, se sujeta a los siguientes lineamientos:

1. Las reglas de la carga de la prueba son un mecanismo para ayudar al Juez a cumplir con su misión cuando los hechos no están suficientemente probados.

2. La carga procesal es una facultad de obrar libremente en beneficio propio, por lo tanto:

- No es un deber, puesto que no se caracteriza por la necesidad de observar una determinada conducta en interés ajeno. Por lo mismo no existe ningún derecho de otro a exigir su cumplimiento.

- No existe coacción o sanción en el supuesto de inobservancia. La misma sólo determinará la consecuencia que para ella establezca la norma que regula la carga.

3. El reparto de la carga de la prueba se llevará a cabo de la siguiente manera: cada parte soportará la carga de probar aquellos hechos que conforman el supuesto fáctico de la norma que le es favorable y a cuya aplicación aspira.

En algunos sistemas se puede apreciar la presencia de un principio de facilidad, de acuerdo con el cual la prueba le corresponde a un sujeto concreto cuando se encuentra en mejores condiciones de aportar la misma, aún cuando no le corresponda, así por ejemplo se abre la posibilidad de que el contribuyente señale como medio de prueba algún documento u otro instrumento que se encuentren en poder de la Administración.⁴⁵⁰

⁴⁵⁰ En este sentido el artículo 17 de la Ley española de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que los contribuyentes “asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante”.

Los medios de prueba, aceptados en esta materia son entre otros:

1. Testimonial
2. Pericial
3. Documental

Prueba testimonial, referida a la declaración del testigo sobre los hechos que conoce sin emitir juicios de valor u opinión sobre los mismos.

La prueba testimonial se permite siempre y cuando no se encuentre expresamente prohibida, sin embargo en su presencia destaca la oralidad de los juicios o procedimientos lo cual es poco usual en materia administrativa y tributaria.

Prueba pericial, es la declaración o dictamen de personas expertas o técnicas de aquellas cuestiones de hecho que hayan de ser base de solución a un litigio y requieran, para su apreciación, conocimientos especializados.

Para que la prueba pericial sea admisible debe versar sobre hechos que sean de interés para el caso y debe haber sido efectuada por persona con titulación facultativa suficiente.

Resulta de sumo interés la constatación de los datos que sirven de base al informe pericial. Si éstos fueron proporcionados por una de las partes se puede crear una apariencia de objetividad que habrá de eliminar.

Prueba documental, se ha venido considerando como el instrumento de mayor uso en materia tributaria.

Los documentos públicos: son aquellos autorizados por un fedatario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley.

Son documentos auténticos por sí mismos. No obstante, la verdad de las declaraciones vertidas en el documento por sus otorgantes no es un problema de autenticidad sino de veracidad.

Generalmente tienen fuerza probatoria entre las partes que los suscriben en cuanto a sus disposiciones; y fuerza probatoria frente a terceros con respecto a su fecha y a los hechos que los motivan.

En tanto que los documentos privados, son todos aquellos que no son públicos y cuya autenticidad ha de ser probada. La prueba de esta circunstancia se puede lograr comprobando, entre otros, los siguientes extremos:

La suscripción del documento por su autor, la datación del documento que señala la fecha y el lugar en que fue suscrito, la continuidad del texto del documento para averiguar si han sido cortadas, mutiladas o sustituidas algunas de sus partes. Tienen la misma fuerza probatoria entre las partes que los suscriben que la de los documentos públicos.

De entre las pruebas documentales destacan en el ámbito tributario:

Las facturas, como expresión documental de la ejecución de un negocio jurídico.

La contabilidad la cual tiene el carácter de documento privado. La contabilidad prueba la existencia del asiento, pero no el hecho a que éste se refiere.

Las actas de acciones realizadas por autoridades administrativas, en el sistema tributario español tienen naturaleza de documentales públicas y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario.

Sobre el particular se considera que:

Los hechos consignados en actas y diligencias que hacen prueba contra el contribuyente son los constatados directamente por la autoridad y no aquellos otros que ésta haya intuido o no haya podido apreciar de manera efectiva.

El valor probatorio del contenido de estos documentos habrá que analizarlo a la luz de los principios de libre valoración de la prueba, su veracidad puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones diferentes.

Finalmente cabe aclarar que pese a su ubicación las normas de prueba han de encontrar aplicación en todo tipo de procedimientos fiscales, es decir

tanto aquellos que pueden llamarse de gestión como es el caso de la liquidación, inspección, recaudación, como a los de resolución de recursos administrativos.

3.6.3. En la declaración

El incremento de contribuyentes y la multiplicidad de funciones que debe desarrollar la autoridad fiscal han conducido a que la autoliquidación sea la regla en la mayoría de los sistemas tributarios. Ello es una invitación a que los particulares participen en las tareas de interpretación y calificación jurídicas, así como a la determinación misma.

El supuesto más normal de iniciación de un procedimiento de gestión tributaria es la declaración del contribuyente, “la declaración es el documento, escrito o electrónico, por medio del cual se informa a la autoridad fiscal de la manera en que se determinó la contribución y se efectúa el correspondiente pago”.⁴⁵¹ Las declaraciones en sí se constituyen en una forma de confesión. La realidad es que el momento de la declaración no encierra en sí ningún problema probatorio, ya que todo acontece como un mero trámite, los problemas que posiblemente se generarían sería en aquellos supuestos en donde el declarante haya cometido algún error que pretenda subsanar posteriormente o bien estando obligado no haya presentado la declaración lo cual abre la puerta a la actuación administrativa.

En este orden de ideas la comprobación se convierte en una eventualidad, cuando menos en esta fase.

No obstante la nula participación por parte de la Administración en esta fase no es impedimento para seguir admitiendo la existencia de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, ya que en cualquier momento puede desplegar su actividad comprobadora la Administración y el particular se encontrará obligado a probar todo hecho declarado.

⁴⁵¹ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios... op. cit.*, p.30.

Ahora bien, ¿Qué valor probatorio puede tener una declaración? Así por ejemplo en España la declaración, tiene el valor de confesión extrajudicial, y en este sentido el valor probatorio de la misma será el de prueba contra su autor.⁴⁵² En México, la declaración es una documental privada y como tal el valor será dado libremente por el aplicador de la norma.

Es interesante la exposición que sobre este punto presenta la jurisprudencia mexicana:

DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. A pesar de que existe una respetable corriente doctrinal que afirma que las declaraciones presentadas a las Juntas Calificadoras por el contribuyente, son irretractables, porque constituyen una confesión extrajudicial ante los órganos de la administración financiera, no sobre la existencia del hecho jurídico que condiciona la aplicación de la Ley tributaria y sobre los elementos necesarios para la valoración del crédito fiscal, las autoridades fiscales están legalmente obligadas a aplicar la situación general derivada de la Ley y, para determinar las utilidades gravables de los contribuyentes, a no atenderse de una manera inflexible a los hechos consignados en la declaración, aun cuando posteriormente se desvirtúen, porque si por elementos que el mismo causante ofrezca se acredita ante las Juntas que existen razones derivadas de la Ley para desechar los datos contenidos en la declaración, es legalmente necesario proceder en esta forma, salvo por un discutible, injustificado y rígido principio teórico sobre la irretractabilidad de las declaraciones, pretenda violarse la ley.⁴⁵³

DECLARACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.- CONSULTA A LA PÁGINA DEL SAT.- Si las autoridades fiscales condicionan la presentación de declaraciones por medios electrónicos, a que se refiere el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2000, a recibir un certificado de inscripción a través de internet, posteriormente al recibo de su solicitud, la impresión de la consulta de acceso a la página del Servicio de Administración Tributaria resulta insuficiente para acreditar que el interesado recibió y conoció dicho certificado y que la contribuyente se obligó a partir de esa fecha, en virtud de que a partir de la misma, el certificado se encontró a su

⁴⁵² Perezagua Clamagirand, Luis, *La Prueba en el Derecho Tributario Español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975, p. 119.

⁴⁵³ *R.T.F.F.*, Primera Época, Año I. No. s/n. Octubre 1937, Instancia: Sala, Tesis: I-TS-1690, p. 4985.

disposición, en virtud de que a efecto de establecer el valor probatorio de la documental ofrecida, es conveniente precisar que la misma no puede constituirse como un documento público, que haga prueba plena, habida cuenta que el mismo carece de las características establecidas en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, para que un documento sea calificado como público, es decir, no se trata de un documento cuya formación este encomendada por ley, a un funcionario público, ni constan en él sellos, firmas u otros signos exteriores que demuestren tal calidad. No obstante, esta Juzgadora estima que el documento adquiere valor probatorio, acorde con el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, como información generada por medios electrónicos y como manifestación de la autoridad, de que ante ella se encuentra registrada la contribuyente como usuaria del Servicio de Presentación Electrónica de Declaraciones, más no demuestra que tal usuario hubiese recibido el Certificado de Inscripción que establece la autoridad fiscal como requisito para acceder a la presentación de declaraciones por vía electrónica.⁴⁵⁴

DECLARACION ANUAL.- DEBE APORTARSE AL JUICIO PARA ACREDITAR EL DEMANDANTE QUE CADUCARON LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA LIQUIDAR IMPUESTOS.- Si en el juicio contencioso administrativo la parte actora alega que conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, caducaron las facultades de la autoridad administrativa para liquidar impuestos respecto de un ejercicio fiscal, es obligación del particular aportar a su demanda la declaración anual debidamente presentada de dicho ejercicio y no apoyar su afirmación en simples razonamientos y otros documentos, razón por la cual si la autoridad ejerce sus facultades de comprobación respecto de cierto ejercicio y en actas se asienta que el sujeto revisado presenta diversas declaraciones, pero no la del ejercicio que se revisa, debe concluirse entonces, que el contribuyente no acredita fehacientemente que caducaron las facultades de la autoridad, debiéndose aplicar la regla general que establece el artículo 67 fracción III del Código Tributario, en el sentido de que el término de la caducidad debe ser de diez años contados a partir del día

⁴⁵⁴ R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año III. No. 35, noviembre del 2003, instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Edo. Mex.), Tesis: V-TASR-XXXIII-889, p. 305.

siguiente a aquél en que hubiere vencido el plazo previsto por las disposiciones fiscales para la presentación de la declaración.⁴⁵⁵

3.6.4. Iniciación de oficio

En algunos sistemas y respecto de algunas contribuciones la autoridad goza de la facultad de iniciar por sí misma el procedimiento de liquidación, y recaudación.

Caben aquí también aquellos supuestos en donde la norma es la autoliquidación, pero a falta de la misma, la autoridad despliega su labor de gestión y recaudación.

Bajo este panorama si se pueden presentar problemas probatorios, ya que la autoridad administrativa actúa casi de manera unilateral, y una vez probados determinados hechos, determinará una obligación tributaria a cargo de un particular quien una vez notificado podrá no estar de acuerdo con la resolución emitida por la autoridad.

3.6.5. La prueba en las actuaciones investigadoras de la Administración

La actividad de comprobación no es una fase por la que necesariamente deban transitar todos los contribuyentes, es más, se puede considerar como una fase excepcional y se ciñe fundamentalmente al examen de la veracidad de las operaciones tributarias realizadas por los administrados.

El contenido de la investigación tributaria afecta a tres grandes supuestos:

1. Aquellos casos en los que el contribuyente no declara teniendo la obligación de hacerlo.
2. En los supuestos en los que el contribuyente declara mal y no en la integridad del hecho imponible.

⁴⁵⁵ *R.T.F.F.*, Tercera Época, Año VIII. No. 86. Instancia: Primera Sala Regional Centro(Celaya) febrero de 1995, tesis: III-TASR-XI-152, p.44.

3. Cuando el contribuyente se autoliquida al mismo tiempo que declara.

Los problemas que se presentan en esta fase pueden ser de doble tipo:

1. Aquellas probanzas que el contribuyente visitado puede hacer ante la inspección.

2. Aquéllas que tiene que hacer el funcionario inspector no sólo al contribuyente sino también a la Administración en caso de disconformidad del contribuyente con la propuesta del inspector.

En esta fase tanto el contribuyente como la Administración deberán demostrar los hechos constitutivos de sus pretensiones.⁴⁵⁶

Generalmente, se hace recaer primero la carga de la prueba sobre el contribuyente, quien tiene que demostrar a la autoridad que inspecciona que su declaración es correcta, pero posteriormente en caso de disconformidad de la autoridad con lo declarado se desplaza siempre la carga hacia la Administración.⁴⁵⁷

En la fase de investigación que se concreta en las visitas de inspección, hay tres aspectos determinantes:

1. Quién debe probar o, carga de la prueba. Aquí el contribuyente debe tener la posibilidad de demostrar que ha cumplido correctamente.

2. Medios probatorios a emplear. Preferentemente medios escritos, pero en general cualquier medio es válido legalmente.

3. Valoración de las pruebas. Si la ley es omisa al respecto el funcionario tributario será quien declare aceptables o no los medios probatorios que el sujeto pasivo presente.

Cabe señalar, que frecuentemente en las visitas domiciliarias los contribuyentes se niegan a manifestar todos los datos requeridos por la

⁴⁵⁶ Pita Grandal, Ana Maria, *op. cit.*, p. 272.

⁴⁵⁷ Perezagua Clamagirand, *op. cit.*, págs. 132-133.

autoridad administrativa, de aquí que el legislador normalmente dote de amplias facultades a la autoridad inspectora y con todo también es común que la autoridad termine concluyendo en términos de presunciones.

3.6.6. Consideraciones en torno al papel que desempeñan algunas presunciones en el campo de la gestión tributaria

En opinión de *Pugliese* es necesario distinguir entre las presunciones y los expedientes técnico-financieros que se emplean para medir la capacidad contributiva del contribuyente.⁴⁵⁸

“Cuando el legislador mediante normas de derecho material, establece una serie de criterios presuntivos elaborados por las ciencias de las finanzas, para determinar con cierta aproximación casos tan concretos como pueden ser el objeto del tributo, la capacidad del sujeto, etc., está dictando normas técnico-financieras. Por el contrario cuando el legislador, dicta una norma que muestra un criterio presuntivo a primera vista, con fines exclusivamente probatorios, se está frente a una presunción y la norma será jurídico-formal”.⁴⁵⁹ Es decir la forma más sencilla de distinguir una presunción con otras figuras empleadas por el legislador, es su fin exclusivamente probatorio.

Ahora bien, las presunciones en el marco de la gestión tributaria presentan las siguientes características:

Por lo que respecta a las presunciones legales absolutas, todas, se puede afirmar, se establecen a favor de la Administración, se aduce el argumento de cierta debilidad de la propia Administración para conocer las infinitas combinaciones que los particulares puede generar con efectos tributarios.

⁴⁵⁸ Pugliese, Mario, *La Prueba en el Proceso Tributario*, México, Editorial Jus, 1949, p. 210.

⁴⁵⁹ Perezagua Clamagirand, *op. cit.*, p.238.

En la fase de gestión es donde primeramente se hace patente la eficacia de las presunciones legales absolutas. Si una norma fiscal establece una presunción legal a favor de la Administración, ésta valiéndose de la misma práctica los actos conducentes a someter a tributación una determinada situación de hecho. De tal manera que la Administración se encuentra dotada de poderes suficientes hasta la última fase de la liquidación tributaria.

Este tipo de potestades exonera de la prueba a la Administración, además de contar ya de por sí con la presunción de legalidad prevista para todos los actos de autoridad.

La segunda característica consiste en que por su propia naturaleza el aplicador del Derecho, juzgador o autoridad administrativa, no permitirá la presentación de alguna prueba en contrario y la única vía de defensa que le quedará al recurrente será demostrar la inexistencia del hecho que dio origen a la presunción de que goza la Administración.⁴⁶⁰

Las presunciones legales absolutas se ubican en una posición intermedia entre el Derecho tributario material y Derecho tributario formal, pertenecientes al llamado procedimiento privilegiado dirigido a garantizar a la Administración una posición de particular ventaja.⁴⁶¹

Por lo que concierne a las presunciones legales relativas, éstas exentan de prueba al favorecido por ellas, pero no prohíben la presentación de prueba en contra.

Si en el proceso se pone en duda la existencia del hecho base del cual se obtiene el hecho presumido, la Administración no tendrá que probar dicho hecho base mientras que el contribuyente sí.

Cuando existe una presunción legal a favor de la Administración, ésta en la fase de gestión deberá hacer constar y comprobar en el expediente que existe un hecho, que atendiendo a la técnica presuntiva, se obtiene otro; pero en la fase del proceso tributario, la Administración no deberá probar por qué

⁴⁶⁰ *Ibidem*, págs. 239-240.

⁴⁶¹ Pugliese, Mario, *op. cit.*, p.220.

está amparada por el principio de legitimidad del acto administrativo y esa legitimidad alcanza a la comprobación en la fase de gestión de la existencia del hecho base. Por tanto, será la contraparte quien presente prueba en contra, lo suficientemente convincente para destruir la legitimidad de las actuaciones administrativas.

En sentido contrario, si la presunción se estableció a favor del contribuyente, éste deberá probar ante la Administración en la fase de gestión, que goza de una presunción que le beneficia y si no obstante la resolución que emite la autoridad le es adversa, posteriormente en el proceso, tendrá nuevamente que probar la existencia de un hecho base, y que por el juego de las presunciones se puede inferir otro hecho que le es favorable, lo cual conduce al particular a soportar toda la carga de la prueba y a demostrar la ilegitimidad del actuar administrativo así como la falta de reconocimiento por el Fisco del hecho base en donde sustenta su presunción.⁴⁶²

Las leyes fiscales cuando establecen presunciones lo hacen imbuidas por el criterio proteccionista del Fisco, o bien, la Administración.

La presunción de legitimidad del acto administrativo, es desde luego, la más clásica presunción legal relativa en favor de la Administración.

En el sistema jurídico mexicano esta presunción tiene su fundamento en el art. 68 del Código Fiscal Federal en los siguientes términos:

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

En el ámbito del Derecho público es inasequible controlar todos los actos emitidos por la Administración.

Se justifica la creación de esta presunción, atendiendo al principio de legalidad y a la obligación que tienen los servidores públicos de tomar en consideración y ceñirse a la jerarquía del orden jurídico nacional.

⁴⁶² Perezagua, Clamagirand, *op. cit.*, págs. 242-243.

Los actos y resoluciones fiscales se presumen válidos, toda vez que están encaminados a hacer efectivas las cargas tributarias que las leyes fiscales imponen a los contribuyentes, y si éstos no están conformes con tales actuaciones, pueden oponerse a la misma, ya que se trata de una presunción salvo prueba en contrario.

La presunción de validez adquiere el grado de certeza jurídica, cuando el acto o resolución habiendo sido notificado o hecho del conocimiento del afectado, es consentido por éste al no interponer medio de defensa alguno en el tiempo que la ley establece al efecto, en sentido contrario dicha presunción deja de surtir sus efectos mediante declaratoria que haga la autoridad que conozca del medio de defensa interpuesto por el afectado.

Demostrar que el actuar administrativo es ilegítimo por que la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la ley establece.

Cabe concluir que siempre es el particular recurrente sobre quien pesa la carga de la prueba, mientras que la actitud de la Administración resulta a todas luces pasiva.⁴⁶³

Otro punto importante es el papel que desempeña la presunción simple en el ámbito de la estimación indirecta. Como se señaló anteriormente en este capítulo al tratar el tema de la estimación indirecta, las presunciones simples son propiamente el alma de este procedimiento, aunque se pueden combinar las pruebas directas, con las indiciarias y las presuntivas, dada la naturaleza del procedimiento siempre se preferirán estas últimas.

La obligación probatoria por parte de la Administración en este procedimiento es fundamental. La Administración tendrá que probar la realización del hecho imponible, la dificultad o imposibilidad para determinar la

⁴⁶³ *Ibidem*, págs. 243-244.

base imponible conforme a los métodos ordinarios, así como la idoneidad de los medios utilizados en su estimación indirecta.⁴⁶⁴

En el procedimiento que la autoridad debe cumplir en la parte oficiosa, con objeto de acatar el principio de legalidad, los siguientes puntos son fundamentales:

- Encontrar y probar la causa previa. Debe existir una causa que sea derivada de actos o hechos imputables al particular. De esta manera, se hace necesario que la causa que se invoque esté prevista en leyes expedidas con anterioridad al hecho y que dichas causas se hagan del conocimiento del particular con anticipación a la determinación presuntiva.

- Circunstanciar el procedimiento seguido. Después de cumplir los requisitos señalados deberá de iniciarse la determinación presuntiva, misma que necesariamente estará ajustada al procedimiento previsto en la ley, existiendo constancias en actas y/o papeles de trabajo, de no ser así se corre el riesgo de no acreditar debidamente que se actuó apegado a derecho, por una parte, y, por la otra, se podría establecer un estado de incertidumbre jurídica ante el particular.⁴⁶⁵

Probar la ausencia de la declaración es un hecho que permite la presentación de prueba directa, pero si lo que se pretende es probar la existencia de irregularidades en la contabilidad, en donde los asientos contables muestran operaciones o asientos incongruentes con la realidad, seguro que la Administración tendrá que basarse en pruebas indirectas.

Fijar las magnitudes para estimar la base imponible cuando no se cuenten con los elementos reales también dará lugar al uso de las presunciones, partiendo de algunos hechos contables a los cuales se les otorgue veracidad.

Desde luego se requerirá el acreditamiento del hecho base y el establecimiento de un nexo lógico con el o los hechos presuntos.

⁴⁶⁴ Sánchez Pino y Malvarez Pascual, *op. cit.*, p. 79.

⁴⁶⁵ Sandoval Galindo, Edmundo, *op. cit.*, p. 117.

También las presunciones legales creadas por el legislador pueden tener intervención en estos procedimientos de estimación indirecta, sin embargo; como se comentó anticipadamente, este tipo de presunciones en el tema de la estimación indirecta son menos útiles que las presunciones simples.

CONCLUSIONES

1. La gestión de las contribuciones es una parte de la función administrativa que consiste en administrar la organización tributaria; determinar, recaudar y fiscalizar los tributos, así como resolver los conflictos que se presenten entre contribuyentes y la Administración.

2. Para la realización de la gestión tributaria, la Administración se encuentra provista de una serie de atribuciones, las cuales se ejercitan mediante procedimientos previamente establecidos en la norma, los cuales a su vez implican la creación y aplicación de numerosos actos administrativos.

3. La participación del sujeto pasivo en la gestión tributaria es indispensable, ya que es a partir de la realización del hecho imponible, cuando efectivamente nacen las obligaciones tributarias materiales y formales. Para que la relación jurídico tributaria sea justa se hace necesario la creación de un conjunto de derechos que protejan y apoyen al contribuyente o responsable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales y formales.

4. Sólo en las legislaciones avanzadas se puede observar la instauración de un catálogo de obligaciones formales de la Administración frente a los particulares, tal es el caso de España y Bolivia. En tanto que en las legislaciones arcaicas a penas si hay “potestades” o atribuciones de la Administración consistentes en informar y auxiliar al sujeto pasivo en sus labores tributarias.

5. La consulta se muestra como un instrumento jurídico efectivo en la aplicación de los tributos en los diversos países analizados en este trabajo.

6. Inscribirse en Registros especializados, llevar una contabilidad o registro de operaciones, conservar documentos relacionados con el hecho imponible, facilitar a los funcionarios las inspecciones de documentos, mercancías o establecimientos, presentar declaraciones o informes, acudir a las oficinas de la Administración tributaria, son obligaciones comunes a cargo de

los particulares en el desarrollo de la gestión tributaria en todos los sistemas jurídicos occidentales.

7. En el Derecho comparado la Administración está investida de amplias atribuciones de investigación de control y de comprobación, que implican penetrar la esfera jurídica del particular, tales como, practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles, requerir la comparecencia de contribuyentes y terceros, exigir la exhibición de contabilidades, documentos u otro tipo de comprobantes, asegurar bienes muebles o inmuebles, entre otras.

8. Las actividades de gestión tributaria tienen las características de ser regladas, apoyadas en una presunción de legitimidad (salvo prueba en contrario) y también pueden ser impugnadas.

9. La determinación concebida como el acto o conjunto de actos encaminados a precisar, en cada caso particular si existe un adeudo tributario, quién es el obligado y cuál es el importe de la deuda, es un procedimiento trascendental en la gestión de los tributos.

10. Antaño, la determinación estaba a cargo de la Administración, pocos países como Alemania, conservan este sistema de origen europeo.

11. La mayoría de los países, dadas las condiciones demográficas y de costos administrativos han optado por acogerse al sistema de la autodeterminación en donde es el contribuyente o el responsable, quien asume la obligación de la determinación tributaria.

12. La llamada determinación presuntiva o estimación indirecta, tiene un carácter subsidiario, y generalmente se aplica por la autoridad administrativa en aquellos casos, en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración, o bien habiéndola presentado deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la Administración.

13. La estimación indirecta requiere el uso de indicios, juicios sintéticos y presunciones y tiene como objetivo comprobar la realización del hecho

imponible así como obtener las pruebas necesarias para determinar la base y liquidar los adeudos tributarios.

14. A consideración de la doctrina, el uso de presunciones en el desarrollo de la estimación indirecta atenta frontalmente contra la seguridad jurídica del particular, y vulnera el principio de capacidad contributiva.

15. La institución de la prueba es la columna vertebral de los procesos y procedimientos. Las normas reguladoras de las pruebas encuentran aplicación en el campo de los procedimientos fiscales. En la gestión sirven para sustentar el acto o resolución.

16. En la fase de la fiscalización tanto el contribuyente o responsable pueden ofrecer pruebas que sustenten sus actos o actividades, como la Administración para apoyar sus actuaciones y resoluciones.

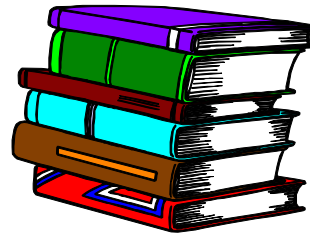
17. Todas las presunciones legales absolutas aplicables en la gestión tributaria benefician a la Administración, la cual ya de por sí se encuentra favorecida por la presunción de legitimidad en sus actos, y esa presunción alcanza a la comprobación del hecho base en la etapa de gestión.

18. Si una presunción favoreciera al particular, éste deberá probar ante la Administración el beneficio de la presunción, pero si no obstante, la autoridad decide emitir un resolución en contra, en su defensa el particular tendrá nuevamente que comprobar el hecho base.

19. A pesar de que en el ámbito de la gestión tributaria las presunciones aparecen con un matiz *pro fiscum*, éste no puede perder de vista los principios constitucionales tributarios a los cuales ineludiblemente debe ceñir su actividad.

BIBLIOGRAFÍA

I. LIBROS

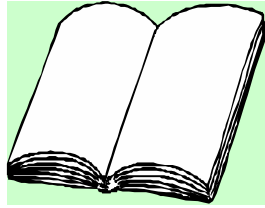


1. ACOSTA ROMERO, Miguel, Herrán Salvatti, Mariano y Venegas Huerta, Francisco Javier, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal comentadas, doctrina, legislación y jurisprudencia*, Porrúa, México, 2000.
2. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C, *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1986.
3. ARIAS VELASCO, *Procedimientos tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990.
4. BARRANCHINA, *Compendio de Derecho administrativo*, vol. II, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1986.
5. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974.
6. BLANCO RAMOS, Ignacio, *Derecho Tributario (parte general y legislación española)*, Barcelona, Ariel, 1973.
7. BLUMENSTEIN Ernest, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Milán, Giuffré, 1954.

8. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 2ª ed., México, PAC, 1986.
9. DURAN-SINDREU, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Promociones y publicaciones universitarias, Barcelona, 1989.
10. EINAUDI, Luigi, *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Aguilar, 1955.
11. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *La prueba en el Juicio Fiscal Federal*, 3ª ed., México, Porrúa, 2000.
12. FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio, *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998.
13. FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.
14. FERNÁNDEZ SAGARDI, A., *La defensa fiscal y usted...*, 2ª ed., México, SICCO, 2000.
15. FERREIRO LAPATZA, José J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
16. FERREIRO LAPATZA, José J., *Derecho tributario. Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
17. FISCALIDAD Internacional, *Reino Unido*, Valencia, CISS, 1995.
18. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 38ª ed., México, Porrúa, 1998.
19. FURNO, Carlo, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940.
20. GARCÍA DE ENTERRÍA, y T. R. Fernández, *Curso de derecho administrativo*, vol. I, 6ª ed., Madrid, Civitas, 1993.
21. GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., México, Porrúa, 1999.
22. GIANINI, A.D., *Elementi di Diritto Finanziario*, Milán, 1945.

23. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1970.
24. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, "Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t.II, Madrid, EDERSA, 1985.
25. JARACH, Dino, "Naturaleza y eficacia de declaración tributaria", *Temas Tributarios*, Ediciones Macchi, 1968.
26. LAGO MONTERO, José M., *Las Liquidaciones Cautelares en el Derecho Tributario Español*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1990.
27. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., "Comentario al artículo 120 de la L.G.T.", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, EDERSA, 1983.
28. MEHL, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Bosch, 1964.
29. MERINO ANTIGÜEDAD, José María, *Esquemas de Derecho Tributario*, 2ª ed., Bilbao, Universidad de Deusto, 2001.
30. NAVARRINE, Susana y Rubén Asorey, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1985.
31. PÉREZ DE AYALA, José Luis y E. González García, *Curso de Derecho Tributario*, t. II, 5ª ed., Madrid, EDERSA, 1989.
32. PEREZAGUA CLAMAGIRAND, Luis, *La Prueba en el Derecho Tributario Español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.
33. PERULLES BASSAS, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Barcelona, Bosch, 1961.
34. PITA GRANDAL, Ana Ma., *La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria*, Marcial Pons, 1988.
35. PUGLIESE, Mario, *La Prueba en el Proceso Tributario*, México, Editorial Jus, 1949.
36. QUINTANA VALTIERRA Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1988.

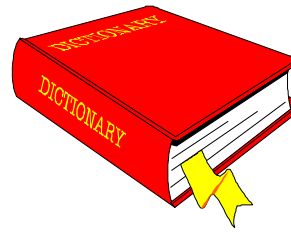
37. RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, *Teoría de las contribuciones*, México, Porrúa, 1994.
38. ROSSY, *Instituciones de derecho financiero*, Barcelona, Librería Bosch, 1959.
39. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, vol. 2, Madrid, Universidad Complutense, 1985.
40. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, t. VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973.
41. SÁNCHEZ PINO Antonio José y Malvarez Pascual, Luis A., *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000.
42. SCHUSTER, Carla, *Ordenanza Tributaria Alemana, Abgabenordnung*, 2000, Madrid, Colex, 2001.
43. URBINA NANDAYAPA, Arturo, *El Contribuyente ante las Revisiones Fiscales*, México, SICCO, 1998.
44. VALDÉS COSTA, Ramón, *Derecho tributario formal*, s/e., Montevideo, 1967.
45. VALDÉS COSTA, Ramón, *Estado actual de la codificación tributaria en América Latina*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
46. VILLAR PALASI y Villar Ecurra, *Principios de Derecho administrativo*, t. II, Universidad Complutense, 1982.
47. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1987.



II. REVISTAS

1. ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Lex, Difusión y análisis*, Torreón, Coahuila, 3ª época, año V, núm. 47, mayo de 1999.
2. DIEP DIEP, Daniel, “La Sindicatura: máxima patraña fiscal”, *Defensa Fiscal* no. 60, año 5, México, octubre 2003.
3. NOVOA, Rafael, *Rev. Tributaria*, t. IV, núm. 19.
4. PITA GRANDAL, Ana Ma., “Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *REDF*, no. 54, abril-junio de 1987.
5. SANDOVAL GALINDO, Edmundo, “La determinación presuntiva en materia fiscal federal”, *Revista Indetec*, n. 121, Guadalajara, México, Junio de 2000.
6. TESORO, Giorgio, “Il cosi detto autoaccertamento”, *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, Dottor Luigi Macri, no. 1, 1938.
7. VALDÉS COSTA, Ramón, “Deberes de la administración tributaria con el contribuyente”, *Rev. Tributaria*, núm. 15, t. III.

III. TESIS



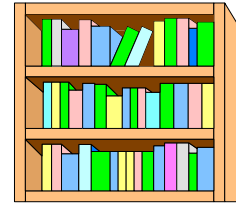
1. HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, *La Administración Tributaria en el Derecho positivo Mexicano*, UNAM, Tesis Doctoral (Doctorado en Derecho) 1998.



IV. LEGISLACIÓN

1. Código Financiero para el Distrito Federal (México)
2. Código Fiscal Federal (México)
3. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Costa Rica)
4. Código Tributario de Uruguay
5. Código Tributario de Bolivia
6. Código Tributario de Brasil
7. Código Tributario de Chile
8. Código Tributario de Buenos Aires.

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA

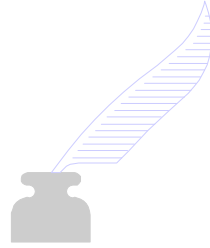


1. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, primera época, año I, s/n, octubre 1937, Instancia: Sala, Tesis: I-TS-1690, p. 4985.
2. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, segunda época, Pleno, año V, no. 45, septiembre de 1983, Tesis, II- TASS-5356, p. 167.
3. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, año VIII. No. 86. Instancia: Primera Sala Regional Centro (Celaya) febrero de 1995, tesis: III-TASR-XI-152, p.44.
4. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, Pleno, año IV. No. 44, agosto 1991, tesis: III-TASS-2148, p.28.
5. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época., año III, no. 28, abril de 2003, Instancia: Primera Sala Regional del Norte - Centro II (Torreón, Coah.), Tesis: V-TASR-VIII-419, p. 361.
6. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, año III. No. 35, noviembre del 2003, instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Edo. Mex.), Tesis: V-TASR-XXXIII-889, p. 305.
7. *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 2000, tomo XII, tesis aislada CXLIII/2000, p. 44.
8. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVIII, diciembre de 2003, tesis: IV 2º. A.62 A, p. 1371.
9. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: IX, junio de 1999, tesis: V.1o. J/21, p. 847.
10. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XIV, octubre de 2001, tesis: VI. 2º.A.6ª, p. 1089.

11. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XIX, febrero de 2004, tesis: VI, 3°. A.170.A, p. 1047.
12. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIX, Marzo de 2004, tesis: VIII.3o.38 A, p. 1548.
13. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, febrero de 2003, tesis: VI.2°. A. 28 A, p. 803.
14. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIX, febrero de 2004, tesis: XIII.1o.13 A, p. 1048.

CAPÍTULO CUARTO: El impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes, en México y España (generalidades)

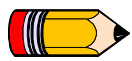
SUMARIO: Abreviaturas. Hipótesis del capítulo. Introducción al capítulo. 4.1. Naturaleza del Impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes, en México y en España. 4.2. Objeto del impuesto sobre la renta. 4.3. Antecedentes del impuesto sobre la renta en México. 4.4. Antecedentes del impuesto sobre la renta en España. 4.5. Breve panorama del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México. 4.6. Reseña del impuesto sobre la renta de las personas físicas (irpf) español. Conclusiones capitulares. Bibliografía.



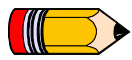
Abreviaturas

Art.	Artículo
CE	Constitución española
CFF	Código Fiscal Federal
DOF	Diario Oficial de la Federación
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
INFONAVIT	Instituto Nacional de Fondo para la vivienda .de los trabajadores
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISR	Impuesto sobre la Renta
LGT	Ley General Tributaria
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación . y el Desarrollo Económico
PECE	Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
RTFJFA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SJF	Semanario Judicial de la Federación
SMG	Salario Mínimo General
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.

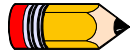
Hipótesis



La naturaleza del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México y en España es la de ser un impuesto directo y personal, sujeto a los principios de generalidad y capacidad contributiva.



La falta de precisión legislativa en el objeto del impuesto sobre la renta, general confusiones, abusos e injusticias.



La historia impositiva muestra aciertos y desatinos que se pueden aprovechar en aras de un sistema tributario más justo.

Objetivo capitular

Delimitar con puntualidad la naturaleza y objeto del impuesto sobre la renta a las personas físicas residentes en México y en España, escudriñando en la experiencia histórica y sistemas impositivos vigentes de ambos países.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

En un estudio dedicado a las presunciones y las ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se hace necesario analizar algunos aspectos generales sobre dicho impuesto. Es frecuente escuchar o leer críticas doctrinales y jurisprudenciales en donde se manifiesta que las ficciones legales se apartan del objeto del impuesto o que desvirtúan la naturaleza del mismo, luego entonces es menester puntualizar en que consisten tanto la naturaleza como el objeto del impuesto sobre la renta de las personas físicas en los dos sistemas mexicano y español.

Contar con un objeto del impuesto sobre la renta bien determinado puede proporcionar una luz orientadora tanto a legisladores como jueces en sus respectivas tareas, evitando injusticias legislativas e interpretativas.

El diseño de una norma impositiva injusta no se justifica por la finalidad de evitar maniobras elusivas, pues la lesión del principio de capacidad económica mediante el uso de las ficciones, no es un efecto singular justificable en el marco de la generalidad de la norma.

La historia muestra una búsqueda nunca acabada, de una fiscalidad justa en la que la distribución de los ingresos necesarios para financiar los gastos públicos se realice acorde a principios equitativos. Contar con un impuesto equitativo y proporcional sobre la renta personal ha constituido y constituye una aspiración permanente de cualquier sistema tributario.

La gama de normas que establecen las presunciones y ficciones que se analizan en los dos capítulos posteriores están insertas en un sistema de impuesto sobre la renta que intenta operar como conjunto, de ahí la necesidad

de examinar los rasgos esenciales y vigentes del impuesto sobre la renta a las personas físicas en México y en España.

Desde el siglo XVIII a la fecha, la imposición a la renta ha sido la fuente preferida por el legislador tributario para cubrir los gastos públicos en virtud de las características propias del tributo, es decir, por ser un impuesto general, personal y directo, que pretende obligar a contribuir al gobernado, tomando en cuenta (con mejor exactitud) su capacidad contributiva.

Del análisis comparado de las dos legislaciones en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pueden observar como tendencias: a) se presta mayor atención a considerar los gastos que realizan los contribuyentes para la obtención de sus ingresos y los necesarios para su subsistencia y la de sus dependientes económicos, así como cierto énfasis en el respeto y observancia de las garantías constitucionales; b) se aspira a cierta forma de legitimación tributaria; c) los países de la Unión Europea, entre ellos España, han entendido que la política fiscal no es propiamente la clave para resolver todos los problemas de la economía nacional, es decir, existen también otras variables que fijan su circunstancias económicas, no así los países latinoamericanos, entre ellos México que insisten en reformas tributarias sin atender otras facetas de la política económica, de equiparable importancia al aspecto tributario; d) es evidente la internacionalización de relaciones económicas, así como sus efectos fiscales, lo cual limita o debe limitar en alguna medida a la política fiscal interna; e) son tres los principios básicos que se claman socialmente a nivel mundial para la tributación: justicia, desarrollo y simplicidad; f) el legislador tributario en casi todo el orbe es partidario de ampliar las bases para poder reducir tasas; g) a pesar de las nuevas tendencias ideológicas, como lo es la imposición dual nórdica,⁴⁶⁶ los legisladores

⁴⁶⁶ En los años noventa los países nórdicos han efectuado una profunda reforma al Impuesto sobre la Renta, implementando un modelo dual que consiste primordialmente en gravar las rentas de capital a un tipo único proporcional mientras que las rentas del trabajo se siguen gravando progresivamente. Durán Cabré, José Ma., "Un estudio dual sobre la renta aplicado al caso español", *Hacienda Pública Española*, no. especial, 2001, p. 145.

tributarios, español y mexicano pugnan por mantener la progresividad como principio básico para alcanzar una justicia fiscal.

4.1. Naturaleza del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas residentes, en México y en España

Es un impuesto de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas considerando sus circunstancias personales y familiares.⁴⁶⁷

Tanto en México como en España se define legislativamente a la institución del impuesto, en el primero de estos países el Código Fiscal Federal en su artículo segundo clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; posteriormente, haciendo un intento por definir cada una de estas categorías de contribuciones, manifiesta que los “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica de hecho o prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo”, lo cual equivale a decir que son impuestos las contribuciones que no sean derechos, aportaciones de seguridad social o contribuciones de mejoras.

Evidentemente, la crítica autorizada no se ha hecho esperar para declarar la insuficiencia de esta definición legal, ya que no fija con precisión su naturaleza ni mucho menos plasma las características de la institución.⁴⁶⁸

⁴⁶⁷ Casado Ollero, Gabriel, “Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas”, *Estudios del IRPF*, Valladolid, España, Lex Nova, 2000, págs. 30 y ss.

⁴⁶⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Harla, 1983, p. 61; Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1988, p. 360 y ss.; Martínez Sánchez, Norma, *Análisis jurídico del art. 2 fr. I del Código Fiscal Federal*, tesis de Licenciatura, México, Facultad de Derecho, UNAM, 2003.

Esta forma de conceptuar al impuesto es a todas luces vaga y se presta a ambigüedades, ya que si bien es cierto que la definición por exclusión imperó en algún momento, hoy es obsoleta e inadecuada.

En tanto que en España el artículo 2 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que “impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible consiste en negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

No siempre esta definición ha sido bien vista. Sobre el particular se ha opinado que “han existido y existen impuestos en éste ordenamiento jurídico en los que el elemento material del hecho imponible está constituido también por una actividad estatal que se refiere o afecta al sujeto pasivo”.⁴⁶⁹

No obstante la definición de impuesto contenida en la LGT es una fórmula legislativa más avanzada ya que caracteriza al impuesto, y lo presenta como una prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida.⁴⁷⁰

Ahora bien el impuesto sobre la renta es un impuesto directo, son calificados como impuestos directos los que gravan manifestaciones de riqueza que constituyen un índice directo de la capacidad económica de quien la ostenta.⁴⁷¹

En el impuesto sobre la renta se grava una manifestación directa de capacidad económica, como es la obtención de renta por los contribuyentes.

⁴⁶⁹ Ferreiro Lapatza, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 27.

⁴⁷⁰ Pérez de Ayala, José Luis, “Impuesto”, *Nueva Enciclopedia Jurídica*, t. VII, ed. Francisco Seix Barral, Barcelona, 1979, p. 503.

⁴⁷¹ Varona Alabern, J. E., “Impuesto”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Madrid, 1995, p. 3382. Mateo Goldstein hace una reseña sobre los diferentes criterios doctrinales que se han utilizada para distinguir entre impuestos directos e indirectos, “Impuesto”, *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, t. XV, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1974-76.

Por su objeto y por su método de imposición, este tributo es paradigma de los impuestos directos: grava la renta que es, junto con el patrimonio, la capacidad económica misma o, desde luego, su manifestación más directa.⁴⁷²

Desde el punto de vista de la distribución de la carga tributaria los impuestos se distinguen en reales y personales, el impuesto real afecta a una unidad de riqueza producida o que se posee, sin tomar en consideración las condiciones personales del contribuyente, por el contrario el impuesto personal se atribuye, tomando en cuenta las condiciones particulares del contribuyente mediante un sistema de deducciones y de cargos, por razón de las cuales el legislador se esfuerza en aproximar la carga tributaria a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo.⁴⁷³

El impuesto sobre la renta es un impuesto personal, merced a que aspira a gravar la capacidad económica del contribuyente, sin importar el lugar en que ésta se obtenga. La naturaleza personal del impuesto es independiente de la técnica o del sistema de imposición (individual o conjunta).⁴⁷⁴

En el sistema tributario español se grava sólo la renta disponible y no la total para ello, se habilita un mínimo personal. En tanto que en el sistema tributario mexicano se establece un mínimo exento.

Desde luego, en este aspecto la legislación española resulta más avanzada ya que mínimo personal y mínimo exento son dos situaciones distintas, el mínimo exento sólo supone que parte de la base imponible del tributo no se verá afectada por el gravamen, mientras que el mínimo personal y familiar al cual hace alusión el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, toma en consideración la dignidad de la persona

⁴⁷² Aunque para Federico Maffezzoni la distinción entre impuestos directos e indirectos tiene lugar en la ciencia de las finanzas y de principio no tiene relevancia jurídica, "Imposta", *Enciclopedia del Diritto*, Italia, Giuffrè, 1968. t. XX, p. 460.

⁴⁷³ Pugliese, Mario, "Imposte", *Nuevo Digesto Italiano*, Turín, OTET, 1957, t. VI., p. 809.

⁴⁷⁴ Casado Ollero, *op. cit.*, p. 32.

y su familia, esto es queda fuera de gravamen la suma necesaria para una vida minimamente digna.⁴⁷⁵

Es decir, se considera un impuesto subjetivo porque tiene en cuenta, además de la cuantía de la renta, las circunstancias personales y familiares del contribuyente para graduar su capacidad económica en función de sus necesidades. Para ello, se implementan los mínimos personales especiales (mayores de edad o minusválidos) y los mínimos familiares.

El mínimo familiar, consiste en una reducción de la base imponible en función de los ascendientes y descendientes dependientes económicamente, así como de su estado de minusvalía, o su edad.⁴⁷⁶

Primum vivere significa que el derecho al mínimo vital constituye una exigencia que se antepone al interés mismo del Estado en la consecución del ingreso.⁴⁷⁷ Quien tiene una renta (o un patrimonio) apenas suficiente para vivir, no presenta, evidentemente, capacidad contributiva.⁴⁷⁸

Para Lejeune Valcárcel no puede haber tributo donde no hay capacidad económica, lo cual hace del principio de capacidad económica un presupuesto de legitimación de la contribución.⁴⁷⁹

En España la exposición de motivos de la Ley 40/98 del IRPF, al referirse al mínimo personal y familiar, afirma que no será renta disponible la que el contribuyente emplee para atender “sus necesidades y las de los sujetos que

⁴⁷⁵ Herrera Molina, Pedro M., Martín Fernández, Javier, Serrano Antón, Fernando, Sáez Fernández, Felipe, *El Mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado)*, Madrid, IEF- Marcial Pons, 2000, p. XVI.

⁴⁷⁶ Pazos Morán, María, “La Reforma del IRPF desde la perspectiva de la política familiar”, *Hacienda Pública Española*, no. 155, 2000, p. 126.

⁴⁷⁷ Giardina, Emilio, cit. por Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 11.

⁴⁷⁸ Pugliese, *op. cit.*, págs. 809-810.

⁴⁷⁹ Lejeune Valcárcel, E., “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, EDERSA, Madrid, 1980, págs. 158 y ss.

de él dependen”, sin precisar qué se debe entender por necesidades, o cuando menos señalar a que tipo de necesidades se refiere, esto parece poner de manifiesto la opción del legislador por un cierto grado de ambigüedad, además hay que tener en cuenta que esta modificación legislativa implementada en España tiene lugar en un contexto en donde se trata de adaptar el impuesto español al modelo vigente en el resto de la comunidad europea.⁴⁸⁰

También hay que considerar que la extensión de este mínimo exento va a depender en gran medida de las actividades que desarrolle el Estado a favor de los ciudadanos. Es evidente que en un Estado en el que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades.

La vigencia de un mínimo existencial personal y familiar no es sólo tarea del legislador tributario, así por ejemplo, el conspicuo maestro Pedro M. Herrera Molina al reseñar el mínimo existencial y familiar alemán, señala que el sistema incluye reducciones en la base cuyo importe se establece a tanto alzado por la ley, deducibilidad de gastos personales o familiares, subvenciones en concepto de hijos, y *splitting* conyugal,⁴⁸¹ sin embargo, a juicio del autor el sistema alemán no es un modelo ejemplar en el tema y la mayor aportación del Derecho alemán al mínimo de existencia radica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a la que termina calificando de audaz.⁴⁸²

La determinación del mínimo vital es un dilema propio del tema de la justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada

⁴⁸⁰ Ayala Cañon, Luis, Martínez López, Rosa, Ruíz-Huerta Carbonell, Jesús, “El mínimo personal y familiar en el IRPF. Una valoración de su cuantía (1)”, *Hacienda Pública Española* no. 152, 2000, págs. 152 y 169.

⁴⁸¹ El *splitting* es un método por medio del cual se toman en cuenta los gastos en el sostenimiento del cónyuge. Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 91.

⁴⁸² *Ibidem*, págs. 71-72.

momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico, todas las combinaciones imaginables dependerán de lo que se entienda por justicia, ya que ello será la pauta para calificar a un sistema tributario de justo o injusto.⁴⁸³

El establecimiento de mínimos personales y familiares contribuye a paliar la necesidad que tienen familias de mayor tamaño de mayores niveles de renta monetaria para alcanzar los mismos niveles de bienestar que familias con una composición más reducida. De lo que se trata es de mejorar el nivel de vida de las familias transfiriéndoles renta que permita aumentar su consumo, ya que el concepto de necesidad va ligado inevitablemente al de consumo.⁴⁸⁴

En México a raíz del Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo,⁴⁸⁵ se estableció el instituto del Crédito al Salario, la exposición de motivos de la Ley que lo creó señalaba que se trataba de un subsidio por la realización de un trabajo subordinado otorgado por el Gobierno Federal, tan fue subsidio que en el fondo sustituía al anterior 10% del salario mínimo general que ya se otorgaba a los trabajadores, en caso de que fuera mayor que el impuesto, el Gobierno Federal pagaba el diferencial y la Tesorería de la Federación dejaba de recaudar, esto significó finalmente que el Gobierno Federal solamente aportaba la diferencia, pues de cualquier forma por el subsidio anterior (10% del SMG) dejaba de recibir impuestos de los trabajadores.⁴⁸⁶

Originalmente el artículo 80-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo establecía que: “Se acreditará contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, en los términos del artículo 80 disminuido con el subsidio

⁴⁸³ Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, no. 60, 1979, p. 71.

⁴⁸⁴ Álvarez García, Santiago, Carrascal Arranza, Ursicino, “La Reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: el coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar”, *Hacienda Pública Española*, no. 152, 2000, p. 15.

⁴⁸⁵ Firmado en 20 de octubre de 1992, bajo la administración de Carlos Salinas de Gortari.

⁴⁸⁶ www.imcp.org.mx

acreditable del artículo 80-B el crédito mensual que se obtenga de aplicar la siguiente tarifa” y, luego el encabezado de la tarifa decía: “Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto; para ingresos de... y hasta ingresos de...”. Como puede apreciarse dicho Crédito al Salario era para salarios sujetos a impuestos, por tanto no sería aplicable a los salarios mínimos por no ser objeto de impuesto.

Al darse cuenta que se dejó fuera del Crédito al Salario, al salario mínimo general, la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos, en el Diario Oficial de la Federación del 03 de diciembre de 1993, dejó establecido que: “Los créditos al salario que tienen como objeto incrementar los ingresos de los trabajadores y a los que se refieren los artículos 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se entregarán de manera obligatoria, en efectivo y directamente a los trabajadores, con independencia de los salarios mínimos generales a que se refiere esta resolución”.

Luego entonces de acuerdo al Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, se acordó establecer una reducción del impuesto de los trabajadores, este beneficio abarcaba a salarios que no excedían de cuatro salarios mínimos, el beneficio debía otorgarse a partir de octubre de 1993, las diferencias que resulten a favor del trabajador los patrones deberían devolverlos al trabajador en efectivo.

Dicho Crédito al Salario, quedó contenido en los artículos 80-B y 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 03 de Diciembre de 1993.

El Crédito al salario sólo se aplicaba a trabajadores de la iniciativa privada, burócratas federales, estatales y municipales; militares tales como soldados, aviadores y marinos.

Al publicar el Crédito al Salario en el Diario Oficial de la Federación (DOF), se dio a conocer la tarifa anual de Crédito al salario para 1993, lo cual significaba que para el cálculo del Impuesto Anual del Salario, en lugar del Salario Mínimo Fiscal (SMG por 365 por 10%), se aplicaría la nueva tarifa.

(D.O.F. de diciembre 03 de 1993). Con lo anterior se confirmaba la substitución del Salario Mínimo Fiscal por el Crédito al Salario.

El Crédito al Salario a favor pagado por el patrón a sus trabajadores, podía disminuirse de las contribuciones federales a su cargo o de las retenidas a terceros; lo cual significaba que el crédito al salario realmente no era pagado por el patrón, sino más bien lo absorbía el propio Estado, ya que le permitía al contribuyente retenedor que el pago de dicho crédito se pudiera acreditar contra impuestos federales.

Al respecto el Poder Judicial expresó:

A fin de informar el aserto que antecede, es conveniente destacar que el crédito al salario, desde su origen, fue concebido como un beneficio que la ley otorga a los trabajadores, cuya finalidad consiste en incrementar las percepciones de aquél, y la mecánica para su determinación y aplicación se encuentra regulada actualmente en los artículos 115, 116 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 113 de la ley de la materia calcularán el impuesto mensual o anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados (previamente disminuido con el monto del subsidio) y una vez que se ha realizado lo anterior, deberá acreditar contra el impuesto que resulte a cargo de los trabajadores, el crédito al salario mensual o anual que se obtenga de aplicar las tablas previstas en los dos primeros preceptos legales citados con antelación; en caso de que el impuesto sobre la renta a cargo del trabajador sea inferior al crédito al salario mensual o anual, entonces el patrón deberá entregar al trabajador, en efectivo, la diferencia que resulte, y aquél podrá acreditar del impuesto a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que se entregaron a sus empleados por ese concepto.

En este orden de ideas, se considera correcta la decisión de la Juez de Distrito al estimar que lo dispuesto en el artículo 119, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, deja al arbitrio de la autoridad fiscal autorizar el acreditamiento del monto que, por concepto de crédito al salario, el patrón entregue en efectivo a sus trabajadores, premisa fundamental que en este aspecto se sustenta el fallo recurrido y que implica violación al principio de legalidad tributaria, habida cuenta que éste no sólo se traduce en que las obligaciones y derechos que se establezcan a cargo o a favor del contribuyente, respectivamente, se encuentren previstos en un acto material y formalmente legislativo, sino que es

menester que también en el mismo se consignen con precisión sus elementos esenciales, así como la forma, contenido y alcance de aquélla, mediante la previsión expresa de los requisitos que deben ser satisfechos y, en su caso, el procedimiento que deba seguirse para el cumplimiento o el ejercicio de la prerrogativa de que se trate; todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad y certeza jurídica al contribuyente, de que en el momento de cumplir sus obligaciones o de ejercer sus derechos, las autoridades hacendarias actuarán dentro del parámetro que establece la ley y conforme a las disposiciones generales que, desde luego, son de observancia obligatoria, evitando así que la autoridad pueda actuar a su arbitrio y sin apoyo legal alguno, en perjuicio del sujeto pasivo de la relación tributaria.⁴⁸⁷

De acuerdo con los artículos 115, último párrafo, y 119, primer párrafo, de la Ley del ISR vigente al 31 de Diciembre de 2004, las cantidades por concepto de crédito al salario que los contribuyentes entreguen en efectivo a sus trabajadores, sólo podrán acreditarlas contra ISR a su cargo o el retenido a terceros, conforme a los requisitos que fijará el reglamento de esta Ley; sin embargo, el actual reglamento no considera ningún requisito para tal situación.

A partir de este año (2005), se derogaron los artículos 115 y 119; sin embargo, el artículo tercero, fracción XXV, de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2005, establece que los retenedores que al 1o de enero de 2005 tengan cantidades por concepto de crédito al salario pendientes de acreditar en términos del artículo 115 de la ley de ISR vigente al 31 de diciembre de 2004, podrán acreditarlas de acuerdo con dicho precepto legal, hasta agotarlas.

Hay una artimaña de trasladar al patrón el crédito al salario, lo convierte en ingreso acumulable en forma de ficción, tampoco se reconoce como gasto terminando por afectar al empleador de mano de obra barata.

Lo dicho hasta aquí sobre la institución del crédito al salario mexicano demuestra que el mecanismo no era el mejor para asegurar un mínimo exento digno, además que no era aplicable a todo tipo de contribuyentes.

⁴⁸⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena época, t. XVIII, noviembre de 2003, p. 138.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas en los sistemas en análisis se encuentra sujeto a los principios de generalidad, igualdad y progresividad, solo que en el caso del sistema impositivo español estos principios consagrados en la Constitución son reiterados en forma expresa en el Texto Refundido del IRPF, en tanto que en el sistema tributario mexicano, la Constitución también enuncia dichos principios, pero la ley secundaria ya no los presenta de manera expresa, sino que los utiliza como límites legislativos.

Tomando como punto de partida que todos los ciudadanos son iguales ante la ley y presentando capacidad contributiva, no hay razones, en principio, para excluir a nadie de ese deber de contribuir a los gastos públicos.

El principio de igualdad prohíbe cualquier distinción que no este justificada, el principio de generalidad reitera ese mismo sentido. Luego entonces, el principio de generalidad tiene su razón de ser en el principio de igualdad. En materia tributaria este principio de generalidad también se apoya en el de capacidad contributiva, porque el universo de contribuyentes tiene que tomar como parámetro a tal principio, de tal manera que quien tenga la misma capacidad económica debe ser tratado fiscalmente de igual forma, y quien tenga diferente capacidad contributiva, en la medida que marque dicha diferencia.

Al decir de *Neumark*, el principio de generalidad implica, el sometimiento a gravamen de todas las personas sean físicas o morales, siempre que manifiesten capacidad de pago y se ubiquen en las hipótesis legales que dan nacimiento a la obligación tributaria.⁴⁸⁸

Este principio de generalidad extiende el universo de contribuyentes de un país, a más allá de aquel conformado sólo por los nacionales. Si la Constitución mexicana en su artículo 31 fr. IV, obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, por ministerio de este principio de generalidad dicha contribución deberá extenderse a todos aquellos que sin importar su nacionalidad se ubiquen en la situación de hecho prevista por la norma para

⁴⁸⁸ Neumark, F., *Principios de la imposición*, 2ª ed., Madrid, IEF, Madrid, 1994, p. 109.

que haya lugar al nacimiento de la obligación tributaria, tal como acontece en el Impuesto sobre la Renta mexicano.

Antaño la Constitución española también contenía una disposición que circunscribía la obligación de contribuir a los gastos públicos a los españoles, la cual además de ser eliminada fue reforzada con el principio de generalidad para que sin distinción de nacionalidades siempre que en España se presente una situación reveladora de capacidad económica, y exista la adecuación al hecho imponible se genere el tributo y consecuentemente el pago del mismo.

Para el excelso profesor Sáinz de Bujanda, las exenciones subjetivas constituyen un atentado contra el principio de generalidad, ya que excluye de la imposición a quienes si tienen la capacidad para contribuir.⁴⁸⁹

En la medida en que más amplio sea el universo de contribuyentes se entiende que la carga tributaria para cada uno será más ligera.

El principio de igualdad fue uno de los grandes logros de la Revolución Francesa, se plasmó en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano y de ahí se difundió en todos aquellos Estados que presumen de tener el carácter de Estado de Derecho, sin embargo, para poder tener vigencia este principio ha evolucionado en cuanto a su contenido, ya que los ideólogos de la revolución francesa aspiraban a conseguir una igualdad de hecho.⁴⁹⁰

Para aquella época se pensaba que la igualdad de hecho implicaría el establecimiento de un marco adecuado para el ejercicio de los derechos y libertades apenas conseguidas. Se le atribuyó al Estado la tarea de ordenar las relaciones públicas, tanto las del ámbito público, como privado, de tal forma que quedaran exentas de cualquier diferenciación o privilegio social, abriendo un panorama de igualdad de oportunidades.

⁴⁸⁹ *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993, p. 105.

⁴⁹⁰ Suay, Rincón, J., *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración local, 1985, p. 146.

En el Estado intervencionista se ve que la igualdad formal no concluía en una igualdad material, es decir se hacía necesario corregir una serie de desigualdades de hecho, que con la Revolución Industrial se habían incrementado, el Estado debía modificar su papel, e intervenir en áreas sociales y económicas, en este momento las contribuciones y en particular el impuesto se convierte en una herramienta maravillosa a los fines del Estado, ya que el ideario liberal había propugnado para que todos contribuyeran por igual, ahora había que llevar esa igualdad que pudiera llamarse formal a una igualdad sustancial en donde contribuyan en mayor medida aquellos que más capacidad tengan.

Esto es la igualdad que en un principio significó sólo un trato igual ante la ley para combatir las arbitrariedades de la monarquía, se transforma en un instrumento invaluable para lograr una igualdad de hecho, eliminando las diferencias sociales reales.

Arribar a las ideas aquí expuestas no ha sido fácil ya que en lo más granado de la doctrina tributaria mucho se ha discutido sobre cual es el lugar que ocupa el principio de igualdad en el sistema tributario, así por ejemplo; hay quienes opinan que la igualdad es una consecuencia del principio de capacidad contributiva;⁴⁹¹ o bien que la igualdad es una nítida manifestación de la justicia, por lo que este principio se constituye en el criterio medular en el ámbito tributario;⁴⁹² en tanto que para *Gian Antonio Michelle*, capacidad contributiva e igualdad tributaria, son principios independientes y autónomos.⁴⁹³

⁴⁹¹ Pérez de Ayala, J.L. y González García, E., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., t. I, Madrid, Edersa, 1978, p. 170.

⁴⁹² Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho Financiero*. T. I, vol. 2º, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978, p. 170.

⁴⁹³ *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge (a propósito dell'articolo 31, commi 1 e 2 della legge tributaria sulle successioni)*, Giurisprudenza Costituzionale, Italia, 1966, págs. 1460 y ss.

El Impuesto Sobre la Renta es calificado como un impuesto progresivo. La progresividad implica no sólo que paga más quien más gana, sino que paga más que proporcionalmente a la diferencia de rentas.⁴⁹⁴

Históricamente la progresividad al impuesto sobre la renta se implementó en 1909 en Inglaterra, 1913 en Estados Unidos, 1914-1917 en Francia, 1921 en México, 1925 en Italia, 1932 en España. La única excepción a esta regla general se dio en Alemania, que en 1891, ordenó un impuesto progresivo sobre la renta en Prusia, extendiéndose después a los demás Estados alemanes. Antes de estas fechas las manifestaciones normativas de imposición progresiva sobre la renta respondían más a necesidades de crisis económicas circunstanciales para financiar los excesivos gastos propios de las guerras, pero carecían de la intención de una técnica legislativa para prolongarse.⁴⁹⁵

Cabe señalar que la progresividad se consolida como característica de la mayoría de los sistemas tributarios a lo largo del siglo XX, inclusive los Estados menos desarrollados tratan de imitar este aspecto de progresividad al considerarse que un sistema tributario progresivo, es propio de un país civilizado y es un instrumento para lograr la tan añorada igualdad.⁴⁹⁶

La progresividad debe ser entendida dentro del campo tributario, como una forma de distribuir justamente la participación más que proporcional de los ciudadanos en su obligación de sufragar el gasto público, de manera que el de mayor medida pague más, que el de menor capacidad, la progresividad es un criterio informador que sirve para cuantificar la obligación tributaria en forma individualizada. La progresividad es un instrumento al servicio de la equidad y no un fin en si misma.

⁴⁹⁴ López Carbajo, Juan Manuel, y Seijo Pérez, Francisco Javier, *La Biblia del I.R.P.F. y del I. Patrimonio (nuevo IRPF 1999, incluye reglamento)*, San Sebastián, España, Financial & Tax, Ediciones, 1999, p. 15.

⁴⁹⁵ Blum, Walter y Kalven Jr., Harry, *El impuesto progresivo un tema difícil*, Madrid, IEF, 1972, págs. 93-96.

⁴⁹⁶ Seligman, E.R.A., *l'Impot progressif en theorie et en pratique*, París, Ed. Giard-Briére, 1909, p.148.

El tema más controvertido en materia de progresividad es la elección del tipo de progresividad a aplicar de modo que sea el adecuado para que se pueda calificar de justo el sistema tributario.

La progresividad se implementa comúnmente con una tarifa con tipos impositivos crecientes que puede estar modulada, de manera continua, o por escalones. En la progresividad continua, la base se divide en distintos niveles, de forma que cuando la capacidad económica gravada cae dentro de un determinado nivel se aplica a toda la base el tipo previamente determinado para esa clase o grupo. En la progresividad por escalones la base se fracciona de idéntica forma y a cada uno de ellos se aplica un tipo impositivo distinto, técnica que evita uno de los mayores y más graves inconvenientes de la anterior y que consiste en el denominado error de salto.

Otro tipo de progresividad tiene lugar en aquellos impuestos en los que el tipo impositivo es constante, pero la base gravada admite deducciones en calidad de mínimos exentos, con lo cual, en la práctica el tipo efectivo de gravamen va creciendo a pesar de la constancia formal del gravamen.⁴⁹⁷

La progresividad es más fácil de aplicarse en impuestos personales que en impuestos reales, de aquí su conveniencia en el impuesto sobre la renta.

Para que el impuesto sea progresivo (progresividad real) no basta con establecer una tarifa progresiva (progresividad formal), sino que “es necesario que la tarifa progresiva se aplique sobre una base adecuada. Si la base no es adecuada, cuanto más progresiva sea la tarifa, más injusto será el impuesto (regresividad real). La progresividad de la tarifa (supuesta una base correcta) es el instrumento para tratar desigualmente a quienes tienen distinto nivel de capacidad económica. A más capacidad económica la contribución debe ser proporcionalmente mayor”.⁴⁹⁸

Así lo advierte también el Tribunal Constitucional español en la STC 45/1989, al poner de relieve que:

⁴⁹⁷ Blum, *op. cit.*, págs. 12-14.

⁴⁹⁸ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, pág. 41.

Como la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni esas relaciones son elementos determinantes del Impuesto en cuestión (...) La igualdad –añade el Tribunal– es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y solo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto (lo que) es una precisión que por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.⁴⁹⁹

4.2. Objeto del Impuesto sobre la Renta

El objeto del impuesto es la materia imponible, el soporte material de la imposición desde el punto de vista económico. Si el legislador desea sujetar ese objeto a imposición, debe elaborar un concepto jurídico que defina el hecho imponible.

En palabras del destacado profesor Ramón Reyes Vera, el objeto de la contribución “es la relación armónica entre el presupuesto tributario y la regla que califica la actitud del sujeto pasivo y lo sujeta a efecto de obtener una parte de plusvalía del sujeto pasivo”.⁵⁰⁰

La correcta definición legal del objeto del tributo resulta de suma importancia para ajustar la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente y para valorar la progresividad real de un impuesto.

Referirse al objeto del impuesto sobre la renta obliga a revisar someramente los clásicos conceptos fiscales de renta.

El primer erudito que estudia el concepto fiscal de renta es *Von Schanz* (1896), quien después de inspirarse en las ideas de *Schmoller*, concluye que lo que se trata de conocer es la capacidad económica individual de una persona

⁴⁹⁹ *Ibidem*.

⁵⁰⁰ Reyes Vera, Ramón, “Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 286, julio 2001, p. 21.

en un período determinado, los medios de que dispone en tal periodo, sin consumir su propio patrimonio y sin tener que recurrir a medios ajenos.⁵⁰¹

Simons por su parte elabora un concepto fiscal de renta no como elemento constitutivo de la capacidad económica de pago o índice de la misma, sino como base idónea para un reparto de las cargas fiscales con fines redistributivos, para él renta es la suma algebraica del consumo y del incremento neto del patrimonio.⁵⁰²

Haig a su vez instrumenta su concepto de renta fiscal que aunque con distintos argumentos, prácticamente coincide con el vertido por *Von Schanz*, al definir a la renta como el valor monetario del incremento neto del poder económico individual entre dos fechas.⁵⁰³

El connotado fiscalista mexicano Sergio Francisco de la Garza⁵⁰⁴ hace la siguiente clasificación sobre los distintos conceptos que sobre renta se han elaborado:

4.2.1. La Renta como Producto

Acorde a esta línea de pensamiento, la renta es el producto periódico o posible de periodicidad que proviene de una fuente durable en estado de explotación. La renta es una riqueza novedosa que surge de una fuente más o menos permanente y que es expresable en términos monetarios. Esta corriente doctrinal toma como punto de partida la distinción de la riqueza entre capital y renta.

⁵⁰¹ Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1978, p.44.

⁵⁰² Goode, Richard, *El impuesto sobre la renta*, Echeverría, Manuel, trad., Fabrica Nacional de Moneda y Timbre Madrid, 1973, p. 10.

⁵⁰³ García Belsunce, Horacio A., *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1967, p.140.

⁵⁰⁴ *Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo de 1921-1980*, México, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, vol. V, p. 23.

Según el esquema en comento la renta es un producto que se incorpora al patrimonio de una persona, este producto dimana de una fuente que puede estar constituida por un capital, un trabajo o la combinación de ambos, esta fuente debe tener cierta permanencia, la renta debe ser susceptible de medirse pecuniariamente.

La periodicidad o regularidad manifiesta o potencial es otra característica señalada como propia de la renta, este rasgo a su vez refuerza la idea de permanencia de la fuente.

Para que haya renta es menester explotar la fuente en la cual se origina aquélla.

A la luz de esta doctrina, la renta debe poder separarse de su fuente y realizarse, así por ejemplo no basta que el trabajo de una persona haya generado un salario sino que es necesario que este salario sea percibido.

Se califica como renta neta al resultado de sustraer los gastos necesarios al producto obtenido de la fuente generadora de la renta.

4.2.2. Renta como un flujo de riqueza desde terceros

Como el título lo indica, para que la riqueza sea catalogada como renta es necesario que dicha riqueza fluya desde terceros hacia el contribuyente.

A diferencia de la escuela doctrinal antes descrita, esta postura de pensamiento opina que no es necesaria la permanencia o estabilidad de la fuente para que se produzca la renta. La regularidad o periodicidad tampoco es inherente al concepto de renta.

Luego entonces si ni la permanencia, ni la periodicidad son requisitos del concepto de renta, las formas de riqueza que pueden considerarse como renta son más numerosas, así por ejemplo manifestaciones de riqueza tales como las ganancias de capital, los ingresos por actividades esporádicas, la venta ocasional de un automóvil, la cantidad ganada en un sorteo, los ingresos a título gratuito como la herencia y la donación, son bajo esta concepción formas de renta.

4.2.3. Renta como el consumo más el incremento patrimonial

Para este sector doctrinal, renta será todo ingreso con origen en fuentes materiales o inmateriales, siempre que éstas últimas se puedan valorar pecuniariamente. *Drake* es uno de sus exponentes más representativos; él explica que debe considerarse renta la cantidad que una persona consume, más el incremento neto en el valor del patrimonio. La renta puede definirse de una de las dos siguientes maneras; consumo más incremento neto de patrimonio, o como la suma algebraica de los rendimientos netos más el incremento neto del patrimonio, menos el ahorro del período.

El resultado final para *Due*, en términos de valor, es siempre el mismo; un mayor valor del patrimonio del sujeto, siendo así, no existe razón alguna para que fiscalmente se trate de forma distinta al incremento patrimonial que tiene su origen en el ahorro corriente que a aquéllos otros de distinto origen; y por lo tanto, la antigua concepción de renta debe ser abandonada y sustituida por las más modernas que permiten ofrecer un trato fiscal más homogéneo y justo.

La periodicidad o regularidad de la fuente no es requisito *sine qua non* para que se considere la existencia de las rentas, es decir un ingreso eventual será, de acuerdo a este enfoque una forma de renta.

Tampoco es necesaria la exigencia de que la riqueza se aparte de su fuente y se realice como lo consideraba la escuela de la renta como producto.

Según esta escuela, la renta puede haberse sumado al patrimonio o haberse consumido durante un periodo específico llamado ejercicio.

Renta neta es para esta corriente de pensamiento, la diferencia entre el patrimonio final e inicial, tomando en cuenta (restando) los gastos necesarios para su obtención.

Esta postura doctrinal ha sido criticada en razón de que el consumo es un concepto económico no asimilable jurídicamente, además de que no se puede encontrar alguna regla de justicia para determinar el tributo, en

ocasiones el consumo no es querido sino necesario, es decir casi obligado, rasgo que se acentúa en las economías de libre mercado. Por otra parte, la inspección y control del impuesto implicaría supervisión sobre el consumo y sobre incrementos patrimoniales de los sujetos pasivos y obligados.

En otro orden de ideas, en ambos sistemas tanto en el español como en el mexicano el legislador tributario tiene un amplio margen de libertad para elegir la materia imponible en cada caso objeto de imposición.

Renta, gasto y patrimonio han sido siempre los signos distintivos básicos de riqueza gravable.⁵⁰⁵

Dentro de este margen de libertad, el legislador tributario debe tomar en cuenta los principios constitucionales tanto aquéllos que obligan a los particulares a contribuir como aquéllos que constituyen en conjunto la justicia tributaria, de igual forma elige los matices en que estos principios se plasman en la norma.⁵⁰⁶

No existe un prototipo a seguir de impuesto sobre la renta, queda a criterio del legislador determinar la renta objeto de imposición.

De hecho en la historia de cualquier país que haya tenido y tenga un modelo vigente de impuesto sobre la renta, se puede constatar que el objeto del impuesto ha evolucionado, ha cambiado, ninguno presenta una sola versión. Así por ejemplo España ha transitado de la globalidad de la renta neta familiar gravada en la Ley de 1978, a la totalidad de la renta individual en la Ley de 1991 y de ahí a la renta individual disponible en el ordenamiento de 1998 y reiterado en el de 2004.

La renta disponible, se entiende como aquella que, en principio, la persona puede disponer libremente, por exceder de la parte que ha de dedicar a la cobertura de sus necesidades esenciales y de los miembros de su familia que de él dependan.⁵⁰⁷

⁵⁰⁵ Pérez de Ayala, José Luis, *op. cit.*, p. 43.

⁵⁰⁶ STC (España) 134/1996.

⁵⁰⁷ López Carbajo y Seijo Pérez, *op. cit.*, p. 17.

No obstante esto no es un concepto preciso de renta ya que al tenor del artículo 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas (TRLIRPF), el cual data del 05 de marzo de 2004, la renta del contribuyente la cual comprende la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, lo que significa que será renta todo aquello que la Ley señale como tal.

De tal suerte que atendiendo a los hechos imponibles previstos por la Ley, la renta está integrada por los siguientes elementos: los rendimientos netos, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

En opinión de Gabriel Casado Ollero, este concepto de renta disponible es la columna vertebral de la nueva Ley, y sirve para delimitar el hecho imponible y el objeto del impuesto, al mismo tiempo que reordena las deducciones y precisa la base imponible.⁵⁰⁸

Este concepto da lugar a consecuencias importantes, ya que la autoridad fiscal no podrá exigir un tributo en donde no haya una renta disponible.

Para el ilustre profesor de Salamanca Eusebio González García, este concepto subjetivo de renta, es decir el que se basa en la idea de renta disponible después de atender necesidades vitales, creado por J. Lang y K. Vogel, es el que debe prevalecer, tanto porque se aproxima más a los ideales de justicia fiscal como porque resulta más armónico al ordenamiento jurídico en su conjunto, constitucional y civil, en donde se prevén obligaciones de alimentos, educación, etc., luego entonces la ley tributaria no puede ignorar la existencia de estos deberes.⁵⁰⁹

Según el TRLIRPF, las antiguas desgravaciones en la cuota por hijos y ascendientes se sustituyen por el llamado mínimo familiar. Este mínimo familiar es

⁵⁰⁸ *Op. cit.*, p. 44.

⁵⁰⁹ *La Familia ante el fisco*, Madrid, Ediciones RIALP, 1993, p. 86. En el mismo sentido Pérez de Ayala, *op. cit.*, págs. 88-89.

una reducción de la base imponible por cada ascendiente y por cada descendiente menor de 25 años o discapacitado, y según el número de hijos.⁵¹⁰

Para 2004, el llamado mínimo familiar será, en el caso general, 1400 euros de reducción por el primer hijo, 1500 euros anuales por el segundo hijo, 2200 euros anuales por el tercer hijo, 2300 euros anuales por el cuarto hijo y siguientes (art. 43 TRLIRPF). También hay que distinguir si el hijo o hijos están a cargo de un matrimonio o de un solo adulto, ya que este mínimo interactúa de manera diferente.

En el escenario mundial contemporáneo se observan tres tendencias legislativas como modelo de impuesto sobre la renta, el antiguo sistema cédular en donde se tributa de manera separada por cada una de las formas de rentas señaladas por el legislador, el modelo unitario en donde todas las rentas que obtienen las personas se integran para tributar bajo una misma tarifa, y el sistema dual implementado en los países nórdicos en los años 90, este modelo se caracteriza por gravar las rentas de capital a un tipo único proporcional mientras que las rentas de trabajo se siguen gravando progresivamente.⁵¹¹

El argumento central para establecer el sistema dual en los países nórdicos fue que en atención al fácil movimiento de capitales en economías abiertas y pequeñas con elevados tipos impositivos que gravaban anteriormente todas las rentas de las personas físicas provocaba una pérdida recaudatoria y un gasto tremendo en la gestión y control del impuesto.⁵¹²

Desde luego el legislador tributario que opta por este sistema dual sabe que se enfrentará a las críticas de los defensores del principio de capacidad económica y de aquéllos que pugnan por la idea de gravar más fuertemente las

⁵¹⁰ Pazos Morán, María, “La Reforma del IRPF desde la perspectiva de la política familiar”, *Hacienda Pública Española*, no. 155, 2000, p. 127.

⁵¹¹ Durán Cabré, José Ma., “Un estudio dual sobre la renta aplicado al caso español”, *Hacienda Pública Española*, no. especial, 2001, p. 145, en igual sentido Domingo Solans, E., “Comentario general a la reforma del impuesto sobre la renta. Objetivos, principios y algunos desarrollos”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, España, nos. 2 y 3 / 1998, p. 5.

⁵¹² *Idem*.

rentas que no deriven del trabajo, como pueden ser las rentas de capital, las cuales en el sistema dual encuentran un trato preferencial ya que los costes recaudatorios son mucho más bajos, por lo cual le asignan una tasa más reducida.⁵¹³

Aunque cabe recordar que en aras de lograr la progresividad, se han establecido tantos tramos en las tarifas que terminan por hacer complicado y costoso al tributo sin que se pueda hablar de justicia en el sentido más puro, parafraseando al profesor García Añoveros, no hay mayor falta de equidad que la que resulta de aplicar una progresividad rigurosa a porciones de la renta global.⁵¹⁴

De manera magistral el catedrático de la Universidad del País Vasco, Ernesto Lejeune Valcárcel, se refiere a la progresividad tributaria como un elemento básico y de primerísima importancia para la configuración de un sistema tributario, pero que se trata de un elemento ajeno a los principios, a las técnicas y a las exigencias netamente tributarias. La progresividad es un instrumento para la redistribución de la renta y la riqueza, y su justificación pasa a ser de carácter ético a político, se abandona la idea de justicia tributaria, ya que una cosa es el reparto equitativo de la carga tributaria y otra la redistribución.⁵¹⁵

Las principales críticas dirigidas a los sistemas de imposición personal sobre la renta, que proporcionan una tercera parte de los ingresos públicos en el área de la OCDE, pueden sintetizarse en: falta de equidad, complejidad y efectos adversos sobre las decisiones de trabajo, ahorro y crecimiento, siendo que se trata de países como España en donde se ha propugnado por el establecimiento de un sistema único y proporcional.⁵¹⁶

⁵¹³ *Ibidem*, p. 148.

⁵¹⁴ “Las reformas fiscales”, *REDF*, no. 100/1998, p. 528.

⁵¹⁵ “Mitos y arbitrariedades en nombre de la justicia tributaria”, *Revista de la Facultad de Derecho*, México, no. 17, enero-abril, 1995, págs. 58-59.

⁵¹⁶ Imedio Olmedo, Luis José, “Un estudio analítico del impuesto lineal sobre la renta”, *Hacienda Pública Española*, no. 136-1, 1996, p. 57.

La renta mundial del contribuyente es también un elemento delimitador proporcionado por el legislador tributario español, para establecer el objeto del impuesto, es decir importarán todas aquellas rentas que los residentes en España obtengan sin importar la ubicación de la fuente de riqueza.

El objeto del impuesto en España es la renta discrecional de las personas físicas individualmente consideradas y no de grupo, sin perjuicio de que se mantenga la posibilidad de optar por la tributación conjunta por partes de quienes formen una unidad familiar.⁵¹⁷

El legislador tributario español reafirma el objeto del tributo en análisis, cuando en el art. 15 del TRLIRPF define que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica.

Cuando el legislador tributario español decide que la renta a gravar será la renta disponible, equiparando ésta con la capacidad económica del contribuyente, la doctrina casi en forma unánime y las decisiones del Tribunal Constitucional mostraron su beneplácito por considerar que era una decisión acorde a los principios constitucionales que rigen a la materia tributaria de ese país.

Para muestra baste un botón:

...Es innegable que el I.R.P.F., por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4.) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.). Por consiguiente, es claro que la norma introducida por el art. 2 del Real Decreto-ley enjuiciado, que establece un incremento de las tarifas o escalas de tipos de gravamen aplicables a las bases imponibles del I.R.P.F., y, por ende, modifica sustancialmente el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1. C.E. Esa incidencia esencial del precepto legal enjuiciado sobre el deber constitucional

⁵¹⁷ Pérez Royo, Fernando, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 21.

de contribuir conlleva, lisa y llanamente, la vulneración de uno de los límites materiales con que el art. 86.1 C.E. circunscribe el uso de la potestad normativa que el Gobierno puede ejercer mediante el Decreto-ley. No es atendible el argumento ofrecido por el Abogado del Estado acerca de la escasa o moderada incidencia que suponen las nuevas escalas respecto de las que regían con anterioridad. Por todo lo expuesto, debemos declarar que la modificación introducida por el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 ha afectado al deber de contribuir a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 C.E. y, por tanto, infringe lo dispuesto en el art. 86.1 C.E. y es, por consiguiente, inconstitucional [F. J. 9].

13. Declarada la inconstitucionalidad del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 por regular materias que le están constitucionalmente vedadas por el art. 86.1 C.E., no es necesario pronunciarse expresamente sobre la otra vulneración constitucional que también aducen los recurrentes frente a dicha norma por contradecir los principios de seguridad jurídica e irretroactividad. Por consiguiente, esta última vulneración constitucional ha de ser examinada, a la luz de nuestra jurisprudencia, únicamente respecto del homólogo art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, también impugnado por idéntico motivo, al que ha de quedar contraído nuestro enjuiciamiento, aunque el hecho de la publicación del Real Decreto-ley no puede resultar del todo indiferente en las consideraciones que hayamos de hacer en este punto [F. J. 10].

14. Determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, 150/1990 y 173/1996)[F. J. 11].

15. Como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa y otros factores similares (SSTC 126/1987, fundamentos jurídicos 11., 12. y 13.; 197/1992, fundamento jurídico 4. y 173/1996, fundamento jurídico 3.) [F. J. 11].

16. La mera constatación de que la Ley 28/1992 tiene carácter retroactivo -aunque se trate de retroactividad impropia- debe llevar necesariamente a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos del I.R.P.F. ha quedado afectada. Tal corolario, sin embargo, no implica automáticamente que deba ser declarada inconstitucional. Como ya ha declarado este Tribunal en ocasiones anteriores (SSTC 126/1987, fundamento jurídico 13.; 197/1992, fundamentos jurídicos 4. 5., y 173/1996, fundamento jurídico 5.), la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos, una vez más, en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos -en este caso de los sujetos pasivos del I.R.P.F.- al mantenimiento de un determinado régimen fiscal [F. J. 13].

18. Que el precepto cuestionado regule una prestación patrimonial de carácter público que, conforme al art. 31.3 C.E., sólo puede establecerse «con arreglo a la Ley», no significa que el Real Decreto-ley 5/1992 haya incidido en un ámbito material que le esté constitucionalmente vedado. Es evidente que el art. 86.1 C.E. no prohíbe que mediante estos actos con fuerza de ley pueda afectarse a cualesquiera de las materias tratadas en los preceptos del Título I de la Constitución, sino únicamente a los que contienen una consagración de «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos». Y aunque, ciertamente, entre tales deberes hay que incluir el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo regulado en el apartado 1. del citado art. 31 C.E., ya hemos excluido la naturaleza tributaria de la prestación de Seguridad Social que establece el Decreto-ley impugnado [F. J. 16]...⁵¹⁸

El legislador fiscal es, acorde a la Constitución, soberano para optar como considere favorable el modelo de IRPF como uno de sus componentes estructurales, el objeto del tributo, esto es, la capacidad económica gravada. Pero una vez señalado éste, como elemento esencial para definir la propia identidad del tributo, la libertad del legislador para configurar los componentes positivos y negativos directamente determinantes de la renta disponible, emerge limitada por un primer conjunto de exigencias que podemos resumir en el deber de racionalidad y coherencia institucional. Dichos límites y requerimientos son autoimpuestos por el legislador, y que los Tribunales pueden, por ello mismo, adoptar como uno de los parámetros que les permitan decidir, en un eventual juicio de constitucionalidad, la coherencia y justificación, o, en otro caso, la incongruencia y/o arbitrariedad de las propias decisiones legislativas determinantes, por ejemplo de los distintos elementos, positivos y negativos, que conforman la renta disponible.⁵¹⁹

En la doctrina española se han vertido interesantes reflexiones sobre el tema, por ejemplo, García Frías se pregunta si ¿En verdad el concepto de renta disponible es una creación eminentemente elaborada en el marco de libertad legislativa, o bien este concepto es el resultado de un resumen del principio de capacidad contributiva?⁵²⁰

⁵¹⁸ STC (España) 182/1997.

⁵¹⁹ Casado Ollero, *op. cit.*, p. 54.

⁵²⁰ “Renta disponible y mínimo exento en la nueva Ley del IRPF”, *El Fisco*, no. 4, 1998, p. 5. Comentario semejante se encuentra en Kasor Aliste, Kamel, “Principio de legalidad y criterios de vinculación positiva y negativa en la Constitución”, *Revista de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Universidad Austral de Chile, Diciembre 1997, p. 93.

Martín Delgado manifiesta que si sobre la renta disponible es necesario hacer nuevas reducciones para obtener la base imponible, eso implica que el impuesto no esta gravando la renta imponible propiamente dicha, o bien que la base imponible no coincide con la renta disponible.⁵²¹

Además se especula también sobre la posibilidad que los mínimos personales y familiares no obedezcan a la realidad económica del país, o bien que no se contemplen como reducciones algunos gastos inevitables para los contribuyentes.⁵²²

Los impuestos son la fuente más significativa de donde el Estado mexicano adquiere sus ingresos. Dentro de los impuestos, el Impuesto sobre la Renta es el de mayor peso en la legislación fiscal mexicana.⁵²³

No obstante, el análisis del objeto del impuesto sobre la renta de las personas físicas en México ha sido pobre, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Evidentemente los distintos ordenamientos en la materia han señalado como objeto del tributo, algo distinto, tomando como punto de arranque el denominado impuesto del Centenario (publicado en D.O. de 20 de julio de 1921), en el cual se observa que el objeto de ese primer antecedente en materia de renta eran los ingresos o ganancias particulares que procedieran del ejercicio del comercio de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada, del trabajo a sueldo, de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos, como se puede apreciar no había un concepto legal de renta.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1924 (D.O. 27 de febrero de 1924) se gravaban dos grupos especiales de rentas; sueldos, salarios o

⁵²¹ “Razones y sinrazones de la reforma al IRPF”, *REDF*, no. 100, 1998, p. 659.

⁵²² García Frías, *op. cit.*, p. 6.

⁵²³ Martín Granados, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la renta e impuesto al activo*, México, Thomson, 2002, p. 8.

emolumentos y utilidades o ganancias de sociedades, se exigían los caracteres de periodicidad, duración y estabilidad de la fuente, por ello no consideraba como rentas las donaciones, herencias y legados.

Y el objeto de este tributo eran las ganancias que se percibieran efectivamente durante el año, bien fuera en dinero o en especie (art. 10).

En el decreto expedido en 1925 (D.O. 25 de abril 1925) se obligaba al pago del impuesto sobre la renta a los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ganancias o ingresos, cualesquiera que fuera la procedencia de ellos (art. 1).

Por ingreso se entendía, toda percepción en efectivo, en valores o en créditos que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de la ley en comento y que desde luego modificase el patrimonio del causante y de la cual pudiera disponer. Luego entonces renta era todo aquello que como tal señalará la Ley además de introducir cuando menos de manera incipiente y sin precisar el vocablo de renta disponible.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941 (D.O. 31 de diciembre), expedida por el Congreso de la Unión, establece como objeto del impuesto las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que, por alguno de los conceptos específicos previstos por la misma Ley y que modifiquen el patrimonio del causante. Se termina por reiterar la idea de considerar como renta lo que en forma específica señale el legislador tributario.

En 1953, una nueva Ley en la materia (D.O. de 31 de diciembre), dispone que el Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos (art. 1). Define al ingreso como toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie, o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

Para 1964 (D.O. del 31 de diciembre), el legislador tributario determina que el impuesto sobre la renta tiene por objeto gravar a los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, la Ley determinaría el ingreso gravable en cada caso.

En el D.O. del 30 de diciembre de 1980, se publica una nueva Ley, en donde se reproduce como objeto del impuesto sobre la renta el mismo contenido en su antecesora de 1964.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, se marca como objeto del impuesto los ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo devengados por las personas físicas residentes en México cuando la ley así lo señale (art. 106).

Como puede apreciarse aunque el impuesto aspira a gravar la capacidad contributiva del sujeto, el legislador no establece un concepto general de renta, sino que refiere expresamente a los diversos elementos que la integran: ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos.

En términos de Derecho positivo la renta tomada en consideración en el Impuesto sobre la Renta, referida a las personas físicas residentes en México, no podría calificarse de una categoría abierta sino más bien de un concepto acotado por la misma ley, esto es nuevamente será renta lo que la ley defina como tal.

La ley pretende también alcanzar el objetivo de gravar en forma global o sintética, como una renta la suma de todas las percepciones del contribuyente, aunque cabe recordar que siempre será necesario tomar en cuenta los componentes positivos y negativos en cada uno de los tipos de ingresos.⁵²⁴

En apariencia el legislador tributario ambiciona un modelo de impuesto unitario de imposición sobre la renta, pero si se analiza el tratamiento tan particularizado que da a cada una de las diferentes categorías de rentas, se

⁵²⁴ Albiñana, César, "La Reforma tributaria como fenómeno contemporáneo", *Revista Economía Política*, no. 79, 1998, p. 11.

puede concluir que no se logró el objetivo, y que el resultado es un impuesto sobre la renta híbrido.

Al igual que en el sistema español, el legislador mexicano intenta gravar la renta mundial de la persona física residente en México, es decir con independencia del lugar donde se hubiera producido la renta, sin embargo; aquí tendrá que interrelacionarse con los Tratados Internacionales aplicables al caso concreto.

Como se señaló líneas atrás, en la legislación mexicana, la Ley del Impuesto sobre la Renta no prevé en forma expresa un mínimo vital y/o familiar como sucede en España, y del análisis de las leyes que han regido a la materia se puede deducir que el legislador no se ha ocupado en introducir en forma expresa un concepto de renta disponible como objeto del gravamen.

Más bien se ha tratado de relacionar a la renta gravada con la capacidad económica del contribuyente, lo cual constituye una opción legislativa coherente con las exigencias constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarias. Desde luego que el legislador ha tenido a su alcance la posibilidad de elegir otro modelo.

En efecto, el Poder Judicial sobre el tema ha manifestado el siguiente criterio jurisprudencial:

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.⁵²⁵

⁵²⁵ *SJF*, Novena época, Pleno, Tomo VIII, diciembre 1998, tesis P. LXXIX/98, P. 241.

Como se puede apreciar aquí el máximo tribunal, otorga una mayor jerarquía al principio de capacidad contributiva, que al de generalidad, no obstante que como ha quedado asentado en otra parte de este trabajo, no se trata de principios excluyentes sino complementarios.

Si en el impuesto sobre la renta cada sujeto tiene el derecho de tributar de acuerdo con su propia capacidad económica, es evidente que el legislador se deberá ajustar a las exigencias derivadas de tal derecho en la medida en que la definición del objeto del impuesto y determinación de la base imponible permita depurar la totalidad de la renta neta de la parte que le es imprescindible para lograr su subsistencia y la de los miembros de su familia que de él dependan.

La siguiente tesis, demuestra como el Poder Judicial se ha interesado en tomar en cuenta cada uno de los elementos que afectan al ingreso, en el momento de delimitar la renta imponible, y que no se puede gravar la sola precepción de ingresos:

RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTOS QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEMPLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El hecho de que en el precepto citado no se establezcan los elementos necesarios para determinar el monto del impuesto a pagar por el excedente de la exención que prevé, no transgrede el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, porque de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto, es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, de ahí que para la determinación de la base gravable dicho ordenamiento prevea un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar todos los cambios que se

produzcan en su patrimonio. Esto es, el indicador de capacidad contributiva no lo constituye la mera obtención de ingresos, sino que es necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes, de manera que cada uno de los elementos que la ley precisa como ingreso no pueden interpretarse aisladamente y pretender que determinan diversas bases sobre las cuales debe aplicarse la tasa impositiva, sino que cada uno de esos ingresos debe entenderse como componente de la fórmula para obtener la base gravable del tributo respectivo.⁵²⁶

Una vez que el legislador ha optado por delimitar su objeto de tributo a lo cual tiene derecho, deberá respetar los límites por él mismo establecidos, ya que de lo contrario se verá sujeto a llamadas de atención que los tribunales harán por no tener el debido cuidado, tal como lo señala la siguiente tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- SU OBJETO ES GRAVAR LOS INGRESOS EFECTIVAMENTE PERCIBIDOS POR EL CONTRIBUYENTE.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley de la materia, los ingresos acumulables son aquéllos que obtiene el particular en efectivo, bienes, servicios, crédito o cualquier otro tipo, de manera que tales ingresos se determinan, respecto de las operaciones que realiza y en las que efectivamente obtiene un ingreso. En consecuencia, si el contribuyente disminuye el precio originalmente pactado, en términos de las políticas de venta previamente establecidas, como son, pronto pago del cliente o volumen de adquisición, y cuenta con los comprobantes que amparan el precio convenido, resulta ser que el ingreso efectivamente obtenido, es aquél que modifica positivamente su patrimonio, más no así el originalmente pactado, ya que por la diferencia de ambos conceptos no obtuvo ingreso alguno; por ende, las cantidades originalmente pactadas pero no obtenidas, no pueden formar parte de los ingresos acumulables, y en ese orden, tampoco pueden considerarse como ingresos nominales para efectos del cálculo de pagos provisionales, cuya finalidad es la de pagar gradualmente el impuesto causado, conforme se realizan las actividades u operaciones sujetas a gravamen, ya

⁵²⁶ *SJF*, Novena época, Primera Sala, Tomo XVIII, diciembre 2003, tesis 1ª LXXI/2003, p.86.

que la capacidad contributiva del particular no puede medirse en razón del gravamen de ingresos no percibidos que no modifican positivamente su patrimonio.⁵²⁷

Es conocida la transigencia de los tribunales respecto del legislador, en ejercicio de la libre selección del objeto del tributo, pero debe ejercer también una forma de autocontrol sujetándose a los principios constitucionales previamente establecidos, ya que tocará al máximo tribunal valorar al legislador sobre la coherencia de sus decisiones y su apego a la Constitución.

Finalmente cabe subrayar que la progresiva consecución de la justicia ha convertido al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en un tributo muy complejo y por ende de un alto costo administrativo tanto para el contribuyente como para la misma Administración. La justicia tributaria no se puede conseguir mediante detalladas distinciones sino a través de la simplificación a pesar de la siguiente tesis sustentada por el pleno de la Suprema Corte de Justicia mexicana en donde se confunden los principios de política redistributiva con la técnica fiscal:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.-El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada

⁵²⁷ *RTFJFA*, Quinta época, Sala regional Hidalgo- México, año II, no. 13, enero 2002, tesis V-TASR- XII-II-127, p.234.

diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".⁵²⁸

4.3. Antecedentes del impuesto sobre la renta en México

Por Decreto del 15 de enero de 1813, emitido por el virrey Félix María Calleja, se creó una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las ventas y utilidades líquidas. Este tributo tuvo por destinataria a la población económicamente alta, de tal suerte que quedaban exentos del pago del impuesto los jornaleros y aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegaran a trescientos pesos anuales.⁵²⁹

Además, uno de los motivos que tenía más descontenta a la población de la Nueva España era el aumento excesivo de impuestos, con los que a partir de 1810, el gobierno había gravado la economía para pagar los altos costos de la guerra. Cuando Iturbide en Querétaro decide reducirlos su popularidad ascendió en gran medida.⁵³⁰

⁵²⁸ *SJF*, Séptima época, Pleno, tomo I, tesis 170, p. 171.

⁵²⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo V, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Porrúa, 1985, p. 47.

⁵³⁰ Sierra Casasús, Catalina, "Hacienda Pública", *Revista de Administración Pública*, Madrid, no. 88, febrero 1995, p.385.

Más tarde, surgen en México una serie de conceptos políticos, sociales, económicos y culturales que integraron el liberalismo mexicano.

Las ideas más significativas de la regeneración económica liberal se encuentran trazadas en el decenio de 1850. Durante la Reforma, los liberales insisten en la necesidad de garantizar la propiedad privada productiva con el fin de convertirla en un elemento capaz de acelerar el proceso de formación de capital, el cual a su vez se esparcirá ulteriormente por medio de la libre circulación de los bienes, en el interior del espacio nacional gracias al desarrollo de vías de comunicación tanto nacionales como internacionales.⁵³¹

Tal como sucede bajo el esquema de cualquier sistema liberal, al Estado se le encomienda un papel de promotor, por medio de una reforma fiscal que al consagrar constitucionalmente la igualdad tributaria, dé vida a un sistema de impuestos que no contraríe el desarrollo de las riquezas, que sirva para crear grandes intereses que se identifiquen con la reforma social coadyuvando eficazmente a la marcha liberal y progresiva de la Nación.

De conformidad con este criterio el Gobierno constitucional elabora un programa de reformas fiscales que prevea la abolición de todos los impuestos que se recaudan en el interior de la República sobre el movimiento de la riqueza, de las personas y los medios de transporte, la abolición de impuestos sobre la traslación de dominio en fincas rústicas y urbanas y sobre la producción minera. Al mismo tiempo se deben simplificar y moderar los impuestos aduaneros y establecer una clara distinción entre impuestos federales y estatales atribuyendo a la federación los indirectos y a los Estados los directos. Por último se sugería también la reorganización y racionalización de las oficinas y de los empleados hacendarios.⁵³²

⁵³¹ Carmagnani, Marcelo, "El Liberalismo, los impuestos internos y el Estado federal mexicano", *Historia Mexicana*, vol. XXXVIII, no. 3 (151), enero-marzo 1989, págs. 472-474.

⁵³² *Ibidem*.

En la práctica la política hacendaria de Juárez estuvo comandada por Matías Romero cuya idea principal era que las rentas federales no deberían tener como base los impuestos exteriores sino los interiores.⁵³³

La hacienda pública del porfiriato dirigida por José Yves Limantour, vivió de los productos de aduanas sujetos a eventualidades que escapaban al control del gobierno, los impuestos internos eran indirectos y lesionaban a las clases de menos recursos propiciando grandes desniveles de fortuna; el ejecutivo llegó a centralizar las ventas nacionales abrogándose facultades legislativas hasta en impuestos municipales y aumentando las cargas de las entidades con impopulares contribuciones federales; y se facilitó al capital del exterior la explotación colonial de los recursos, así como el manejo de la incipiente industria nacional a través de un sistema crediticio extranjero.⁵³⁴

4.3.1. Ley del Centenario (1921)

Posteriormente se instauró el impuesto “del Centenario”, del 20 de julio de 1921. Con esta Ley se inauguró una primera etapa del impuesto sobre la renta en México, la cual se prolongó hasta 1963, año en que se transitó de un impuesto cedular a uno global.⁵³⁵

Este impuesto se creó mediante un Decreto emitido por el Poder Ejecutivo, haciendo uso de las facultades extraordinarias que para legislar en el ramo hacendario le otorgó el Poder Legislativo por Ley de 08 de mayo de 1917, dicho decreto se denominó: “Decreto estableciendo un impuesto federal

⁵³³ Servín G., Armando, “Nuestra política tributaria de 1869 a 1911”, *El Trimestre Económico*, vol. VIII, no. 4, 1940, págs. 425-462.

⁵³⁴ Robles Glenn, Jose Luis, *Apuntes de Derecho fiscal y nueva Ley del impuesto sobre la renta*, México, UNAM, 1965, p. 242.

⁵³⁵ Sierra, Carlos, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971, p. 7.

extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares”.⁵³⁶

De lo anterior se desprende que fue concebido como un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares.

Este decreto estuvo inspirado en un proyecto sobre un impuesto federal sobre las ganancias que había elaborado Rafael Nieto en 1918, quien para ese entonces ocupaba el cargo de subsecretario de Hacienda.⁵³⁷

Los sujetos obligados al pago del impuesto eran los mexicanos y extranjeros, personas físicas y morales, cualesquiera que fuera su domicilio, siempre que la fuente de ingresos se localizara dentro del territorio nacional.

El objeto lo eran las ganancias o ingresos que obtuvieran los sujetos antes mencionados.

Los ingresos o ganancias que gravaba este ordenamiento en su primer artículo eran aquellos que derivaran del ejercicio del comercio o de la industria; del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; del trabajo a sueldo o salario; de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.⁵³⁸ Las ganancias podrían consistir en numerario, en especie o en valores.

La base estaba constituida por aquellas ganancias obtenidas durante el mes de agosto, en caso de que las ganancias se obtuvieran en plazos mayores simplemente se calculaba la parte proporcional que correspondería al mes de agosto y si los ingresos no se podían calificar de ingresos fijos se consideraba como base 1/6 de los ingresos obtenidos entre marzo y agosto de ese año.⁵³⁹

⁵³⁶ Martínez Vera, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971, p. 50.

⁵³⁷ Sierra Carlos, *op. cit.*, p. 8.

⁵³⁸ Flores Mendoza Rafael y Mora Beltrán, Jorge Armando, “Renta”, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, t. III, Porrúa, México, 2002, p. 216.

⁵³⁹ Martínez Vera, *op. cit.*, p. 60.

La tarifa iba de 1% hasta 4% dependiendo del monto de ingresos y de la cédula a la cual pertenecían los ingresos, se puede apreciar un esfuerzo por implantar cierta forma aunque incipiente de progresividad.

Se exentaron a personas que tuvieran ingresos hasta de 100 pesos mensuales y a los veteranos de la Batalla de Puebla.

La forma de pago fue mediante timbres que se compraban y que los mismos causantes tenían que adherir en sus declaraciones presentadas por triplicado en las formas oficiales proporcionadas por las autoridades hacendarias.

De esta forma el 07 de septiembre el presidente Álvaro Obregón, pagó su impuesto en la Oficina Principal de la Administración de Correos.⁵⁴⁰

Se consideraba como infracción no presentar la declaración y el pago, así como declarar falsamente omitiendo ingresos, la sanción en el primer caso era la aplicación de un 50% por concepto de recargos además de una multa de un quíntuplo del total del impuesto a pagar. En el segundo caso si se descubría una omisión de ingresos, se aplicaba un 100% de la cantidad ocultada y hasta el décuplo de dicha cuota independiente de la consignación penal.⁵⁴¹

El 17 de julio de 1921 aparecieron las primeras informaciones sobre el decreto relativo al impuesto centenario, además de explicarse la manera en que se liquidaría, la necesidad de ese recurso extraordinario, que se pagaría una sola vez en septiembre para fomento de la marina mercante y los puertos de la República, se aludía también al carácter cívico de los contribuyentes.

Los órganos de divulgación del comercio en aparente acuerdo con el tributo terminaron por criticar su implementación ya que en ese mismo año se habían decretado más impuestos.

Desde su creación existía el temor de que la aplicación que en principio se pensaba extraordinaria se volviese ordinaria, a lo que el subsecretario de Hacienda Gómez Morín explicó que los términos del decreto eran muy claros y

⁵⁴⁰ Sierra, Carlos, *op. cit.*, p. 12.

⁵⁴¹ Martínez Vera, *op. cit.*, págs. 64-65.

que en caso de que llegara a establecerse en forma permanente, sería en sustitución de otros impuestos que resultaban vejatorios.⁵⁴²

El periódico *El Universal* del 15 de octubre publicó la noticia de que se habían recaudado tres millones y medio de pesos por concepto de este impuesto centenario.

El mérito del impuesto centenario está fuera de toda discusión ya que marcó el inicio de una nueva etapa en la tributación, en donde la proporcionalidad y equidad hicieron su debut.

4.3.2. Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades o empresas (1924)

Otra referencia histórica importante en materia de imposición a la renta tuvo lugar en 1924, con la entrada en vigor de un nuevo ordenamiento en la materia, esta ley fue conocida como la *Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades o empresas*, sus rasgos principales fueron gravar dos categorías de rentas, sueldos, salarios o emolumentos, y utilidades o ganancias de las sociedades y empresas; el ingreso se define en esta norma como toda percepción en efectivo o en especie (artículo 10), por lo que algunos de los conceptos especificados en la Ley modifican el patrimonio del causante y del cual puede disponer sin obligación de restituir el importe.

Llama la atención el sistema de ingresos presuntos para los empresarios considerados como causantes. Ello significaba que en caso de haber sufrido una disminución patrimonial, el empresario debía pagar el impuesto, ya que al

⁵⁴² Sierra, Carlos, *op. cit.*, p. 9.

aplicarse el porcentaje de utilidad al ingreso tendría para la Ley una renta presunta, la cual era gravable.⁵⁴³

4.3.3. Ley del impuesto sobre la renta (1925)

Siendo presidente de la República Plutarco Elías Calles, y como ministro de Hacienda el Ing. Alberto Pani, se promulga la Ley del Impuesto sobre la Renta el 18 de marzo de 1925.⁵⁴⁴

En su artículo 1 afirmaba que el objeto del impuesto era toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por algunos conceptos específicos contemplados en los capítulos de la Ley, modificara el patrimonio del causante y de la cual pudiese disponer sin obligación de restituir el importe.

La base del impuesto a propósito de las cédulas 1ª, 2ª, y 3ª se estableció por la diferencia de restar al ingreso bruto las deducciones, cabe destacar la posibilidad que tenían los contribuyentes de deducir los gastos reconocidos como cargas de familia.⁵⁴⁵

4.3.4. Ley del impuesto sobre la renta (1941)

En 1941, bajo la presidencia de Manuel Ávila Camacho se expide una nueva ley en la materia, en donde se repite el concepto de ingreso establecido en su antecesora.

En lo atinente a la cédula V (profesiones liberales, artísticas o innominadas; ejercicio de un arte u oficio, deportes o espectáculos), es importante destacar que se eliminaron las exenciones por cargas de familia, lo cual constituye innegablemente una regresión en el proceso de personalización del impuesto.

⁵⁴³ Robles Glenn, *op. cit.*, p. 246.

⁵⁴⁴ Resendez Muñoz, Eduardo, *Política e impuestos, visión histórica*, México, Miguel Ángel Porrúa, México, 1989, p. 212.

⁵⁴⁵ Porras y López, Armando, *Naturaleza del impuesto sobre la renta, (aspectos jurídico, económico y contable)*, México, Textos Universitario, Manuel Porrúa, 1976, p. 25.

El Reglamento de la Ley de 1941 permitió el gravamen de ingresos presuntos, ya que establecía que para los causantes de las cédulas I y IV, principalmente, la Junta Calificadora estaría facultada para estimar los ingresos o ganancias del causante con los datos y medios a su alcance, desde luego incluir la estimativa de ingresos en un reglamento resultaba inconstitucional.

En marzo de 1945 fue reformada la Ley, y en virtud de ésta se facultó a la autoridad fiscal para que dictara clasificaciones estimativas, las cuales tendrían lugar cuando el causante se negara a: comparecer para aclarar la declaración presentada, exhibir los libros de contabilidad, o bien, por irregularidades en los mismos; por no presentar la declaración correspondiente.⁵⁴⁶

4.3.5. Ley del impuesto sobre la renta (1953)

En 1953 se expide una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya principal aportación fue modificar la definición de ingreso, precisándolo como todo rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, valores en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente.⁵⁴⁷

De esta Ley también importa destacar que admite tanto los ingresos reales como los ingresos presuntos, consistentes en los ingresos gravables de los llamados causantes menores de las cédulas I, II y III, además de los intereses presuntos al tipo del 6% anual para los préstamos que no pactaran interés o bien pactaran una tasa inferior.⁵⁴⁸

Año con año los ingresos federales provenientes del impuesto sobre la renta iban en aumento, para 1955 rebasaban ya el 28%, este avance era

⁵⁴⁶ *Ibidem*, p. 55.

⁵⁴⁷ Robles Glenn, *op. cit.*, p. 247.

⁵⁴⁸ Porras y López, A., *op. cit.*, p. 60.

significativo si se toma en cuenta que en 1943 lo recaudado por concepto de renta representaba un 20% del erario público federal.⁵⁴⁹

4.3.6. Ley del impuesto sobre la renta (1964)

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, emitida ya bajo el gobierno del presidente Gustavo Díaz Ordaz (D.O. 31 de diciembre de 1964), un significativo cambio se experimentó con esta novedosa ley, ya que se abandonó el sistema cédular que se había venido observando, implementando el sistema global del impuesto sobre la renta, el cual contempla al sujeto pasivo del impuesto como un solo ente generador de riqueza, y por tanto con una sola base gravable para la causación del impuesto.

La ley se conformaba de cuatro títulos, los cuales se referían a generalidades, impuesto al ingreso global de las empresas, impuesto al ingreso global de las personas físicas, y asociaciones y sociedades civiles.⁵⁵⁰

Se admitieron como principales deducciones a las personas físicas la suma global de \$ 6000, \$ 3000 si el cónyuge depende del contribuyente, \$ 1500 por cada ascendiente o descendiente del causante, gastos médicos, dentales y funerarios, intereses por inversiones, importe de primas sobre seguros de vida, donativos, gastos por conceptos de sueldos, honorarios y comisiones.⁵⁵¹

Desafortunadamente no se logró consolidar el sistema global debido a diversas presiones políticas y sociales. Terminó por implementarse una ley semi-cédular y que dividió la legislación en dos cédulas: de los actos civiles y actos mercantiles.⁵⁵²

⁵⁴⁹ Urquidi, Víctor L., "El Impuesto sobre la renta en el desarrollo económico de México", *El Trimestre Económico*, vol. XXIII, no. 4, octubre-diciembre 1956, p. 429.

⁵⁵⁰ Johnson Okhuysen, Eduardo, *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª edición corregida, México, Instituto Superior de Estudios Empresariales, 1982, p. 30. En el mismo sentido Robles Glenn, *op. cit.*, págs. 260-264.

⁵⁵¹ Sandoval López, Gustavo, *El impuesto sobre la renta*, México, Talleres de la Litografía Comercial NADROSA, 1965, p. 124.

⁵⁵² Johnson Okhuysen, E., *op. cit.*, p. 31. En igual sentido Sandoval López, *op. cit.*, p. I.

Esta ley fue reformada significativamente en dos ocasiones en 1974 y en 1978, para efectos del tema central de esta tesis, la última de estas reformas fue más importante, en virtud de que el artículo 33 de esta Ley establecía que ante la omisión de la presentación de declaraciones, la falta de presentación de los libros de contabilidad o de la documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, la auditoría fiscal estaría facultada para determinar estimativamente el ingreso del sujeto. Y en caso de que el causante no tuviera la documentación y contabilidad con la cual la autoridad pudiera hacer la determinación en forma cierta, se haría por los medios directos de investigación económica o de cualquier otra clase.⁵⁵³

Se estableció una presunción en el procedimiento, cuando la autoridad fiscal comprobara que en un año de calendario una persona física había tenido erogaciones superiores a los ingresos declarados. Esta presunción era de carácter relativo, ya que se preveía la posibilidad de que el contribuyente demostrase lo contrario.

Otro tipo de ingreso presunto era el establecido en el inciso c de la fracción VI del artículo 19, que consistía en considerar el valor de un bien por su valor en el mercado, o bien aquel que fijase la Secretaría de Hacienda cuando existiera diferencia entre el precio de enajenación y su valor de mercado.

El inciso d de la fracción VI del artículo 19 establecía un caso más de ingreso presunto, que consistía en considerar como ingresos acumulables los ingresos estimados provenientes de compras o adquisiciones no declaradas; para ello la autoridad fiscal les adicionaría la cantidad resultante de multiplicar su importe por el cociente que resulte de dividir la utilidad bruta declarada entre el costo declarado. Sin embargo, la Ley establecía que cuando no fuera posible determinar ese cociente la Secretaría de Hacienda estaría facultada para determinarlo o estimarlo.

Por otra parte, la ley señalaba que tratándose de adquisición de bienes, la cantidad que se consideraría sería aquella que resultara del avalúo

⁵⁵³ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 97.

practicado por la Secretaría de Hacienda y no el valor declarado como ganancia por enajenación.⁵⁵⁴

En 1979 el legislador introduce un concepto de acumulación entre actividades empresariales y actividades de las personas físicas, éste consistió en que se obligaba a acumular a los ingresos de actividades civiles los provenientes de actividades empresariales que consistieran en enajenación de bienes, ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes, ingresos por comisión y mediación. Era la primera vez que se obligaba a acumular ingresos, aunque los contribuyentes abusaron de la ley eludiendo el pago del tributo además que su aplicación provocó importantes confusiones.⁵⁵⁵

4.3.7. Ley del impuesto sobre la renta (1980)

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 estructuró el impuesto en dos grandes divisiones: por un lado, el ingreso global de las empresas, independientemente de que sus titulares fueran personas físicas o morales, del sector público o del sector privado, y, por otro lado, el ingreso global de las personas físicas, ya sea que derivaran de actividades empresariales, de capital, o del trabajo. Los ingresos podrían consistir en dinero, créditos, servicios o en bienes.

En lo referente al gravamen de ingresos de las personas físicas, se conservan casi los mismos rubros establecidos en la Ley anterior. Únicamente se agrega un capítulo, que tiene por objeto gravar la obtención de premios, ya que la ley que los gravaba había sido derogada.⁵⁵⁶

A partir de 1981 se da un cambio radical en cuanto el criterio de vinculación. El criterio sustentado por muchos países de gravar a las personas en función de su residencia fue adoptado en México a efecto de modernizar sus disposiciones.

⁵⁵⁴ *Ibidem*, p.100.

⁵⁵⁵ Johnson Okhuysen, *op. cit.*, p. 32.

⁵⁵⁶ Garza, Sergio Francisco de la, *op. cit.*, p. 113.

Se abandona el criterio de nacionalidad, en lo sucesivo serán la residencia y la ubicación de la fuente de riqueza los elementos determinantes en la calidad del sujeto del impuesto.⁵⁵⁷

4.4. Antecedentes del impuesto sobre la renta en España

Los “donativos” iniciados por Felipe II, la contribución de paja y utensilios vigente durante casi siglo y medio (hasta 1845), el impuesto de inquilinato con origen en la reforma de Mon-Santillán y el impuesto de cédulas personales que, establecido en el siglo pasado, estuvo vigente hasta su derogación en 1943, son incipientes medidas tributarias que se implementaron en España para recaudar tributos, y aunque se les ha querido ver como antecedentes de la imposición a la renta, no lo son, porque carecieron de la intención de delimitar la renta en el momento de percibirse, y mucho menos se tomaron en cuenta las condiciones del sujeto pasivo.⁵⁵⁸

4.4.1. El Proyecto Cobián

El Proyecto Cobián, que data de 1910, es el primer indicio de la imposición sobre la renta en España. En este proyecto se creó un impuesto complementario que se superponía al del producto; es decir, se aspiraba a que el impuesto fuese personal y único, tratando a la renta como parte del titular de la misma; se proponía una tarifa con escala progresiva, y distinguía entre rentas generadas por el capital de las provenientes del trabajo dándoles distinto tratamiento.⁵⁵⁹

⁵⁵⁷ Sellier Carvajal, Carlos y Cevallos Esponda, Carlos, *Análisis del impuesto sobre la renta*, 3ª edición, México, Themis, 1984, p. 74.

⁵⁵⁸ Pont Mestre, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª ed., Madrid, Civitas, p. 31.

⁵⁵⁹ Stampa, *op. cit.*, p. 114.

4.4.2. Proyecto sobre los impuestos de rentas y ganancias (1926)

En 1926 tuvo lugar la presentación del proyecto intitulado *Impuestos de rentas y ganancias*, presentado por Calvo Sotelo, cuyo argumento principal radicaba en establecer un impuesto sobre la renta y las ganancias como el eje del sistema tributario, desplazando a los tributos de producto.

4.4.3. Contribución General sobre la Renta (1932)

Aunque importantes y bien sustentados, ninguno de estos adelantados proyectos obtuvo el éxito legislativo, y no fue sino hasta 1932 cuando se instauró la llamada Contribución General sobre la Renta, que fue calificada de sobreimpuesto, merced a que sólo gravaba aquellas rentas calificadas como elevadas (más de 60,000 pesetas). Es propiamente el primer impuesto sobre la renta español, y su carácter suplementario se conservó hasta 1964.⁵⁶⁰

Como el límite de las 60,000 pesetas no fue modificado en mucho tiempo y las condiciones económicas de España no fueron estables, desembocando en una inflación constante, la base de contribuyentes se vio cada vez más numerosa, lo que produjo el descontento social.

4.4.4. Ley del impuesto sobre la renta (1954)

Otra fecha importante para la imposición sobre la renta en España es 1954, cuando se publica una Ley, la cual conserva el límite de exención en 60,000 pesetas. Y el carácter suplementario del tributo trae como novedades la estimación de la base imponible a partir de los signos externos de renta obtenida y de renta consumida como procedimiento alternativo con la determinación directa, y el gravamen por vez primera de los incrementos injustificados del patrimonio contra esta apreciación hecha por la autoridad no

⁵⁶⁰ *Ibidem*, p. 115.

valdrá ningún recurso jurídico, y solamente se permitiría acudir ante los jurados tributarios.⁵⁶¹

A partir de esta Ley se gravan las ganancias obtenidas en la enajenación de activos mobiliarios e inmobiliarios adquiridos a título oneroso con menos de tres años de antelación, excepto cuando tales ganancias se reinviertan dentro del mismo ejercicio.⁵⁶²

Nuevamente la implementación de esta Ley trajo aparejada la protesta social, cuya primera consecuencia fue el aletargamiento de la actividad económica, el desaceleramiento de las inversiones, y de las transmisiones patrimoniales. Las críticas centradas en los argumentos de que los tributos no podían establecerse con base en simples presunciones no se hicieron esperar; todo ello motivó una nueva reforma que se cristalizó en la Ley de Reforma Tributaria de 1964, en donde se suprimió el gravamen a los incrementos patrimoniales injustificados;⁵⁶³ igualmente, se dejaron de computar los signos externos de renta percibida.

La principal aportación de este ordenamiento consistió en transformar el impuesto sobre la renta en un impuesto principal, ya no complementario, en donde convergen los tributos sobre el producto, para dar paso a un impuesto general que tiene como eje a la persona, y el impuesto sobre la renta adquirió el carácter de personal y global.

4.4.5. Ley 44/78

Este impuesto sobre la renta acuñado en la Ley de Reforma Tributaria de 1964 tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1978, año en que se estableció la Ley 44/78, cuya primera aportación fue la supresión de los impuestos de

⁵⁶¹ Pont Mestres, *op. cit.*, p. 32.

⁵⁶² Stampa, *op. cit.*, págs. 114 y 115.

⁵⁶³ Las ganancias de patrimonio no justificadas se integran por aquellos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente.

producto (en algunos casos las haciendas locales los rescataron para sí), el impuesto sobre la renta se consolidó como un impuesto personal y general, se diseñó un concepto uniforme de renta tomando en consideración los rendimientos provenientes del trabajo personal, del capital y de las actividades empresariales, profesionales y artísticas; de igual forma, se comprendieron como rentas los incrementos patrimoniales. Esta idea de renta se aplicó a amplias bases, pero siempre sustentándose en magnitudes reales, y el régimen legal restringió las exenciones y todo tipo de desgravaciones.⁵⁶⁴

A pesar del énfasis que se daba al carácter personal de la imposición, esta Ley trajo aparejadas las discusiones sobre el tema de la imposición a la renta familiar; esto es, que la familia fue considerada la unidad contributiva, en donde además se pensaba que había un ahorro en la administración del tributo.⁵⁶⁵

El artículo 7 de la ley expresaba:

Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Cuando los sujetos pasivos formen parte de una unidad familiar se gravarán acumuladamente los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por todos ellos.

Esta disposición produjo importantes controversias jurídicas. Muestra de esta gran discusión fue una famosa sentencia del 20 de febrero de 1989, en donde se declaró la inconstitucionalidad del sistema de acumulación de rentas en el matrimonio.

Hay que destacar la anulación de la Circular 4/1982 de la Dirección General de Tributos, que pretendió que la pensión por invalidez permanente

⁵⁶⁴ Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, p. 43.

⁵⁶⁵ *Cfr.* González García, Eusebio, *Tributación individual frente a tributación conjunta, en el ISRPF*, Madrid, Tecnos, 1991.

dejara de estar sujeta a tributación cuando el inválido, además, alcanzaba la edad de jubilación.⁵⁶⁶

4.4.6. Ley 18/1991

La vigencia de este régimen concluyó en 1991, con el establecimiento de la Ley 18/1991, la cual entró en vigor el 1 de enero de 1992. Aunque fundamentalmente está regida por los mismos principios y criterios de su antecesora.

La verdadera causa de aparición de esta nueva ley radica en la eliminación de los defectos de la ley anterior, concretamente los relativos a la tributación de la unidad familiar, dejándolo simplemente en una opción, por considerarse violatorio del principio de igualdad, además de atentar contra la capacidad económica.

El objeto de esta Ley es adaptar un impuesto a las necesidades que el tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponen. Esta nueva Ley, según su exposición de motivos, centra su atención en el individuo, y proporciona un tratamiento tributario acorde con los principios de igualdad, de capacidad económica y de protección a la familia.

El artículo primero de la Ley lo definía de la siguiente manera:

El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal y subjetiva, que grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en esta ley.

El concepto de renta legal se expresaba en los siguientes términos: Constituye la renta de las personas físicas la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados de acuerdo a lo prevenido en esta ley.

⁵⁶⁶ Banacloche, Julio, *Hablando de Renta (IRPF 1989/1990)*, Valencia, Ediciones Direkt Link, 1990, p. 154.

El artículo 13 de esta Ley sustituye al 7 de su antecesora, y determina que:

Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Si bien es cierto que con esta disposición se eliminaba la obligación de tributar en forma acumulada, ahora se daba pie a un nuevo problema: la doble imposición entre países, ya que en principio la ley era determinante al decir que se gravan las rentas con independencia del lugar donde se produzcan.⁵⁶⁷

Del análisis de la ley 18/1991 se desprenden las características del impuesto sobre la renta a las personas físicas:

- a) Impuesto directo.
- b) De naturaleza personal.
- c) Grava la renta, ya que abarca la totalidad de los ingresos netos, más los incrementos del patrimonio.
- c) General, porque abarca todas las rentas.
- d) Progresivo, debido a la aplicación de una escala de tipos impositivos.
- e) Subjetivo, destacando que no debe confundirse con la naturaleza personal del mismo, ya que esta característica alude a la consideración de circunstancias personales susceptibles a darse en cada caso concreto.
- f) El gravamen se hizo recaer también en rentas ficticias. Así, por ejemplo, cuando el disfrute de inmuebles no estuviera cedido a terceros, se consideraba la existencia legal de una “renta de disfrute”, o bien se crearon reglas de valoración, distintas de las verdaderamente aplicadas al caso concreto, que reportaban rentas fictas.

⁵⁶⁷ Gabinete de Estudios de ESIC, *El nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Colección de Estudios, núm. 18, Madrid, ESIC, p.43.

g) Acorde a un pretendido sistema de transparencia fiscal, se someten a imposición rentas imputadas a los socios en proporción a su interés en la sociedad. La renta no siempre se atribuye a su verdadero titular, sino que se entiende obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.⁵⁶⁸

4.4.7. Ley 40/1998

La Ley 40/1998 derogó al anterior régimen. En su exposición de motivos se hace referencia a la excesiva complejidad que había representado la gestión del tributo; a la dispersión, su poca coherencia y la falta de sistematización de su normativa, debida, en parte, a los repetidos ajustes, cambios y modificaciones que el impuesto había sufrido desde su implementación.

España ya para esa época se movía en el contexto de un mercado único en el que las decisiones de política fiscal podían determinar consecuencias no deseables si se alejaba de los criterios seguidos por el resto de los países occidentales. En esta materia de política fiscal, el impuesto debía ser un instrumento que coadyuvara al cumplimiento del Pacto de Estabilidad y Empleo y la Unión Económica y Monetaria Europea.⁵⁶⁹

En dicha exposición de motivos también se hace alusión a las principales reformas tributarias que se pusieron en vigor entre el periodo de la nueva Ley y su antecesora; de entre ellas destacan el Real decreto-ley 7/1996, del 7 de junio, que sometió a gravamen las ganancias de capital, las cuales de acuerdo a la Ley de 1991 quedaban exentas de tributación, si el capital se inmovilizaba en un periodo, lo que atentaba contra el principio de justicia tributaria. De igual

⁵⁶⁸ Pérez Royo, Fernando, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 13

⁵⁶⁹ es.geocities.com/josalspe/irpf.html

forma, se estableció un nuevo régimen de tributación para las pequeñas y medianas empresas. Se adecuaron las tarifas, se incrementó el catálogo de deducciones familiares permitidas, se introdujo un gravamen complementario cuya recaudación se destina a las Comunidades Autónomas.⁵⁷⁰

La nueva Ley también estuvo motivada por la adecuación de la economía española con la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria.

Se subraya la calidad de los trabajos previos que dieron lugar a la nueva Ley, y en donde participaron no sólo la Administración, sino también expertos, catedráticos e instituciones especializadas en la materia.⁵⁷¹

4.5. Breve panorama del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residentes en México en 2005

Con la finalidad de ofrecer un panorama lo más actualizado posible sobre la imposición de la renta de las personas físicas en México, se hará uso fundamentalmente de un método exegético, complementándolo con algunos comentarios doctrinales que resulten aplicables, ya que, dada la inestabilidad de las normas fiscales mexicanas poco es el material bibliográfico y hemerográfico que se puede rescatar sobre el tema y que se pueda calificar de actualizado.

La Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento son las principales normas reguladoras de este tributo. El Código Fiscal Federal y su reglamento tienen una aplicación supletoria en esta materia.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en México es un ordenamiento que comprende simultáneamente la imposición a la renta de las personas físicas, morales y no residentes. Esto significa que no hay como en España una ley que en forma específica se refiera al gravamen de las personas físicas por concepto de rentas.

⁵⁷⁰ *Idem.*

⁵⁷¹ *Idem.*

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en México, tiene por objeto gravar todos los ingresos que perciban las personas, lo cual ha provocado importantes críticas doctrinales y jurisprudenciales en el sentido de que el impuesto sobre la renta debe gravar modificaciones patrimoniales efectivas.⁵⁷²

Esta Ley intenta convertirse en un tutor patrimonial, verificando a la persona física por lo que internacionalmente se conoce como signo externo de riqueza, es decir, de que modo conduce el aspecto económico de su vida, indagando como obtiene sus ingresos para financiar sus gastos y cual es el origen de los mismos.⁵⁷³

Aunque el ordenamiento en comento esté destinado tanto para personas físicas y morales, del análisis de su estructura se desprende que hay un régimen distinto para unas y para otras.

El título IV contiene las pautas legales sobre el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. Este título cuarto denominado “de las personas físicas” se integra de once capítulos y tres secciones, además de que los títulos I y II, de las disposiciones generales y de las personas morales, se relacionan con el tema de las personas físicas, en lo particular referido a las actividades empresariales. El primer artículo de este capítulo, artículo 106, es de suma importancia, ya que precisa los sujetos, el objeto y los criterios de vinculación impositiva aplicados por el legislador tributario para este gravamen.

A la letra este artículo expresa:

Están obligadas al pago del impuesto establecido en este título las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este título señale, en crédito, en servicios en los casos que

⁵⁷² Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Jurídica*, septiembre-diciembre 1999, págs. 27-39. En el mismo sentido: Fernández Sagardi, Augusto, “Breves reflexiones para una reforma del impuesto sobre la renta”, *El Mercado de valores*, agosto 1999, págs. 21.25 y SJF, Octava época, tomo V, Tesis: P. XCIX/97, junio 1997, p. 159.

⁵⁷³ López Lozano, Eduardo, *Ingresos asimilables a salarios para efectos de ISR 2004*, México, ISEF, 2004, p. 15.

señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Luego entonces, tributarán conforme a este título IV de la LISR, las personas físicas residentes en México y las personas físicas residentes en el extranjero que cumplan con las condiciones indicadas en el artículo 106 de la LISR antes citado, aunque éstas últimas no son objeto de estudio en esta tesis.

Las personas físicas de nacionalidad mexicana se presumen residentes en México, salvo prueba en contra.

El objeto es la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito sin distinguir la fuente de los ingresos y los criterios de vinculación impositiva que establece la ley para las personas físicas son la residencia, el tener un establecimiento de riqueza, y cuando la ubicación de la fuente de riqueza se encuentre en México.

Las categorías de rentas gravadas por la Ley son:

- I. ingresos provenientes del trabajo personal (salarios y cualquier forma de prestación de un servicio personal subordinado)
- II. actividades empresariales y profesionales
- III. ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles
- IV. enajenación de bienes
- V. adquisición de bienes
- VI. intereses
- VII. ingresos por obtención de premios
- VIII. dividendos y por las ganancias distribuidas por personas morales
- IX. cualquier otro tipo de ingreso.

Cada uno de los primeros nueve capítulos del título IV de la LISR, establecen disposiciones que regulan estas nueve categorías de ingresos.

Es importante señalar que el término “otro tipo de ingresos” empleado por la LISR fue introducido para considerar lo que se dio en llamar “ganancia inflacionaria”, que es un ajuste por inflación, que tiene por objeto gravar la supuesta ganancia inflacionaria percibida por los contribuyentes.⁵⁷⁴

Actualmente quedan comprendidos dentro de esta categoría:

- ❖ Ingresos por ganancia cambiaria
- ❖ Por recibir remanente distribuible
- ❖ Algunos gastos por cuenta de terceros (en el supuesto de no probar el mandato)
- ❖ Ingresos provenientes de operaciones entre partes relacionadas.⁵⁷⁵

Las exenciones en este tributo son de carácter objetivo. La exención como institución tributaria, es una relación jurídica, enlazada al hecho imponible que respeta los principios del ordenamiento jurídico y produce un efecto consistente en la sujeción a un régimen caracterizado por el no nacimiento o, el nacimiento de modo reducido de la obligación tributaria material.⁵⁷⁶

De esta forma, la Ley enumera en el artículo 109, una serie de ingresos que no están sujetos a gravamen, a saber:

- Prestaciones legales de salario mínimo y remuneraciones de tiempo extra o de prestación de servicios en los días de descanso
- Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades así señaladas en los contratos
- Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias y otras formas de retiro previstas por el IMSS y el ISSSTE

⁵⁷⁴ López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, 2003, tomo II, personas físicas, México, Dofiscal Editores, p. 5.

⁵⁷⁵ Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del ISR Personas Físicas 2005*, México, ISEF, 2005, págs. 32 y 33.

⁵⁷⁶ Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la teoría general del Derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1990, p. 163.

- Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral
- Prestaciones de seguridad social
- Prestaciones de previsión social
- Recepción de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de las subcuentas de vivienda: LSS, LISSSTE, LISSFAM
- Cajas y fondos de ahorros de trabajadores
- Cuenta obrera pagada por patronos
- Separación laboral: primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones, otros pagos y los obtenidos con cargo a subcuentas, LSS y LISSSTE
- Gratificaciones que reciban los trabajadores, durante un año de calendario; primas vacacionales y dominicales
- Remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros
- Viáticos
- Contratos de arrendamiento prorrogados
- Enajenación de casa habitación y de bienes muebles distintos de las acciones
- Intereses pagados por instituciones de crédito, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y, sociedades financieras populares
- Cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo
- Herencia o legado
- En algunos casos: los donativos entre cónyuges, los que reciban los ascendientes o descendientes
- Premios conseguidos mediante concursos científicos o artísticos
- Indemnizaciones por daños
- Alimentos
- Ayuda para gastos de matrimonio provenientes de retiros efectuados de la subcuenta de retiros, cesantía en edad avanzada y vejez

- Los impuestos que se trasladen
- Enajenación de derechos parcelarios
- Enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o extranjeras, en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores
- Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- Derechos de autor.⁵⁷⁷

Para que las exenciones tengan aplicación es necesario cumplir con las obligaciones formales que para tales efectos establece la misma ley.

La base gravable para la tributación de las personas físicas en este gravamen, en términos generales la constituye la suma de los ingresos, menos las deducciones autorizadas en cada capítulo, es decir, sobre los ingresos acumulables. Lo cual implica un procedimiento complejo desde el punto de vista legal y contable.⁵⁷⁸

Para la determinación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, se aplican a la base imponible las tarifas y tablas contenidas en los artículos 113, 114 y 115 tratándose de pagos provisionales y en los artículos 177 y 178 para la determinación del impuesto definitivo correspondiente al ejercicio fiscal.

⁵⁷⁷ Algunas de estas exenciones son comentadas por Espinosa Campos, Luis Antonio, "Exenciones de ISR en personas físicas 2003", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 322, enero, 2003 p. 34 y en Comisión Fiscal 2001-2003 ISR, *Ley del Impuesto sobre la Renta 2003, texto y comentarios*, 9ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003, págs. 318-334.

⁵⁷⁸ Reyes Vera, Ramón, *op. cit.*, p. 21.

<p>BASE DEL IMPUESTO</p> <p>Menos: (aplicaciones de los artículos 113 ó 177) límite inferior</p>
<p>Excedente</p> <p>Por: Porcentaje</p>
<p>Impuesto marginal</p> <p>Más: Cuota fija</p>
<p>Impuesto antes de subsidio (resultado de aplicar artículos 113 ó 177)</p> <p>Menos: Subsidio (artículo 114 ó 178)</p>
<p>ISR después del subsidio</p> <p>Menos: Crédito al salario (solo lo aplican los patrones artículo 115)</p>
<p>IMPUESTO CAUSADO O A FAVOR⁵⁷⁹</p>

Se exceptúan de esta forma de determinación las personas físicas sujetas al régimen de pequeños contribuyentes en actividades empresariales y los sujetos al gravamen por premios, de igual manera el procedimiento señalado como general puede tener algunas variantes para ciertas categorías de ingresos.

A continuación se sintetizarán las características legales más importantes en los diferentes tipos de ingresos.

⁵⁷⁹ Sánchez Miranda, *op. cit.*, p. 39.

4.5.1. Ingresos por salarios y asimilados

En el capítulo primero del título IV de la LISR (artículos 110-119) se contemplan dos categorías de ingresos gravables a los cuales la Ley aplica casi el mismo tratamiento: ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado e ingresos que se asimilan pero que no necesariamente son consecuencia de una relación subordinada.

El crédito al salario se aplica solo en las relaciones laborales por parte de los patrones.

Son calificados como ingresos derivados de un servicio personal subordinado:

- ✚ Salarios y demás prestaciones que provengan de relaciones laborales
- ✚ Participación de utilidades a los trabajadores de las empresas
- ✚ Prestaciones motivadas por la terminación de las relaciones laborales

Se asimilan a dichos ingresos:

- ✚ Remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por funcionarios y trabajadores de la Federación, Estados y municipios
- ✚ Rendimientos y anticipos provenientes de sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles
- ✚ Honorarios a miembros de consejos directivos, de administración, comisarios y gerentes
- ✚ Honorarios a quienes presten un servicio preponderantemente a un prestatario en las instalaciones de éste
- ✚ Honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales
- ✚ Ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por la realización de actividades empresariales, cuando lo comuniquen por escrito al pagador, que opten por pagar el ISR conforme a salarios



Ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes.

Esta forma de rentas no tiene previstas entre las disposiciones correspondientes deducciones específicas.

La determinación del impuesto se efectúa de la siguiente manera:

Ingreso por concepto de salarios
Aplicación de la tarifa del art. 113
= ISR causado
- Subsidio determinado del art. 114
= ISR después de subsidio
- Crédito al salario del art. 115
= ISR o Crédito al salario a entregar

El subsidio fiscal es una cantidad a la cual tienen derecho las personas físicas, con el propósito de que el ISR causado se vea reducido.

De igual manera, los trabajadores asalariados y los trabajadores del Estado tiene derecho al crédito al salario de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 113 de la LISR.

El 13 de noviembre de 2004 la Cámara de Diputados aprobó las reformas a las leyes fiscales para 2005, en ellas se derogaron los artículos 114 y 115 de la LISR, referentes al subsidio y al crédito al salario. Aparecen dos nuevas figuras denominadas: subsidio para el empleo y subsidio para la nivelación del ingreso, ambos subsidios que según transitorios de la LISR, entrarían en vigor para 2006, en tanto que en disposiciones transitorias se instituye que en 2005 se aplicarán todavía el subsidio fiscal y el crédito al salario como se venía realizando en 2004.

La mayoría de las obligaciones formales se establecen a cargo del patrón; entre ellas podemos citar las siguientes: calcular el impuesto anual, efectuar las retenciones y entregar el crédito al salario, enterar los impuestos retenidos, proporcionar constancias a los trabajadores de remuneraciones y retenciones, solicitar constancias de otros patrones y si tienen otro empleador, presentar declaración informativa de sueldos y salarios, efectuar la inscripción de los trabajadores al RFC, entregar constancia de viáticos.⁵⁸⁰

En tanto que son obligaciones a cargo de los trabajadores y aquellos que obtengan ingresos asimilados: proporcionar datos para su inscripción en el RFC, comunicar cuando se tiene más de un patrón, presentar declaraciones en algunos casos, así como solicitar sus constancias de remuneraciones y retenciones y pagar el impuesto correspondiente en su caso.

4.5.2. Ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales

El capítulo segundo del título IV de la LISR, en veinte artículos (del 120-140), concentra para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta a aquéllas personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, subdividiéndolas para su tratamiento fiscal en tres secciones:

- ⇒ Actividades empresariales y profesionales en general
- ⇒ Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales
- ⇒ Régimen de pequeños contribuyentes.

⁵⁸⁰ Rotter Aubanel, Salvador, "Impuesto Sobre la Renta, salarios y estímulos para el empleo y para la nivelación del ingreso", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 369, enero 2005, págs. 68 y 69.

A partir del 2002 se agrupan actividades empresariales de personas físicas con los servicios, llamados por honorarios. De igual manera desaparece en ese mismo año el régimen simplificado para personas físicas, aunque prevalece como una opción para las personas morales.⁵⁸¹

La ley entiende por actividades empresariales, las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca (art. 16 CFF).

En tanto que los ingresos por la prestación de un servicio profesional, son las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente, y siempre y cuando no se encuentren en alguna de las hipótesis previstas en el capítulo I, del título IV de la LISR.

En términos del art. 130 de la LISR:

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en los términos del artículo 177 de esta Ley. Para estos efectos, la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas en esta Sección, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. A la utilidad fiscal así determinada, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales determinadas conforme a este artículo, pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

Los ingresos acumulables a los cuales se refiere el artículo transcrito son: la condonación, quitas o remisiones de deudas; la enajenación de cuentas por cobrar, así como la enajenación de acciones de las sociedades de inversión; las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, lo cual constituye una excepción a la regla,⁵⁸² tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al

⁵⁸¹ Luna Guerra, Antonio, *Casos prácticos de ISR e IMPAC para personas físicas con actividades empresariales 2004*, México, ISEF, 2004, págs. 165 y 166.

⁵⁸² Comisión Fiscal, *op. cit.*, p. 363.

servicio profesional; las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto; ingresos derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente; los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones, pero si estos agentes prestasen sus servicios bajo un contrato de trabajo o relación laboral el sujeto pasivo deberá tributar conforme a lo dispuesto para los ingresos por salarios y asimilados; los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal; los derechos de autor, que a partir del año 2002 quedan gravados prácticamente en su totalidad.

También son ingresos acumulables los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales sin ajuste alguno; las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese realizado la deducción correspondiente; la ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose de las personas que tributan en el régimen intermedio antes citado; los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en la medida en que el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales, lo que ha sido calificado de inconstitucional, ya que el gravamen por estos ingresos queda sujeto a aquella actividad en que el contribuyente obtenga mayores ingresos en el ejercicio de que se trate o en el anterior, es decir, a la idea de actividad preponderante que no significa en manera alguna medición de capacidad contributiva (art. 121 LISR).

Los ingresos serán acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos (art. 122 LISR). Se puede decir que se tendrán por percibidos los ingresos cuando se den por satisfechas las obligaciones

contraídas en las actividades empresariales o de prestación de servicios profesionales.

Para este tipo de rentas la Ley establece un catálogo de deducciones especiales como, devoluciones; descuentos o bonificaciones; adquisiciones de mercancías y materias primas; gastos; inversiones; intereses pagados y cuotas pagadas al IMSS; pagos por concepto de impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales (art. 123 LISR).

Las deducciones deberán cumplir con los requisitos enunciados en el artículo 125 de la LISR para que puedan aplicarse efectivamente.

Se debe tomar en consideración que la ley remite a un listado de gastos e inversiones no deducibles en el artículo 32 de la LISR, el cual es propio para personas morales.⁵⁸³

Por este tipo de rentas se efectúan pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio.

La determinación de estos pagos provisionales se lleva a cabo bajo el siguiente procedimiento, descrito en el artículo 127 de la LISR:

- +Totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago
- Deducciones autorizadas
- Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
- PTU
- = Resultado
- X Tarifa artículo 113 correspondiente al periodo
- = ISR antes de subsidio
- Subsidio conforme al art. 114 LISR
- = ISR determinado de pago provisional
- Acreditamiento de los pagos provisionales pagados con anterioridad
- = ISR pago provisional del mes

⁵⁸³ De estos gastos e inversiones no deducibles, resulta que si se cumplen algunos requisitos terminan siendo deducibles en forma parcial y hasta total.

Retención del 10 % (honorarios cobrados a personas morales que deben retener 10 % por concepto de ISR).

= ISR a cargo en el pago provisional.⁵⁸⁴

Las obligaciones formales de éste tipo de contribuyentes son las siguientes:

Inscribirse en el RFC, llevar contabilidad, expedir y conservar comprobantes, informar sobre su utilidad fiscal y la PTU, presentar declaraciones informativas, informar sobre las operaciones con partes relacionadas, llevar un registro específico sobre las deducciones inmediatas, etc. (art. 133).

La sección segunda es denominada régimen intermedio, este apartado está dirigido exclusivamente a las personas físicas que realicen actividades empresariales cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, por dichas actividades, no haya excedido de los 4,000,000.00 (pesos mexicanos) lo que significa que este régimen no es aplicable a los servicios profesionales, los procedimientos para determinar tanto los pagos provisionales como el ISR del ejercicio son casi iguales que en el régimen general, las diferencias más importantes entre ambos regímenes son en cuanto a las obligaciones formales.⁵⁸⁵

No podrán optar por este régimen los prestadores de servicios profesionales.

Estos contribuyentes podrán optar por llevar un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, no es necesario que

⁵⁸⁴ Martín Granados, *op. cit.*, p. 333. Cruz Hernández, Humberto, “Pagos provisionales de personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 369, enero 2005, p.78. Domínguez Orozco, Jaime, *Pagos provisionales del ISR y el IMPAC*, México, ISEF, 2005, p. 151. La exclusión general no aplica en 2005 de acuerdo al artículo segundo fracción I inciso h) de las disposiciones de vigencia temporal de la LISR, DOF 1 diciembre de 2004).

⁵⁸⁵ Aragón Peralta, Gadiel, “Contabilidad y efectos fiscales en el régimen intermedio”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005, p. 47.

formulen estados financieros, no llevan obligatoriamente un control de sus inventarios para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Entre sus obligaciones fiscales se encuentran las siguientes; llevar una contabilidad simplificada, los cobros en parcialidades que realicen se podrán anotar en el reverso del comprobante, sin que haya que expedir un comprobante por cada una de las parcialidades que se cobren, usar máquinas registradoras de comprobación fiscal cuando en el ejercicio anterior se hayan percibido ingresos superiores a \$1,750,000.00 (pesos mexicanos) y menores a \$4,000,000.00 (pesos mexicanos).⁵⁸⁶

Finalmente, el régimen de pequeños contribuyentes para personas físicas que realicen actividades empresariales y que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre y cuando los ingresos propios de su actividad y los intereses obtenidos en el año calendario anterior no hayan excedido de \$2'000,000.00 (pesos mexicanos).

Si un contribuyente que inicia este tipo de actividades empresariales y opta por este régimen, deberá estimar que los ingresos a percibir durante el ejercicio fiscal no excederán la cantidad antes mencionada.

Este régimen de pequeños contribuyentes, a pesar de estar también inserto en el capítulo II de la LISR, título IV, no comparte casi nada con los regímenes general e intermedio.

El procedimiento para el cálculo del impuesto sobre la renta para REPECOS, está regulado en el artículo 138 del la LISR, y se puede ejemplificar de la siguiente manera:

⁵⁸⁶ Chacón Gutiérrez, Cintli, "Régimen intermedio de las Personas Físicas con actividades empresariales", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005, p.36.

Ingresos del mes por enajenación bienes	\$100,000.00(cien mil pesos mexicanos)
Disminución legal	\$42,222.22
Base imponible	\$57777.78
Tasa aplicable	2%
ISR	\$1155.55

El procedimiento de liquidación puede tener algunas variantes, en caso de que el contribuyente preste servicios o bien enajene mercancías de procedencia extranjera.⁵⁸⁷

Además del pago del tributo los contribuyentes de REPECOS tendrán como obligación: inscribirse en el RFC, presentar aviso de opción o de desistimiento en este régimen, conservar comprobantes del activo fijo nuevo con valor superior a \$2,000.00 (dos mil pesos mexicanos), llevar un registro diario de ingresos, entregar notas de venta a sus clientes, presentar declaraciones bimestrales, retener y enterar ISR por salarios, no realizar operaciones mediante fideicomisos.⁵⁸⁸

⁵⁸⁷ Padilla Hernández, José y Montes Barrios, Jann Miguel, "Régimen fiscal de los pequeños contribuyentes. Estudio general", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005, págs. 26-27.

⁵⁸⁸ Velásquez Meléndez, Vicente, "Pago de impuestos por REPECOS y sus complicaciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005, págs.55-56.

4.5.3. Ingresos por arrendamientos y, en general, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles

En una tercera categoría de rentas prevista por la LISR, se encuentran los ingresos derivados del arrendamiento o subarrendamiento y, en general, por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles a terceros; los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Regulados en el capítulo III, del título IV, artículos 141 a 145.

Como deducciones especiales en este rubro se encuentran el impuesto predial de los inmuebles, correspondiente al año calendario; contribuciones de mejoras locales; gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras; gastos por consumo de agua; intereses por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los inmuebles; salarios, comisiones y honorarios pagados, junto con los impuestos, cuotas o contribuciones que éstos causen, que estén relacionados con la actividad, primas de seguros; inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras, en subarrendamiento, sólo será deducible el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

La Ley ofrece al contribuyente en este campo, una deducción del 35% de los ingresos, en sustitución de las deducciones antes mencionadas, a la cantidad que resulte, con ello se atiende a la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró inconstitucional el hecho de que se otorgaba una deducción al 50% sólo a los arrendamientos de casa habitación y no a los comerciales.⁵⁸⁹ Si se opta por esta deducción ciega, se le podrá descontar también el importe del impuesto predial pagado por el contribuyente (art. 142 LISR).

⁵⁸⁹ Sánchez Miranda, Arnulfo, "Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002 (panorama general)", *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 298, enero 2002, p. 79.

Los pagos provisionales por este tipo de rentas se hacen de manera trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año cuando el ingreso se obtenga únicamente por otorgar el uso o goce temporal de casa habitación.

En tanto que los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles para uso distinto al de casa habitación efectuarán los pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago (art. 143 LISR).

Están exentos de la presentación y entero de pagos provisionales cuando el monto de este tipo de ingresos no exceda de 10 salarios mínimos mensuales.

4.5.4. Ingresos por enajenación de bienes

Regulados en el capítulo IV, del título IV de LISR, artículos 146 a 154, este tipo de ingresos constituyen una cuarta categoría de ingresos a gravar, a la luz del artículo 14 del CFF los principales supuestos son:

<p>Transmisión de propiedad</p> <p>Adjudicación Transmisión de propiedad</p> <p>Adjudicación</p> <p>Aportación a sociedades o asociaciones</p> <p>Derivadas de arrendamiento financiero</p> <p>Realizadas mediante fideicomiso</p> <p>Cesión de derechos sobre bienes afectados a fideicomisos</p> <p>Transmisión de dominio de un bien tangible</p> <p>Transmisión de derechos de crédito</p> <p>Fusión de sociedades</p>
--

Deducciones especiales por esta clase de ingresos: el costo comprobado de adquisición actualizado, el importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones actualizadas, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables (sin incluir los gastos de conservación); los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación, así como los pagos de avalúos de bienes inmuebles, pagados por el enajenante; las comisiones o mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación del bien; las pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito.⁵⁹⁰

Las deducciones autorizadas tienen el requisito de ser estrictamente indispensables, esta exigencia es primordial, sin éste no existe la posibilidad de llevar a cabo la deducción aunque cumpliera con otro tipo de requisitos como los formales. Estrictamente indispensable, se refiere a un gasto que se tiene que realizar, y que prácticamente no se tiene la opción de hacerlo o no; de no llevarse a cabo, el curso normal de las operaciones del contribuyente se vería alterado de manera negativa.⁵⁹¹

⁵⁹⁰ Antúnez Alvarez, Rafael, "Las deducciones autorizadas aplicables a los ingresos por la enajenación de bienes en personas físicas", *Revista Indetec*, No. 114, enero-febrero 1999, págs. 56-65.

⁵⁹¹ Martínez Gutierrez, *Deducciones autorizadas para efectos de ISR 2004*, México ISEF, 2004, págs. 33-34.

Los pagos provisionales por la enajenación de bienes inmuebles se realizan por cada operación realizada a cuenta del impuesto anual bajo el siguiente procedimiento:

Valor de la enajenación
- Deducciones autorizadas
= Ganancias determinadas
/ Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años
= Base para el pago provisional tarifa art. 113
= Impuesto determinado
X Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación
= Impuesto a cargo para el pago provisional. ⁵⁹²

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación (art. 154 LISR).

4.5.5. Ingresos por adquisición de bienes

Como un tipo de rentas diferentes la LISR grava los ingresos por adquisición de bienes, como son la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción; las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles cuyo uso o goce haya sido otorgado temporalmente y que queden a beneficio del propietario; el excedente en más del 10% de la contraprestación pactada por la enajenación.⁵⁹³

⁵⁹² Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal II*, México, IURE Editores, 2001, p. 159.

⁵⁹³ Comisión Fiscal, *op. cit.*, p. 414.

Quedan exentos del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos mediante la adquisición de bienes, los donativos en algunos casos, entre cónyuges, los que perciben los descendientes o ascendientes y los ingresos provenientes de herencia o legado.

Las deducciones especiales para este tipo de ingresos previstas por el ordenamiento aplicable son las contribuciones locales y federales, excepto ISR y los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición; los gastos efectuados con motivos de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir; los pagos efectuados con motivo del avalúo; las comisiones pagadas por el adquirente. Llama la atención que no se permite deducir ningún otro tipo de gastos aun cuando hayan sido necesarios para la obtención del ingreso.

Los pagos provisionales por este tipo de ingresos consistirán en el 20% sobre el ingreso percibido.

4.5.6. Ingresos por intereses

Otra clase de rentas tratadas por la ley son aquellos ingresos por intereses. Se califican de intereses a los rendimientos de crédito de cualquier tipo. La misma LISR asimila a intereses, los rendimientos de deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios, los premios de reportos o de préstamos de valores; así como al importe de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía, o de responsabilidad de cualquier tipo, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros y fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista conforme a las reglas que al efecto establezca el SAT.⁵⁹⁴

⁵⁹⁴ Aguilar Espinosa de los Monteros, Gustavo A., "El concepto de los intereses en el impuesto sobre la renta", *Revista Indetec*, No. 125, mayo 2001, págs. 132-134.

Se asimilan a intereses los pagos realizados por las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, por los retiros parciales o totales que realicen dichas personas de las primas pagadas, o de los rendimientos de éstas antes de que ocurra el siniestro amparado en la póliza, así como los pagos que efectúen a los asegurados o a sus beneficiarios en el caso de seguros cuyo riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado.

A partir de 2003 existe la obligación de acumular a sus demás ingresos los intereses reales. Se considera interés real el monto en que los intereses excedan al ajuste por inflación.⁵⁹⁵

Los pagos provisionales se efectúan por retención en la fuente, es decir, el pagador retendrá un 0.5% sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, lo cual es cuestionable, porque se está gravando el capital, y no propiamente el interés.

4.5.7. Ingresos por obtención de premios

En la séptima categoría de rentas previstas por la ley quedan encuadradas las modificaciones positivas al patrimonio derivadas de las siguientes actividades autorizadas legalmente: celebración de rifas, de loterías, de sorteos, de juegos con apuestas, y concursos de toda clase.

No existen pagos provisionales, y el impuesto definitivo deberá retenerlo el pagador al momento de hacer el pago.

4.5.8. Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales

Los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales constituyen la octava categoría de rentas reguladas por la Ley.

⁵⁹⁵ Comisión Fiscal, *op. cit.*, p. 420.

Existe también la obligación de acumular los ingresos por dividendos a los demás ingresos obtenidos por el contribuyente, lo que evidentemente lejos de pretender una mayor recaudación significa la realización de la acumulación para que la autoridad tenga conocimiento sobre la situación económica real de las personas físicas. Se pudiera pensar que en un momento dado la autoridad tendría que devolver el impuesto a aquel socio de una persona moral en la medida en que la tasa impositiva correspondiente sea menor a la pagada por la persona moral.⁵⁹⁶

Durante muchos años el concepto por dividendos se consideró como no acumulable, ya que era motivo de una retención, y en algunos casos era optativa su acumulación.

Bajo este esquema también se gravan algunos préstamos a socios o accionistas. De igual manera se comprenden aquí desafortunadamente a las erogaciones que no sean susceptibles de deducción, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, las cuales ya fueron gravadas y no deberían tener este calificativo de forma de dividendo.

4.5.9. De los demás ingresos

La última de las categorías de rentas establecidas por el legislador tributario mexicano es denominada con gran desatino “de los demás ingresos que obtengan las personas físicas”.

Se consideran dentro de esta categoría:

- El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- La ganancia cambiaria y los intereses por préstamos.
- Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

⁵⁹⁶ *Ibidem*, págs. 426-427.

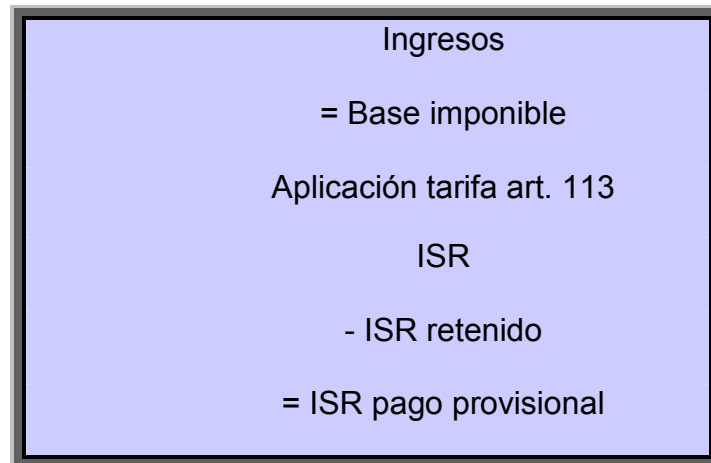
- Los rendimientos de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero.
- Por la explotación de concesiones, permisos o autorizaciones.
- Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo.
- Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
- La parte proporcional por remanente distribuible que determinen las personas morales.
- Los que perciban por derechos de autor las personas distintas a éste.
- Las cantidades acumulables en las cuentas personales especiales para el ahorro.
- Las cantidades provenientes de un inmueble destinado a hospedaje otorgado en administración de un tercero.
- Los percibidos por operaciones financieras a un subyacente que no cotice en el mercado.
- Ingresos por determinación de discrepancia fiscal y los determinados presuntivamente por la autoridad.

Los pagos provisionales a efectuarse por estos conceptos no siguen un procedimiento común y habrá que distinguir entre aquellos ingresos por intereses distintos a los provenientes de instituciones de crédito, ganancia cambiaria y los demás ingresos previstos en la norma.

Si este tipo de ingresos se obtienen de manera esporádica para realizar el pago provisional de conformidad con lo establecido en el artículo 170 de la LISR, se aplicará el 20% del monto percibido sin deducción alguna.⁵⁹⁷ No se incluyen los ingresos regulados en los artículos 168 y 213 de la LISR.

⁵⁹⁷ Luna Guerra, Antonio, "De los demás ingresos de las personas físicas", *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 298, enero 2002, págs. 118 -24.

Ahora bien si los ingresos se perciben en forma periódica el procedimiento para determinar los pagos provisionales se desarrollarán de la siguiente manera:



Esta forma de determinación no es aplicable a los ingresos regulados en los artículos 168 y 213 de la LISR. Los pagos provisionales mensuales, se declararán el día 17 del mes inmediato posterior a aquél que corresponda el pago.

Cuando se trate de ingresos diferentes a la ganancia cambiaria (art. 168 LISR), y provengan de pagos que efectúen las personas morales, dichas personas deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar el 20% sobre el monto de los ingresos, sin ninguna deducción.

Tratándose de ingresos de los regulados en la fr. X del artículo 167, es decir, la parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible, las personas morales retendrán, a título de pago provisional, la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima 30% (en 2005) para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el

artículo 177 de la misma sobre el monto del remanente distribuible, extendiendo constancia al contribuyente.⁵⁹⁸

Si el contribuyente retira los depósitos habidos en cuentas especiales, así como sus intereses, las instituciones depositarias deberán retener como pago provisional la cantidad que resulte de aplicar sobre el monto acumulable, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el art. 177 de la LISR.⁵⁹⁹

1.6. Reseña del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en España vigente en 2004

El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) constituye el tributo de mayor incidencia económica, social y psicológica en la sociedad española.⁶⁰⁰ La doctrina española lo ha definido como un impuesto directo, de naturaleza personal y carácter subjetivo, que grava la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares, inspirado en el principio de progresividad y cuya regulación comparten parcialmente, el Estado y las comunidades autónomas, lo cual hace más compleja la determinación del tributo.⁶⁰¹

El tributo en análisis que se aplica en todo el territorio español y se regula en el Real Decreto Legislativo 3/2004, del 5 de marzo, por el que se

⁵⁹⁸ Sanchez Miranda, *Aplicación práctica...2005, op. cit.*, p. 206.

⁵⁹⁹ *Ibidem.*

⁶⁰⁰ Jiménez-Reyna Rodríguez, Enrique y Carbajo Vasco, Domingo, "El Nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas y su incidencia presupuestaria", España, *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, No. 22, 1999, p.85.

⁶⁰¹ Queralt, Juan Martín, *Curso de Derecho Tributario*, 15 ed., Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 53. López Carbajo, Juan Manuel y Seijo Pérez, Francisco Javier, *La Biblia del IRPF y del I. Patrimonio*, San Sebastián, España, Financial & Tax ediciones, 1999, p. 15. Trejo Hernández, Luis, "Generalidades del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dentro del sistema fiscal español", *Iuris Tantum*, España, año XVII, No. 13, 2002, p. 273.

aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF).⁶⁰²

4.6.1. Sujetos

Son sujetos del impuesto:

1.º Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

2.º Las personas físicas que tuviesen su residencia en el extranjero por ser miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares españolas, representantes del Estado español en organismos internacionales o funcionarios españoles destinados en el extranjero.

3.º Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Éstos mantendrán la condición de contribuyentes en el periodo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos siguientes.

Las comunidades autónomas tienen competencia para regular determinados aspectos del impuesto, lo que puede tener como consecuencia

⁶⁰² La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de 15 meses a partir de la entrada en vigor de esta Ley los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades.

Esta habilitación tiene por finalidad dotar de mayor claridad al sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes. Así el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución española aconseja la promulgación de un texto refundido de ambas normas, que al sustituirlas las clarifique y concrete ante el personal destinatario.

que la tributación por el mismo sea distinta de unas comunidades autónomas a otras.⁶⁰³

Criterios de residencia:

a) Criterio de permanencia. La persona física será residente en una comunidad autónoma cuando permanezca en su territorio más días del periodo impositivo.

b) Criterio del centro de intereses. Operando de forma subsidiaria del criterio de lugar de permanencia, se estará al territorio de la comunidad autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como residente del territorio donde obtenga la mayor parte de base imponible.⁶⁰⁴

c) Criterio de última residencia declarada. Cuando no puede determinarse la residencia habitual ni por el criterio de permanencia ni por el centro de intereses, se considerará residente en el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

4.6.2. Sujetos no obligados a declarar

De conformidad al artículo 97 del TRLIRPF no existirá la obligación de declarar en los siguientes supuestos:

1. Aquéllos contribuyentes en los que concurren todas y cada una de las siguientes circunstancias:

A- Las rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo, con los siguientes límites:

- 22.000 euros brutos anuales, cuando las rentas procedan de un único pagador.
- 8.000 euros brutos anuales, cuando se perciban rendimientos de trabajo en los siguientes supuestos:

⁶⁰³ Rodríguez Montañes, Ma. del Puerto, "La Tributación de la vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Boletín de la Facultad de Derecho*, No. 19, 2002, págs. 360-362.

⁶⁰⁴ Navarro Faure, Amparo, *El Domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 31.

– Cuando procedan de varios pagadores. No obstante, si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 1.000 euros brutos anuales, o bien se trata de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consisten en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 16.2.a) del TRLIRPF cuyo tipo de retención se ha practicado de acuerdo con el procedimiento especial reglamentariamente establecido, el límite será de 22.000 euros.

– Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos de personas distintas de los padres, o bien de éstos cuando se perciban sin mediar decisión judicial.

– Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.

b) Rendimientos del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos, de valores de renta fija) y ganancias patrimoniales (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en fondos de inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etcétera) sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros brutos anuales.

c) Rentas inmobiliarias imputadas, procedentes de un único inmueble, rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros brutos anuales.

B. Que no hayan realizado aportaciones a planes de pensiones, a mutualidades de previsión social o a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, con derecho a reducción.

C. Que no hayan realizado inversiones en vivienda o por cuenta ahorro-empresa con derecho a deducciones de la cuota del impuesto o no opten por ejercer dichos derechos.

D. Que no hayan obtenido rentas procedentes del extranjero con derecho a deducción por doble imposición internacional o no opten por ejercer estos derechos.

2. Tampoco tendrán obligación de presentar declaración los contribuyentes en los que concurran todas y cada una de las siguientes circunstancias:

A. Que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, de capital, o de actividades profesionales, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros brutos anuales.

Por último, hay que señalar que ninguna de las cuantías o límites anteriores se incrementará o ampliará en caso de tributación conjunta de unidades familiares.

4.6.3. Opción de tributación conjunta

El TRLIRPF (artículos 84-86) configura el impuesto como un tributo de gravamen individual. Si bien se establece un régimen optativo de tributación conjunta.⁶⁰⁵

La primera de las características especiales de la tributación conjunta es que las rentas obtenidas por todas y cada una de las personas físicas integradas en la unidad familiar se gravarán acumuladamente, por lo que todas las personas físicas de la unidad familiar quedarán, conjunta y solidariamente, sometidas al impuesto como contribuyentes, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

La opción por la tributación conjunta deberá realizarse en el momento de presentar la o las declaraciones correspondientes al periodo. Esta opción no vincula para los periodos posteriores, en los que puede volverse a ejercitar o no.

⁶⁰⁵ Onrubia Fernández, Jorge, "La Tributación familiar en el IRPF: escenarios de reforma", *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001(79-118), p. 84 y ss.

Si no se ha presentado declaración dentro del periodo voluntario, los sujetos pasivos tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración.

4.6.4. Objeto y hecho imponible

El artículo 2 del TRLIRPF señala que el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Al resultado de sustraer a su renta total (rendimientos, ganancias y pérdidas e imputación de rentas) el importe destinado a cubrir las necesidades del sujeto y las de los que de él dependen (mínimo personal y familiar), se le conoce como renta disponible, y es la que finalmente está sujeta a gravamen.⁶⁰⁶

El texto refundido de la LIRPF no ofrece ninguna definición de la renta, limitándose a enumerar los posibles componentes de la misma, mediante la descripción del hecho imponible.

El hecho imponible ha sido definido por la doctrina como, el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene un carácter constitutivo de dicha obligación.⁶⁰⁷ En el IRPF está constituido por la obtención de renta por el contribuyente durante un determinado período impositivo. (artículo 6.1

⁶⁰⁶ González García Eusebio, *La familia ante el fisco*, Madrid, Ediciones RIALP, 1993, p. 86. García Domínguez, Ignacio, "Posibles alternativas a la progresividad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, No. 94, 1999, págs. 53 y 54.

⁶⁰⁷ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 10ª ed., Madrid, Civitas, 2000, p. 128.

TRLIRPF), y en forma más detallada se reconoce como hecho imponible la percepción de rentas provenientes de:

- rendimientos del trabajo
- rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto, en los términos señalados en el artículo 27, a actividad alguna, empresarial o profesional (rendimientos del capital)
- rendimientos de las actividades económicas ejercidas
- ganancias y pérdidas patrimoniales
- imputaciones de renta establecidas en la ley.⁶⁰⁸

4.6.5. Base imponible

El artículo 15.1 del TRLIRPF establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica. Es interesante destacar que el IRPF pretende conseguir una definición de la base imponible lo más amplia posible, que incluya la totalidad de la renta obtenida por el contribuyente.⁶⁰⁹

La base imponible se determina usando como métodos los siguientes:

- I. Estimación directa (como regla general, bajo sus dos modalidades: normal y simplificada).
- II. Estimación objetiva (sólo para quienes se ubiquen en los supuestos señalados por el TRLIRPF, en el artículo 49).
- III. Estimación indirecta (sólo para quienes se ubiquen en los supuestos señalados por el TRLIRPF, en el artículo 49 *in fine*).

⁶⁰⁸ Blaise, Yves, dir., *Les impôts en Europe* 2004, Paris, Dalloz, 2004, págs. 71-72.

⁶⁰⁹ González Méndez, Amelia Paz, "La determinación de la capacidad económica sujeta a gravamen", en *Estudio sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, España, Lex Novoa, 2000, págs. 246-247.

El procedimiento para determinar la base imponible es muy complejo, pero tratando de simplificar su exposición, se puede decir, que inicia con la suma del rendimiento neto de cada una de las fuentes de renta, luego se suman todos estos rendimientos para obtener la renta del periodo, posteriormente hay que aplicar la sustracción por concepto del mínimo personal y familiar, al resultado se le aplicarán las reducciones, por rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de hijos, edad, asistencia, discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social y pensiones compensatorias, lo cual dará lugar a las bases liquidables general y especial (artículos 52 a 58 del TRLIRPF), obteniendo de este modo la base liquidable.

De una manera más detallada y siguiendo el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las Personas Físicas, ya citado, se puede describir de la siguiente forma:

1.º Se calificarán o cuantificarán las rentas con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones del rendimiento neto que en su caso correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen.

4.º Se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la ley reconoce al contribuyente, en función de sus circunstancias personales y familiares.

1. CALIFICACIÓN Y CUANTIFICACIÓN DE LAS RENTAS

Los rendimientos íntegros del trabajo, del capital y de actividades económicas han de minorarse en los respectivos gastos deducibles para

obtener los rendimientos netos; así como las ganancias y pérdidas patrimoniales se computan por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2. APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES A LOS DIFERENTES RENDIMIENTOS NETOS

Se realiza una vez determinados los rendimientos correspondientes a cada fuente de renta, de acuerdo con las disposiciones aplicables.

3. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS

La finalidad de las operaciones a realizar al llegar a este punto es integrar y compensar entre sí, en los términos fijados legalmente, todas esas rentas de diferente origen.

La normativa vigente secciona la base imponible en lo que se denomina una parte general y una parte especial, la parte general de la base imponible esta integrada por la totalidad de la renta del contribuyente, salvo las ganancias y pérdidas patrimoniales a largo plazo que constituyen la parte especial de la base imponible.

La parte general de la base imponible esta constituida por:

1. El saldo resultante de integrar y compensar entre si las siguientes fuentes de renta determinadas conforme a las primeras fases antes señaladas:

- a) Rendimientos del trabajo.
- b) Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario.
- c) Rendimientos de actividades económicas.
- d) Rentas inmobiliarias imputadas.
- e) Rentas imputadas por transparencia fiscal interna.
- f) Rentas imputadas por transparencia fiscal internacional.
- g) Rentas impuestas por cesión de derechos de imagen.
- h) Rentas imputadas a través de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.
- i)

2. El saldo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales a corto plazo. Si el saldo de esta operación fuese negativo, se podría compensar con el saldo positivo derivado de la suma algebraica de las rentas anteriores hasta un máximo del 10% del mismo. Si aun el saldo fuere negativo puede compensarse en los cuatro ejercicios siguientes, tanto con ganancias patrimoniales a corto plazo como, en segunda instancia, con el saldo positivo resultante de la integración y compensación de los rendimientos y rentas imputadas de cada año, hasta el límite indicado anteriormente.⁶¹⁰

Por otra parte, al integrar la parte general de la base imponible todo tipo de rendimientos el procedimiento se simplifica, pues ya no es necesario distribuir los rendimientos irregulares entre las partes regular e irregular de la base imponible mediante la correspondiente operación de anualización y las subsiguientes de integración y compensación de este tipo de rendimientos.

La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos con la misma antelación.

Si la compensación determinase un saldo negativo, su importe sólo podría compensarse con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a largo plazo generadas durante los cuatro ejercicios siguientes.⁶¹¹

⁶¹⁰ *Ibidem.* p. 251.

⁶¹¹ *Ibidem.* p. 255.

4. APLICACIÓN DEL MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

El importe del mínimo personal y familiar se aplica a reducir, en su caso, en primer lugar, la parte general de la base imponible hasta el límite de su saldo positivo y, si existiera remanente, se aplica entonces a reducir la parte especial de la base imponible, sin que ésta pueda resultar negativa.

Los contribuyentes podrán reducir en concepto de mínimo personal, con carácter general, la cantidad de 3.400 euros anuales. Además podrán reducir en concepto de mínimo por descendientes, por cada uno de ellos soltero menor de veinticinco años o discapacitado cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, la cantidad de: 1.400 euros anuales por el primero, 1.500 euros anuales por el segundo, 2.200 euros anuales por el tercero, 2.300 euros anuales por el cuarto y siguientes.

La supresión de las cuotas familiares en la cuota tributaria y su conversión en un mínimo exento que reduce la base imponible del impuesto, ha sido la gran novedad de la reciente ley, hasta el punto de que ha obligado a una nueva configuración del objeto del tributo y, por tanto, del concepto de la base imponible del mismo. La renta disponible, como magnitud que responde a la capacidad económica que ahora se quiere gravar, es aquél importe que el contribuyente pueda potencialmente utilizar una vez cubiertas sus necesidades esenciales y las de su familia.

5. APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES

Se aplican las reducciones por rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de hijos, edad, asistencia, discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social y pensiones compensatorias, lo cual dará lugar a las bases liquidables general y especial (artículos 52 a 58 del TRLIRPF).

4.6.6. Deducciones

Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

A. En los rendimientos por trabajo:

1. Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
2. Las detracciones por derechos pasivos.
3. Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
4. Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 300,51 euros anuales.
5. Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.⁶¹²

B. En los rendimientos de capital inmobiliario:

Los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, siempre que estén debidamente justificados, entre otros:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

⁶¹² Badenes Pla, Nuria y López Laborda Julio, "Efectos sobre la renta disponible y el bienestar de la deducción en el IRPF por rentas ganadas", *Hacienda Pública Española*, España, No. 160-1, 2002, p. 103.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

- Cuando el deudor se halle en situación de concurso de acreedores.
- Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del periodo impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación del crédito.
- Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) Los gastos de conservación y reparación. Tienen esta consideración: los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, arreglo o revoco (de paredes y fachadas) , así como los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros. No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

g) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

h) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

i) Las cantidades destinadas a la amortización de los bienes y derechos, siempre que respondan a su depreciación efectiva.⁶¹³

⁶¹³ Pont Mestres, Magin et Al., *op. cit.*, págs. 110-111. Pedraza Bochons, José B., *Gastos deducibles*, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Pamplona, España, Ed. Aranzadi, 1995, págs. 524-533.

Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Inmuebles. Cuando anualmente no exceda de aplicar el 3% sobre el mayor de los siguientes valores: el costo de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido el valor del suelo (en caso de no conocer el valor del suelo se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año).

b) Bienes de naturaleza mobiliaria. Cuando anualmente no exceda del resultado de aplicar a su valor de adquisición los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones aplicable al régimen de estimación directa simplificada.

Con dos condiciones:

- Los bienes deben ser susceptibles de ser utilizados por un periodo superior al año.
- Los bienes han de estar cedidos conjuntamente con el inmueble.

c) Los derechos reales de uso y disfrute, de cuya titularidad proceden los rendimientos, adquiridos con coste para el sujeto pasivo. La amortización que resulte de las reglas siguientes, con el límite de los rendimientos íntegros:

- Si el derecho es temporal:

$$\frac{\text{Coste de adquisición del derecho}}{\text{Número de años de duración del derecho}}$$

- Si el derecho es vitalicio: 3% coste de adquisición del derecho.

No obstante, el importe máximo deducible por la totalidad de los gastos ocasionados a lo largo del ejercicio no podrá exceder del rendimiento íntegro.

C. En los rendimientos de capital mobiliario:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan, es decir, los mismos que en el arrendamiento de inmuebles, pero sin que sea de aplicación el límite para los intereses y demás gastos de financiación.

D. Ingresos por actividades económicas:

- a) gastos de personal
- b) compras consumidas
- c) trabajos, suministros y servicios exteriores
- d) gastos financieros
- e) tributos
- f) provisiones (art. 28 TRLIRPF).

Determinadas comunidades autónomas (Madrid, Cataluña, Baleares, Galicia, La Rioja...) han publicado deducciones específicas aplicables a los contribuyentes residentes en su territorio.⁶¹⁴

El título VII del TRLIRPF contiene la normativa aplicable a lo que la propia ley denomina regímenes especiales, que son:

1. ° Imputación de rentas inmobiliarias.
2. ° Entidades en régimen de atribución de rentas.
3. ° Transparencia fiscal internacional.
4. ° Derechos de imagen.

Determinadas personas o entidades cuando satisfagan o abonen las rentas previstas reglamentariamente estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro en concepto de pago a cuenta del IRPF en nombre del perceptor.

Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta.

Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

⁶¹⁴ Rodríguez Montañes, *op. cit.*, págs. 371-383.

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

- Los rendimientos de actividades profesionales.
- Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
- Los rendimientos de actividades forestales.

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

e) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

g) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes o servicios.

Cabe señalar que también existen deducciones estatales y comunitarias, reguladas en el artículo 69 del TRLIRPF.

4.6.7. Exenciones

Entre otros conceptos de ingresos, se encuentran exentos:

Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida; las indemnizaciones por despido o cese del trabajador; las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez; las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos; las anualidades por alimentos percibidas de los

padres en virtud de decisión judicial; los premios literarios, artísticos o científicos relevantes; los premios de las loterías y apuestas organizadas por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y por las comunidades autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos; etc.⁶¹⁵

4.6.8. Tasas

El TRLIRPF, en su artículo 64 establece la tarifa (la ley española utiliza el término escala) a aplicar, su cálculo es también muy complejo.

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 64 y 67 del TRLIRPF (se refieren a la escala general del gravamen y tipos de gravamen especial), a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

A la cuota íntegra estatal se le aplican las siguientes tasas:⁶¹⁶

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	4.161,60	9,06
4.161,60	377,04	10.195,92	15,84
14.357,52	1.992,07	12.484,80	18,68
26.842,32	4.324,23	19.975,68	24,71
46.818,00	9.260,22	En adelante	29,16

Se entenderá por tipo medio de gravamen estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales (artículo 64.2 TRIRPF).

⁶¹⁵ Pérez Royo, *op. cit.*, págs. 16-18.

⁶¹⁶ Redacción con vigencia exclusiva para 2006, según Ley 30/2005.

4.6.9. Periodo impositivo

El período impositivo, como regla general, coincidirá con el año natural, produciéndose el devengo del impuesto el 31 de diciembre.

El periodo impositivo será inferior al año natural cuando el contribuyente tribute individualmente y fallezca en un día distinto al 31 de diciembre (Artículos 14 y 37 del TRLIRPF y 6 del Real decreto 214/1999, del 5 de febrero).⁶¹⁷

4.6.10. Devengo

El último día del año natural (31 de diciembre). Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor, con independencia de los cobros. Por ejemplo, a un contribuyente, propietario de un piso que tiene arrendado por 600 euros/mes, que no le pagan la renta de los tres últimos meses del año, deberá imputar la renta anual (7.200 €) porque ha sido exigible.

La declaración y en su caso el pago del impuesto deberá efectuarse entre el primero de mayo y el treinta de junio.

⁶¹⁷ Albi Ibáñez, Emilio et. Al., *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel, 1998, p. 69.

CONCLUSIONES

1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto personal en virtud de que recae sobre la capacidad económica general de las personas físicas, en donde inexcusablemente tiene que valorar las circunstancias personales y familiares.

2. El impuesto sobre la renta de las personas físicas es el prototipo de los tributos directos ya que grava la capacidad económica misma o su manifestación más directa, desde luego no admite su traslación.

3. En el sistema tributario español se grava sólo la renta disponible y no la total para ello, se habilita un mínimo personal.

4. El mínimo personal y familiar exento de tributación representa una forma diferente de enfocar la medida de la capacidad de pago y el ajuste del gravamen a las cargas familiares de los contribuyentes.

5. El mínimo personal y familiar proporciona una evaluación, desde el ámbito fiscal, de los niveles de renta que no han de ser gravados por entender que deben destinarse a la estricta cobertura de las necesidades, definidas en atención al número de familiares a cargo del contribuyente y de circunstancias como la edad o en su caso grado de minusvalía.

6. En México no existe la institución del mínimo personal y familiar y sólo se ha logrado mantener como exenta de forma general una cantidad raquítica, o bien la aplicación de subsidios tales como el crédito al salario, lo cual es a toda luz insuficiente y fuera de toda técnica impositiva.

7. La ausencia de un concepto de renta en las leyes tributarias induce a la confusión y contradicción, quedando a merced del aplicador de la norma su delimitación.

8. Las principales teorías que explican el contenido de renta son la del rédito-producto, la del rédito-incremento patrimonial, y la legalista.

9. Renta es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos pecuniarios.

Tanto el legislador tributario español como en el mexicano gozan de un amplio margen de libertad para elegir la materia imponible en cada caso objeto de imposición, teniendo como límites sólo los principios constitucionales.

10. En España el objeto del impuesto sobre la renta vigente es la renta disponible, en México el objeto lo constituye los ingresos obtenidos por el contribuyente.

11. Mediante decreto emitido por el ejecutivo en uso de facultades extraordinarias, el 20 de julio de 1921, se establece el denominado impuesto Centenario, fue concebido como un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. Primer antecedente del impuesto sobre la renta en México que inaugura una primera etapa que se prolonga hasta 1963.

12. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, (D.O. 31 de diciembre de 1964), un significativo cambio se experimentó en México con esta novedosa ley, ya que se abandonó el sistema cedular que se había venido observando, implementando el sistema global del impuesto sobre la renta, el cual contempla al sujeto pasivo del impuesto como un solo ente generador de riqueza, y por tanto con una sola base gravable para la causación del impuesto. Aunque en la práctica sólo se llegó a implementar un sistema semi-cedular.

13. La Ley mexicana del Impuesto sobre la Renta de 1980 estructuró el impuesto en dos grandes divisiones: por un lado, el ingreso global de las empresas, independientemente de que sus titulares fueran personas físicas o morales, del sector público o del sector privado, y, por otro lado, el ingreso global de las personas físicas, ya sea que derivaran de actividades empresariales, de capital, o del trabajo. Los ingresos podrían consistir en dinero, créditos, servicios o en bienes.

14. El primer impuesto sobre la renta español data de 1932 cuando se instauró la llamada Contribución General sobre la Renta, que fue calificada de sobreimpuesto, merced a que sólo gravaba aquellas rentas calificadas como elevadas (más de 60,000 pesetas) con un carácter suplementario que se conservó hasta 1964.

15. En la Ley de Reforma Tributaria de 1964, se suprimió el gravamen a los incrementos patrimoniales injustificados; igualmente, se dejaron de computar los signos externos de renta percibida. El impuesto sobre la renta pasa a ser un impuesto principal, ya no complementario, en donde convergen los tributos sobre el producto, para dar paso a un impuesto general que tiene como eje a la persona, y el impuesto sobre la renta adquirió el carácter de personal y global.

16. Con la expedición de la Ley española 44/78 se diseñó un concepto uniforme de renta tomando en consideración los rendimientos provenientes del trabajo personal, del capital y de las actividades empresariales, profesionales y artísticas; de igual forma, se comprendieron como rentas los incrementos patrimoniales.

Esta idea de renta se aplicó a amplias bases, pero siempre sustentándose en magnitudes reales, y el régimen legal restringió las exenciones y todo tipo de desgravaciones.

17. Ley 18/1991, la cual entró en vigor el 1 de enero de 1992, estableció como renta de las personas físicas la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados de acuerdo a lo prevenido en la misma Ley. Esta ley dada su excesiva complejidad, encarecía los costos de administración tanto para el contribuyente como para la gestión de las autoridades.

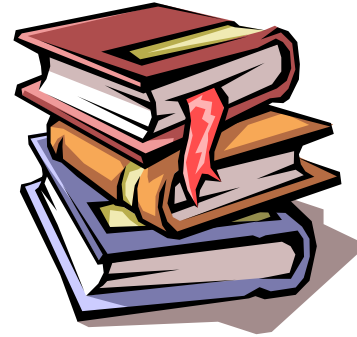
18. La nueva Ley 40/1998, estuvo motivada por la adecuación de la economía española con la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria y tiene como principal eje el concepto de renta disponible.

19. En la actualidad España tiene un impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyo principal vínculo es la residencia. Las categorías de rentas gravadas son: Los rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por Ley. La tarifa va de un 9% a un 29%. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de hijos, edad, asistencia, discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social y pensiones compensatorias, lo cual dará lugar a las bases liquidables general y especial. El ejercicio fiscal coincide con el año civil, y el pago en su caso debe ser efectuado entre el 1 de mayo y el 30 de junio.

20. En México la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2005, aplica como vínculo de tributación a la residencia en primer término y a la ubicación de la fuente de riqueza en segundo. Las rentas gravadas por este impuesto son aquellas provenientes de salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamientos de bienes inmuebles, enajenación y adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos, y los otros ingresos. Se aplica una tasa con un sistema de doble progresividad la cual formalmente que va del 25% al 28%. La base gravable será la totalidad de los ingresos, menos las deducciones autorizadas por cada tipo de ingreso. El ejercicio fiscal coincide también con el año calendario, y la declaración debe presentarse a más tardar el 30 de abril.

21. En México es necesaria una simplificación en materia de impuesto sobre la renta, ya que su aplicación se traduce en un alto costo tanto para el contribuyente como para la Administración, de igual forma hace falta la introducción de un mínimo personal y familiar, así como una precisión en el objeto del impuesto que da lugar a significativas confusiones, haciendo del tributo un impuesto injusto e inequitativo.

BIBLIOGRAFÍA



I. LIBROS

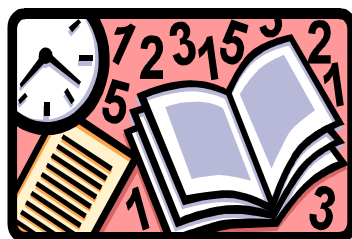
1. ALBI IBÁÑEZ, Emilio et. Al., *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel, 1998.
2. BANACLOCHE, Julio, *Hablando de Renta (IRPF 1989/1990)*, Valencia, Ediciones Direkt Link, 1990.
3. BLAISE, Yves, dir., *Les impôts en Europe 2004*, Paris, Dalloz, 2004.
4. BLUM, WALTER Y KALVEN JR., HARRY, *El impuesto progresivo un tema difícil*, Madrid, IEF, 1972.
5. CARRASCO IRIARTE, HUGO, *Derecho fiscal II*, México, IURE Editores, 2001.
6. CASADO OLLERO, Gabriel, "Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, renta exentas", *Estudios del IRPF*, Valladolid, España, Lex Nova, 2000.
7. CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.

8. COMISIÓN FISCAL 2001-2003 ISR, *Ley del Impuesto sobre la Renta 2003, texto y comentarios*, 9ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003.
9. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
10. GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *El nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Colección de Estudios, núm. 18, Madrid. 1991.
11. GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1967.
12. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1988.
13. _____, *Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980*, México, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, Vol. V.
14. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La Familia ante el fisco*, Madrid, Ediciones RIALP, 1993.
15. _____, *Tributación individual frente a tributación conjunta*, en el IRPF, Madrid, Tecnos, 1991.
16. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia Paz, "La determinación de la capacidad económica sujeta a gravamen", *Estudio sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, España, Lex Novoa, 2000.
17. GOODE, Richard, *El impuesto sobre la renta*, trad., Echeverría, Manuel, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.
18. LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, EDERSA, 1980.

19. LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel, y Seijo Pérez, Francisco Javier, *La Biblia del I.R.P.F. y del I. Patrimonio (nuevo IRPF 1999, incluye reglamento)*, San Sebastián, Financial & Tax, Ediciones, 1999.
20. LÓPEZ LOZANO, Eduardo, *Ingresos asimilables a salarios para efectos de ISR 2004*, México, ISEF, 2004.
21. LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, 2003, tomo II, personas físicas, México, Dofiscal Editores, 2003.
22. LUNA GUERRA, Antonio, *Casos prácticos de ISR e IMPAC para personas físicas con actividades empresariales 2004*, México, ISEF, 2004.
23. MARTÍN GRANADOS, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la renta e impuesto al activo*, México, Thomson, 2002.
24. MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, *Deducciones autorizadas para efectos de ISR 2004*, México ISEF, 2004.
25. MARTÍNEZ VERA, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971.
26. MICHELLE, *Uguaglianza di trattamento, capacita contributiva e presunzioni di legge (a propósito dell'articolo 31, commi 1 e 2 della legge tributaria sulle successioni)*, Giurisprudenza Costituzionale, 1966.
27. NAVARRO FAURE, Amparo, *El Domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
28. NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, 2ª ed., Madrid, IEF, 1994.
29. PEDRAZA BOCHONS, José B., "Gastos deducibles", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Pamplona, Aranzadi, 1995.

30. PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1978.
31. PÉREZ DE AYALA, J.L. y González García, E., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., t. I, Madrid, Edersa, 1978.
32. PÉREZ ROYO, Fernando, *La nueva regulación del ISRPF*, Madrid, Marcial Pons, 1991.
33. _____, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992.
34. PONT MESTRES, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª ed., Madrid, Civitas.
35. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Naturaleza del impuesto sobre la renta, (aspectos jurídico, económico y contable)*, México, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, 1976.
36. QUERALT, Juan Martín, *Curso de Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
37. RESENDEZ MUÑOZ, Eduardo, *Política e impuestos, visión histórica*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1989.
38. ROBLES GLENN, José Luis, *Apuntes de Derecho fiscal y nueva Ley del impuesto sobre la renta*, México, UNAM, 1965.
39. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Harla, 1983.
40. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993.
41. _____, *Notas de Derecho Financiero*. T. I, vol. 2º, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1978.
42. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La exención en la teoría general del Derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1990.
43. SANDOVAL LÓPEZ, Gustavo, *El impuesto sobre la renta*, México, Talleres de la Litografía Comercial NADROSA, 1965.

44. SELIGMAN, E.R.A., *l'Impot progressif en theorie et en pratique*, París, Ed. Giard-Briére, 1909.
45. SELLIER CARVAJAL, Carlos y Cevallos Esponda, Carlos, *Análisis del impuesto sobre la renta*, 3ª edición, México, Themis, 1984.
46. SIERRA, Carlos, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971.
47. SUAY, Rincón, J., *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1985.



II. REVISTAS

1. Aguilar espinosa de los Monteros, Gustavo A., "El concepto de los intereses en el impuesto sobre la renta", *Revista Indetec*, No. 125, mayo 2001.
2. Albiñana, César, "La Reforma tributaria como fenómeno contemporáneo", *Revista Economía Política*, Madrid, no. 79, 1998.
3. Alvarez García, Santiago, Carrascal Arranza, Ursicino, "La Reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: el coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar", *Hacienda Pública Española*, no. 152, 2000.
4. Antúnez Alvarez, Rafael, "Las deducciones autorizadas aplicables a los ingresos por la enajenación de bienes en personas físicas", *Revista Indetec*, No. 114, enero-febrero 1999.

5. Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Jurídica*, septiembre-diciembre 1999.
6. Aragón Peralta, Gadiel, “Contabilidad y efectos fiscales en el régimen intermedio”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 382, julio 2005.
7. Ayala Cañon, Luis, Martínez López, Rosa, Ruíz-Huerta Carbonell, Jesús, “El Mínimo personal y familiar en el IRPF. Una valoración de su cuantía (1)”, *Hacienda Pública Española*, no. 152, 2000.
8. Badenes Pla, Nuria y López Laborda Julio, “Efectos sobre la renta disponible y el bienestar de la deducción en el IRPF por rentas ganadas”, *Hacienda Pública Española*, No. 160-1, 2002.
9. Carmagnani, Marcelo, “El Liberalismo, los impuestos internos y el Estado federal mexicano”, *Historia Mexicana*, vol. XXXVIII, no. 3 (151), enero-marzo 1989.
10. Chacón Gutiérrez, Cintli, “Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 382, julio 2005.
11. Cruz Hernández, Humberto, “Pagos provisionales de personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 369, enero 2005.
12. Domingo Solans, E., “Comentario general a la reforma del impuesto sobre la renta. Objetivos, principios y algunos desarrollos”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nos. 2 y 3 / 1998.
13. Durán Cabré, José Ma., “Un estudio dual sobre la renta aplicado al caso español”, *Hacienda Pública Española*, no. especial, 2001.
14. Espinosa Campos, Luis Antonio, “Exenciones de ISR en personas físicas 2003”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 322, enero, 2003.

15. Fernández Sagardi, Augusto, "Breves reflexiones para una reforma del impuesto sobre la renta", *El Mercado de valores*, agosto 1999.
16. García Añoveros, "Las reformas fiscales", *REDF*, Madrid, no. 100/1998.
17. García Domínguez, Ignacio, "Posibles alternativas a la progresividad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, No. 94, 1999.
18. García Farías, "Renta disponible y mínimo exento en la nueva Ley del IRPF", *El Fisco*, no. 4, 1998.
19. Imedio Olmedo, Luis José, "Un estudio analítico del impuesto lineal sobre la renta", *Hacienda Pública Española*, no. 136-1, 1996.
20. Jiménez-Reyna Rodríguez, Enrique y Carbajo Vasco, Domingo, "El Nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas y su incidencia presupuestaria", *Presupuesto y Gasto Público*, No. 22, 1999.
21. Kasor Aliste, Kamel, "Principio de legalidad y criterios de vinculación positiva y negativa en la Constitución", *Revista de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile*, Diciembre 1997.
22. Lejeune Valcarcel "Mitos y arbitrariedades en nombre de la justicia tributaria", *Revista de la Facultad de Derecho*, no. 17, enero-abril, 1995.
23. Luna Guerra, Antonio, "De los demás ingresos de las personas físicas", *Nuevo Consultorio Fiscal*, No. 298, enero 2002.
24. Martín Delgado, José María, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, no. 60, 1979.
25. _____, "Razones y sinrazones de la reforma al IRPF", *REDF*, no. 100, 1998.

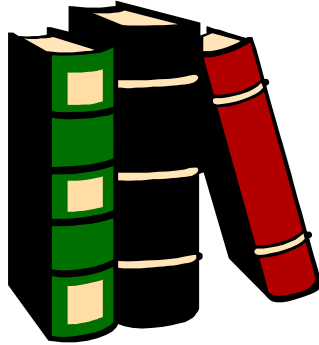
26. Onrubia Fernández, Jorge, “La Tributación familiar en el ISRPF: escenarios de reforma,” *Hacienda Pública Española*. Monografía 2001(79-118).
27. Padilla Hernández, José y Montes Barrios J. Miguel, “Régimen fiscal de los pequeños contribuyentes. Estudio general”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 382, julio 2005.
28. Pazos Morán, María, “La Reforma del IRPF desde la perspectiva de la política familiar”, *Hacienda Pública Española*, no. 155, 2000.
29. Reyes Vera, Ramón, “Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 286, julio 2001.
30. Rodríguez Montañes, Ma. Del Puerto, “La Tributación de la vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, No. 19, 2002.
31. Rotter Aubanel, Salvador, “Impuesto sobre la renta, salarios y estímulos para el empleo y para la nivelación del ingreso”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 369, 2005.
32. Sánchez Miranda, Arnulfo, “Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002 (panorama general)”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, No. 298, enero 2002.
33. Servín G., Armando, “Nuestra política tributaria de 1869 a 1991”, *El Trimestre Económico*, vol. VIII, no. 4, 1940.
34. Sierra Casasús, Catalina, “Hacienda Pública”, *Revista de Administración Pública*, no. 88, febrero 1995.
35. Trejo Hernández, Luis, “Generalidades del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dentro del sistema fiscal español”, *Iuris Tantum*, año XVII, No. 13, 2002.
36. Urquidi, Víctor L., “El Impuesto sobre la renta en el desarrollo económico de México”, *El Trimestre Económico*, vol. XXIII, no. 4, octubre-diciembre 1956.

37. Velásquez Meléndez, Vicente, “Pago de impuestos por REPECOS y sus complicaciones”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 298, enero 2002.



III. OBRAS GENERALES

1. *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo V, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM-Porrúa, 1985.
2. *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, t. XV, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1974-76.
3. *Enciclopedia del Diritto*, t. XX, Italia, Giuffrè, 1968.
4. *Nueva Enciclopedia Jurídica*, t. VII, Ed. Francisco Seix Barral, Barcelona, 1979.
5. *Nuevo Digesto Italiano*, t. VI, Turín, OTET, 1957.
6. *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. II, Madrid, 1995.



IV. DIARIOS OFICIALES Y LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación. (México)

Decreto estableciendo un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares. (México)

Ley de 08 de mayo de 1917. (México)

Ley para la recaudación de los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas del 21 de febrero de 1924. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980. (México)

Ley del Impuesto sobre la Renta del 1 de enero de 2002. (México)

Ley General Tributaria (España)

Ley de Reforma Tributaria de 1964 (España)

Ley 44/1978 (España)

Ley 18/1991 (España)

Ley 40/1998 (España)

Real decreto-ley 7/1996, del 7 de junio (España)

Real decreto 214/1999, del 5 de febrero (España)

Real decreto legislativo 3/2004, del 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (México)

Diario Oficial de la Federación del 13 de Diciembre de 1993.

Diario Oficial de la Federación del 03 de Diciembre de 1993.

Diario Oficial de la Federación del 27 de febrero de 1924.

Diario Oficial de la Federación del 25 de abril 1925.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1941.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre 1953.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1964.

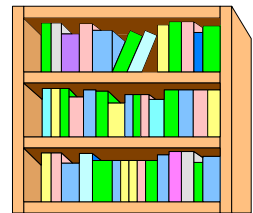
Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980.

.

.

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA

MÉXICO



1. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, Sala regional Hidalgo- México, año II, no. 13, enero 2002, tesis V-TASR- XII-II-127, p.234.

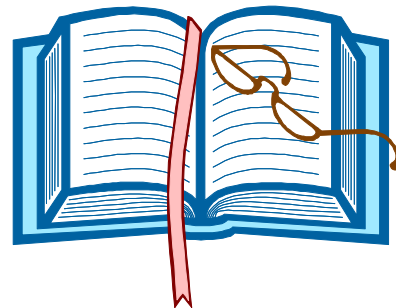
2. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, t. XVIII, noviembre de 2003, p. 138.
3. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, Pleno, tomo VIII, diciembre 1998, tesis P. LXXIX/98, P. 241.
4. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVIII, diciembre 2003, tesis 1ª LXXI/2003, p.86.
5. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, séptima época, Pleno, tomo I, tesis 170, p. 171.
6. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, octava época, tomo V, tesis:P. XCIX/97, junio 1997, p. 159.

ESPAÑA

Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996.

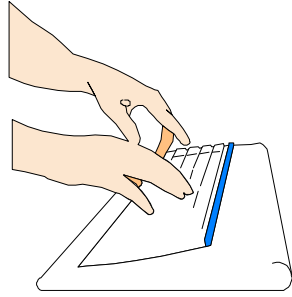
Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997.

VI. OTRAS FUENTES



TESIS

Martínez Sánchez, Norma, *Análisis jurídico del art. 2 fr. I del Código Fiscal Federal*, tesis de Licenciatura, México, Facultad de Derecho, UNAM, 2003.



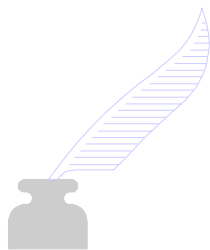
VI. INTERNET

www.imcp.org.mx

es.geocities.com/josalspe/irpf.html

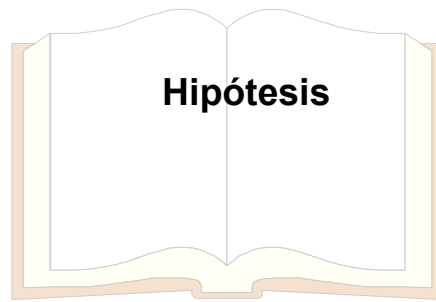
CAPÍTULO QUINTO: Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México

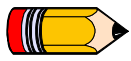
SUMARIO: Hipótesis del capítulo. Introducción capitular 5.1. El domicilio fiscal. 5.2. La residencia fiscal. 5.3. Ingresos de un establecimiento permanente. 5.4. Discrepancia fiscal. 5.5. Presunción de ingresos. 5.6. Dividendos fictos. 5.7. Ingresos acumulables para efectos de personas físicas con actividades empresariales y profesionales. 5.8. Momento de la acumulación de ingresos para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. 5.9. Requisitos de las deducciones tratándose del régimen de personas físicas. 5.10. Discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado. 5.11. Determinación de la renta gravable para efectos de la PTU en REPECOS. 5.12. Declaraciones mensuales de REPECOS. 5.13. Cómo pagan el ISR los contribuyentes que dejen de tributar como pequeños. 5.14. Tratamiento fiscal en la permuta de bienes. 5.15. Enajenación de bienes. 5.16. Enajenación de acciones. 5.17. Ingresos fictos por enajenación de bienes. 5.18. Ingresos presuntos por adquisición de bienes. 5.19. Intereses fictos. 5.20. Interés real. 5.21. Otros ingresos. 5.22. Acumulación de ingresos de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas. Conclusiones. Bibliografía.

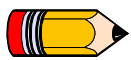


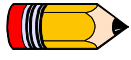
Abreviaturas

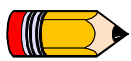
Art.	Artículo
C. Civ.	Código Civil para el Distrito Federal (México)
CFF	Código Fiscal de la Federación
C.T.	Crónica Tributaria
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
CUFINRE	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida
DOF	Diario Oficial de la Federación
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LGOAAC	Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
Núm.	Número
Pfo.	Párrafo
PTU	Participación de los trabajadores en las utilidades
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
S.A. de C.V.	Sociedad Anónima de Capital Variable
T.	Tomo
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
Vol.	Volumen



 La creación de presunciones y ficciones en la legislación del impuesto a la renta de las personas físicas en México tiene como primordial razón tratar de evitar la elusión y la defraudación tributarias.

 El establecimiento de presunciones jurídicas es necesario cuando no hay elementos ciertos o información suficiente ante un fenómeno económico que revela capacidad contributiva.

 La aplicación de las presunciones es constitucional si permite la prueba en contrario.

 Las ficciones jurídicas en materia de impuesto sobre la renta a las personas físicas en México quebrantan el principio de capacidad contributiva y las garantías del debido proceso.

Objetivo capitular

Analizar cada una de las presunciones y figuras análogas del impuesto sobre la renta a las personas físicas en México, vigentes en 2005.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

Entre todos los impuestos, el impuesto sobre la renta es el preferido por los legisladores tributarios de todo el mundo, como fuente de ingresos para cubrir los gastos públicos en virtud de las características propias del tributo, es decir, por ser un impuesto general, personal y directo que pretende obligar a contribuir al gobernado, tomando en cuenta con más exactitud su capacidad contributiva.

Sin embargo el procedimiento para determinar el impuesto sobre la renta se vuelve día a día más complejo, y entre más intrincado el procedimiento de determinación, existen mayores posibilidades de ser evadido.

Otro punto a considerar es que las tasas se han ido incrementando paulatinamente a tal grado que las altas tasas del tributo también son un motivo para que el contribuyente busque la forma de reducir estas cargas impositivas, que impactan su economía de forma negativa.

Por su parte el legislador tributario, responde estableciendo una serie de medidas para tratar de evitar dicha defraudación.

Surgen así las presunciones y las ficciones como herramientas en el combate contra la defraudación fiscal.

En la regulación actual del impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha echado mano de las presunciones y figuras análogas, principalmente ficciones, para evitar la defraudación fiscal.

Haciendo un recuento de ellas se podría anticipar que se ha vuelto abusiva la utilización de presunciones y ficciones en este impuesto tanto

en relación a su hecho imponible como a la base y en menor medida a los sujetos pasivos del impuesto.

El objeto del presente capítulo consiste en analizar el tratamiento que se hace en el referido gravamen sobre la renta de las personas físicas en cada una de estas figuras a partir de su fundamento legal, destacando las particularidades que cada una de ellas manifiesta.

A la par se exponen los criterios jurisprudenciales que en México se han vertido sobre dichas presunciones y figuras afines.

No obstante su utilidad, la experiencia demuestra que el uso de las presunciones y las ficciones debe ser moderado, ya que se trata de instrumentos legislativos sumamente delicados que al confrontarse con los principios constitucionales de equidad, capacidad contributiva, y garantías del debido proceso no siempre salen victoriosos.

El examen de la constitucionalidad de las presunciones y ficciones por el Poder Judicial Federal ha orillado al Poder Legislativo a eliminarlas después de no resistir dicho examen.

Es frecuente que en la aplicación de las ficciones por disposición legal, se sustituya la verdad real por una verdad normativa, fabricada por disposición de un precepto.

También es común que se tenga por cierto un hecho, sin importar que en el plano de la realidad se haya verificado o no.

Un impuesto justo es aquel que revela una capacidad contributiva real y no ficta.

5.1. El domicilio fiscal

Es menester distinguir en trato, los instrumentos de domicilio fiscal, residencia y establecimiento permanente toda vez que los mismos suelen ser confundidos o manejados como sinónimos, este tópico es preparatorio al tema por tratarse de un criterio de vinculación.

El artículo 10 del Código Fiscal Federal (CFF) mexicano señala:

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

La doctrina tributaria europea considera que domicilio fiscal es el lugar en que los sujetos pasivos están para la Administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación. Es decir, es el lugar en donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las relaciones entre Administración y obligados tributarios; además de determinar el ámbito competencial de los órganos de la Administración.⁶¹⁸

En tanto que para el Derecho civil domicilio, “es el lugar en donde una persona reside habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren.” (art. 29 del C. Civil Federal). A su vez la regulación en materia civil distingue entre varios tipos de domicilio, real, legal, voluntario, conyugal, etc.⁶¹⁹

⁶¹⁸ Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994. págs. 25-26.

⁶¹⁹ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho Civil (Primer Curso)*, 20ª ed., México, Porrúa, 2000, p.

El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas tributarias determina.⁶²⁰ De ahí que la residencia habitual a la que hace referencia el artículo 10 del CFF no puede suponer la permanencia en un territorio, sino el lugar exacto donde puede ser localizada una determinada persona dentro del territorio.

El domicilio, como lugar de localización de los obligados tributarios no tendrá efectos materiales sobre el tributo, además de ser un dato necesario para la aplicación de todos los tributos no sólo los de carácter personal.

Luego entonces los efectos de este concepto creado por el legislador tributario se desplegarán en el ámbito de la gestión tributaria.⁶²¹

Las notificaciones las cuales son actos mediante los cuales se comunica a los sujetos un acto administrativo que les afecta,⁶²² tienen lugar precisamente en el domicilio.

Otro aspecto muy importante en donde el domicilio se torna indispensable es en el procedimiento de comprobación, es en el domicilio donde se realizarán las actividades administrativas de inspección y el punto de referencia para las comunicaciones sobre el desarrollo de las facultades de comprobación.

Y si bien el domicilio no es un elemento patrimonial si es un dato que permite verificar el cumplimiento de obligaciones formales y materiales.

⁶²⁰ Baena Aguilar, Ángel, *El Domicilio tributario en Derecho español*, Pamplona, España, Arazandi, 1995, pág. 92; en el mismo sentido Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª ed., Madrid, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, 1993, pág. 234.

⁶²¹ Alessi, R., y Stamatii, G., *Instituzioni di Diritto tributario*, Turín, UTET, pags. 29 y ss; en el mismo sentido Pérez de Ayala, J.L., "Función tributaria y procedimiento de gestión", *RDFHP*, Madrid, núm. 114, 1974, págs. 1677 y ss.

⁶²² Hueso de Chercoles, R., "La notificación del acto administrativo y su problemática", *Crónica Tributaria*, Núm. 28, 1979, p. 87.

En los procedimientos de recaudación también es significativo conocer el domicilio del sujeto pasivo, para determinar el lugar de pago así como delimitar el tipo de autoridades recaudadoras competentes.⁶²³

El hecho de que el sujeto pasivo deba manifestar su domicilio fiscal al inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes así como avisar de sus cambios bajo pena de ser multado gravemente en caso de no hacerlo, señala la importancia que este instituto tiene en la relación jurídico tributaria entre fisco y contribuyente.

5.2. La residencia fiscal

En el lenguaje coloquial es frecuente hablar indistintamente de domicilio y de residencia, pero en el ámbito del Derecho tributario no es así, ya que no significan lo mismo.

La jurisprudencia ha determinado que:

1. Por residencia debe entenderse la morada, domicilio o asistencia habitual permanente u ordinaria que tiene alguna persona para cumplir con sus obligaciones (en materia administrativa).⁶²⁴

2. El concepto legal de residencia se refiere a la nacionalidad de las personas morales, el del domicilio fiscal al local en donde se encuentra la administración principal del negocio (en materia administrativa).⁶²⁵

3. "Residencia", es la acción y efecto de residir, que a su vez significa morar o tener el domicilio en un lugar (citada en una tesis en materia penal).⁶²⁶

⁶²³ Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 510.

⁶²⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XIV, tesis: XVII.1o.7 A, diciembre de 2001, p. 1714.

⁶²⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: X, tesis: VI. A.22 A, noviembre de 1999 p. 975.

⁶²⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: V, Competencia 2/96. Suscitada entre el Primer Tribunal Unitario del Tercer Circuito y el Tribunal Unitario del Vigésimo Tercer Circuito, febrero de 1997, p. 684.

4. El lugar en el cual una persona tiene su morada habitual o el principal asiento de sus negocios (en materia civil).⁶²⁷

La residencia fiscal puede ser vista como el criterio que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos personales, en tanto que, el concepto de domicilio, establece el lugar donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Así, mientras la residencia despliega sus efectos en el ámbito del Derecho tributario material, el domicilio lo hará en el ámbito del Derecho tributario formal.⁶²⁸

La residencia supone una vinculación jurídica con el Estado, que otorga a la persona un estatuto personal en materia fiscal.

La residencia, será el lugar dentro de un territorio donde la persona ha elegido permanecer y al que la ley tributaria reconoce efectos como lugar de desarrollo de sus relaciones jurídico-tributarias.

La residencia, vínculo económico, es en el Derecho tributario el elemento determinante del sometimiento al poder tributario de un Estado, por encima de cualquier otro vínculo inclusive la nacionalidad.

Así por ejemplo en México la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), no toma en consideración la nacionalidad de la persona sino su residencia.⁶²⁹

La primera justificación que encuentra la existencia de las contribuciones es para el sostenimiento de los gastos públicos, sobre todo en lo referente a

⁶²⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: V, enero de 1997, tesis: VII.2o.C.5 K, p. 453.

⁶²⁸ Navarro Faure, *op. cit.*, p. 14.

⁶²⁹ Martín Granados, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*, México Thomson, 2002, p. 23.

servicios públicos, y los gastos de dichos servicios deben ser sufragados por aquellos quienes se benefician de los mismos, estos beneficiados son precisamente los residentes.

La residencia es un concepto que delimita la jurisdicción fiscal y determina la modalidad de sujeción a los impuestos o el ámbito espacial del hecho imponible de los impuestos de tipo personal.

Para saber cuando una persona se considera residente en México, para efectos fiscales, hay que acudir al artículo 9 del Código Fiscal Federal.

Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Apartándose del concepto genérico de residencia, el cual implica el simple hecho de radicar en algún lugar, sin tomar en consideración los elementos de tiempo y voluntad,⁶³⁰ el concepto de residencia fiscal, si contiene características específicas en el caso de personas físicas que tengan casa habitación en otro

⁶³⁰ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, Porrúa, 2002.

país, o bien cuando se trate de personas nacionales mexicanos que por razones laborales se encuentren en el extranjero.

La residencia fiscal en México de personas físicas continúa adquiriéndose cuando en el país hayan establecido su casa habitación, aunque ahora ésta se dará independientemente del tiempo en que la persona haya permanecido en el país, incorporándose el criterio de "centro de intereses vitales" para definir la residencia en territorio nacional.⁶³¹

Llama la atención la hipótesis referida a personas físicas que tengan habitación en otro país ¿Cómo se puede saber si es el centro principal? ¿Acaso, sólo al criterio cuantitativo, respecto a la totalidad de sus ingresos, de acuerdo al apartado 1? ¿Si la persona sólo declara los ingresos obtenidos en México, podrá la autoridad administrativa desarrollar sus atribuciones pesquisidoras con eficiencia?

5.3. Ingresos de un establecimiento permanente

5.3.1. Fundamento legal

De acuerdo con el artículo 4 de la LISR, se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país:

- ✚ Los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios, y en general por la prestación de un servicio personal independiente.
- ✚ Los que deriven de enajenación de mercancías o de bienes inmuebles realizadas en territorio nacional efectuadas por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o por el propio residente en el extranjero.
- ✚ Los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que el establecimiento ubicado en el territorio nacional haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.
- ✚ No se considera ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta (artículo 17, penúltimo párrafo, LISR).

⁶³¹ www.alerta.com.mx

Conforme al artículo 30 de la LISR, los establecimientos permanentes de personas físicas o morales residentes en el extranjero pueden efectuar las deducciones que correspondan a las actividades desarrolladas en el mismo, ya sea que se eroguen en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para el efecto en la LISR y su reglamento. Cuando las personas físicas o morales mencionadas residan en un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble imposición, podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o con otro de sus establecimientos en el extranjero.

Por el contrario se prohíbe deducir cualquier envío que se realice del establecimiento permanente situado en México hacia la oficina central de la sociedad o a cualquier establecimiento que se localice en el extranjero, incluso cuando las cantidades enviadas entren en los renglones de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho a utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios específicos o por gestiones realizadas o por intereses por dinero consignado al establecimiento permanente.

El impuesto que resulte de la aplicación del procedimiento mencionado corresponderá a las utilidades generadas por la realización de las actividades normales del establecimiento permanente; posteriormente elegirá alguna de las siguientes opciones:

- 1) Retener las utilidades obtenidas sin capitalizarlas, con la finalidad de financiar sus operaciones en ejercicios posteriores.
- 2) Retener las utilidades obtenidas con la intención de capitalizarlas.
- 3) Enviar las utilidades a la oficina central de la persona o a otro establecimiento de ésta en el extranjero en forma de dividendos.

5.3.2. Antecedentes

La figura del establecimiento permanente apareció por primera vez en 1974.⁶³² Sin embargo no es sino hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980⁶³³ cuando se plasmó la presunción de ingresos atribuibles al mismo. Al respecto, la Ley establecía:

Artículo 4. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta.

La finalidad que tuvo la incorporación de este concepto fue la de crear una figura jurídica que permitiera al Estado mexicano aplicar el principio de territorialidad de la ley al gravamen de las utilidades que obtienen los residentes en el extranjero.

Con ello, lo que desea destacar el legislador es el hecho de que no se consideran ingresos gravables otros ingresos que pudiera obtener el residente en el extranjero, y que no se encuentren vinculados con la actividad que desarrolla en el establecimiento.⁶³⁴

Este precepto fue modificado en 1981, en el siguiente sentido:

Artículo 4. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta o directamente, por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.⁶³⁵

⁶³² Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 19 de septiembre de 1974.

⁶³³ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1980.

⁶³⁴ Calvo Nicolau, Enrique, y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 1986, p. 95.

⁶³⁵ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1981, y en vigor a partir del 1 de enero de 1982.

En diciembre de 1990 fue reformado nuevamente para quedar como sigue:

Artículo 4. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta o directamente, por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso. También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento, haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.⁶³⁶

En 1991 una vez más, el precepto es tema de cambios legislativos, estableciéndose que:

Artículo 4. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta o directamente, por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

Se consideran ingresos atribuibles a una base fija en el país, los ingresos que perciba el residente en el extranjero por honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional independiente.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento, haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.⁶³⁷

En 1994 por cuarta vez se transformó tal precepto para quedar como sigue:

Artículo 4. Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de servicios personales independientes respectivamente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en el territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro

⁶³⁶ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 26 de diciembre de 1990, y en vigor a partir del 1 de enero de 1991.

⁶³⁷ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 20 de diciembre de 1991, y en vigor a partir del 1 de enero de 1992.

establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero según sea el caso. Sobre dichos ingresos deberá pagar el impuesto en los términos del Título II o IV de esta Ley según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento, haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención

Como puede apreciarse, a través de las reformas el legislador va ampliando el ámbito de tal presunción, de tal modo que cada vez son más los sujetos y las actividades a gravar.

5.3.3. Análisis

Se presume que las operaciones efectuadas por la oficina central tienen su fuente de riqueza en México, por la sola razón de que haya un establecimiento en el país.

El precepto encuentra su fundamento en la consideración de que los ingresos que se deriven de los actos o actividades realizados en la oficina central se deben atribuir al establecimiento permanente o base fija ubicada en México.

Se percibe el hecho base, en este caso la existencia de un establecimiento permanente o base fija.

En segundo término, el hecho presunto o consecuencia lo es la atribución de ingresos, y por último se aprecia un posible nexo lógico entre ambos hechos que motiva al legislador a establecer la presunción consistente en que las operaciones generadoras de ingresos tienen su fuente de riqueza en México.

1.4. Discrepancia fiscal

La autoridad tributaria en México se encuentra facultada legalmente para comprobar el monto de las erogaciones de las personas físicas en un año

calendario y comparar la suma de ellas, con los ingresos declarados durante el mismo ejercicio fiscal, si de dicha comparación resultare alguna diferencia, el particular deberá justificar la discrepancia ya que si no lo hace se presumirá la omisión de ingresos para efectos fiscales.⁶³⁸

1.4.1. Fundamento legal

Artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate...

⁶³⁸ Ponce Rivera et Al., *Discrepancia y lavado de dinero 2005*, México ISEF, 2005, p. 46 y ss.

5.4.2. Antecedentes

Esta figura aparece por primera vez en la legislación mexicana en 1978.⁶³⁹

El precepto indicaba lo siguiente:

Artículo 48. ...

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Sino se formula inconformidad o no se comprueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo IX de este título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

IV. Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

5.4.3. Naturaleza

Presunción *iuris tantum*, susceptible de ser neutralizada, la más de las veces, mediante una libre valoración judicial fundada a su vez en presunciones *hominis*; pero tal vez, sólo con los medios de prueba especificados por el legislador, o demostrando determinados "hechos en contra".⁶⁴⁰

1.4.4. Contenido

Con un afán eminentemente recaudatorio y rompiendo los límites de la lógica jurídica, el legislador tributario utiliza el índice de erogaciones para gravar el ingreso, valiéndose del juego de las presunciones.

⁶³⁹ Reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de diciembre de 1978.

⁶⁴⁰ www.studiomarino.it

Se presume que el contribuyente tuvo ingresos, los cuales no declaró, cuando a lo largo del ejercicio fiscal éste haya realizado erogaciones superiores a los ingresos declarados.⁶⁴¹

El espíritu que anima al legislador es claro: detectada una diferencia entre cantidades erogadas e ingresos declarados, le resulta cómodo inducir al legislador que si se realizaron erogaciones, es porque había ingresos. Pero los elementos de juicio son realmente exiguos; la autoridad fiscal sólo sabe que alguien ha erogado una cantidad superior a la reportada como ingreso. Desde la suspicacia de la autoridad, lo sospechoso del modo de proceder del contribuyente amerita solicitar una explicación. Acto seguido se notifica la situación al contribuyente para que haga valer sus argumentos a favor antes de emitir la liquidación correspondiente.

Una vez que se ha escuchado al sujeto pasivo se puede calificar si efectivamente la presunción tenía una base sólida o si el desembolso por concepto de erogaciones es ajeno a los ingresos gravables del contribuyente en el ejercicio fiscal de referencia. Ya entonces, con un conocimiento más detallado de lo que en un principio fue un indicio, se seguirá el procedimiento de determinación correspondiente o se archivará el asunto.

La figura de la discrepancia fiscal presenta las características propias de la presunción. Un hecho base consistente en la realización de erogaciones superiores a los ingresos gravables declarados durante el ejercicio fiscal. De tal circunstancia el legislador pretende extraer una consecuencia lógica: la existencia de ingresos ocultos por el contribuyente al momento de presentar su declaración del ejercicio fiscal.

⁶⁴¹ Las erogaciones han sido definidas por el Poder Judicial Federal como: Aquellas que generan un perjuicio al contribuyente traducido en una afectación o menoscabo a su patrimonio jurídico. *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Tomo XVII, enero 2003, Tesis 2ª./J.149/2002, p. 522. Y por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de un *sujeto*, sin recuperación. Ejecutoria, Amparo en rev. 5/2001. Minera Tizapa, S.A. de C.V., *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, Tomo XV, marzo 2002, p. 116.

Con esta medida se trata de facilitar a la autoridad fiscal la prueba del hecho imponible genérico, la obtención de ingresos gravables, permitiéndole demostrar su existencia de modo indirecto: manifestando una discrepancia entre ingresos declarados y erogaciones realizadas por el contribuyente durante un mismo ejercicio fiscal.

Es una presunción legal relativa destinada a regular la prueba de los hechos susceptibles de tributación.

La presunción carece de un elemento formal, ya que no precisa de qué fuentes la autoridad puede tomar datos para probar las erogaciones realizadas por el contribuyente durante el ejercicio fiscal.

Queda la duda de si la discrepancia a juicio de la autoridad puede basarse en cualquier información, procedente de cualquier persona o entidad que ponga de manifiesto la producción del hecho base como elemento formal suficiente para estimar la consecución del hecho imponible presunto. El precepto legal no hace referencia alguna al respecto.

La autoridad fiscal en esta primera fase se ha limitado a subrayar la existencia de una diferencia entre cantidades erogadas e ingresos declarados, por lo que cualquier fuente de información a su juicio podría ser idónea.

Tema distinto será el concerniente a la prueba del hecho presunto en la que el contribuyente podrá sin duda cuestionar, con arreglo a los medios de prueba legalmente reconocidos, la veracidad de los datos que han inducido a la autoridad a deducir la existencia de ingresos gravables ocultos.

5.4.5. Elemento objetivo

La discrepancia constituye la justificación última del supuesto presuntivo: detectada la realización de erogaciones por un contribuyente en cuya declaración manifestó ingresos gravables inferiores.

Para que tal discrepancia se pueda ver gravada será necesario que la autoridad pruebe el hecho base y después que el contribuyente no justifique la diferencia entre ambas cantidades.

5.4.6. Elemento temporal

Las erogaciones que motiven esta discrepancia, así como los ingresos declarados que sirven de referencia a la autoridad deberán corresponder al mismo año calendario.

Este aspecto facilita sobremanera la actividad de la autoridad, ya que no tiene que entrar en el análisis de las declaraciones presentadas con anterioridad.

5.4.7. Hecho consecuencia

En caso de que el contribuyente no justifique la diferencia entre ingresos declarados y erogaciones efectuadas, se habrá descubierto que hubo ingresos gravables no declarados, que supone la existencia de una obligación fiscal consistente en el pago del Impuesto Sobre la Renta, y por lo tanto procede la liquidación.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar una declaración del ejercicio, se considerarán los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente.

Sobre el tema el Poder Judicial Federal apoyando la disposición legislativa, ha manifestado:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CASO EN QUE LOS EGRESOS EFECTUADOS DEBEN CONSIDERARSE COMO INGRESOS ESTIMADOS.- La disposición contenida en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende que los contribuyentes sobre la renta, concretamente las personas físicas, lleven a cabo el control absoluto de todas las operaciones que realicen, entre otras, de los ingresos obtenidos así como de las erogaciones efectuadas, a fin de demostrar que éstas últimas, efectuadas en un año calendario, cuando sean superiores a los ingresos declarados corresponden a los ingresos de los que no hay obligación de declarar, o están exentos, o bien, de que no son objetos del impuesto sobre la renta, por lo que si el contribuyente no demuestra los anteriores supuestos quedará dentro de la hipótesis señalada en la fracción III del propio numeral 75, estimándose la erogación efectuada como un ingreso de los señalados en el capítulo X del título IV, de la propia ley, denominado "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas".⁶⁴²

⁶⁴² *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.123 A, septiembre de 1991, página 184.

En sentido similar:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DE SU ARTÍCULO 59, FRACCIÓN VII, VIGENTE EN 1998. LA PRESUNCIÓN EN ÉL PREVISTA ES APLICABLE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Dicho precepto legal no es aplicable para determinar presuntivamente el valor de los actos o actividades gravados por el impuesto al valor agregado, en virtud de que el legislador en la fracción que se interpreta fue muy preciso al establecer que si el contribuyente tiene salidas mayores a sus entradas, la diferencia se considera un ingreso por el cual se debe pagar la contribución correspondiente, que no es otra que el impuesto sobre la renta, lo que resulta claro si se considera que el legislador previó esa presunción, atendiendo a que lógicamente no se pueden realizar más erogaciones de lo que se tiene, por lo que si las salidas (erogaciones previstas en el artículo 119-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta) de un contribuyente, son superiores a sus entradas (ingresos de los que dispone previstos en el artículo 119-D), se presume que las salidas excedentes las realizó con ingresos que omitió registrar o declarar conforme a las leyes fiscales y por los cuales no pagó el impuesto correspondiente, que por la naturaleza de lo omitido: ingresos, sólo puede ser el impuesto sobre la renta; por lo que no es válido que la autoridad hacendaria pretenda aplicar una presunción más allá de la estrictamente permitida por la ley, ilegalidad que debe ser así reconocida por la Sala responsable.⁶⁴³

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PUEDEN EJERCERSE EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Si el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente, pero en ese precepto no se prevé ningún procedimiento previo de comprobación. Por ello, resulta aplicable el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que sí establece los medios legales de comprobación, tales como la práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, o bien el requerimiento a éstos para que proporcionen datos y otros documentos o informes: por lo que es correcto que las autoridades adopten el procedimiento previo establecido por dicho precepto a fin de complementar lo establecido en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁶⁴⁴

⁶⁴³ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XV, enero de 2002, tesis: VI.1o.A.109 A, p.1272.

⁶⁴⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.118 A. septiembre de 1991, p. 137.

5.5. Presunción de ingresos

5.5.1. Fundamento

Artículo 107 LISR, último párrafo:

Se presume, salvo prueba en contrario, que los préstamos y los donativos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, son otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

5.5.2. Antecedentes

La presunción se mantiene en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002, sin variación alguna.

5.5.3. Naturaleza

Como lo indica la misma disposición, se trata de una presunción que admite prueba en contra y, como en la mayoría de las presunciones, procura evitar que los ingresos se disfracen de donativos o préstamos.

En principio, parece que la persona física se hace acreedora a esta sanción, de considerar ingresos a los préstamos y donativos, cuando no haya cumplido la obligación formal de declarar aquellos importes dinerarios que haya recibido como préstamo o como donativo.

El artículo 106 LISR, segundo párrafo, se refiere a donativos, préstamos y premios que en lo individual o en su conjunto rebasen la cifra de un millón de pesos. Ahora bien, queda la duda de por qué en el último párrafo del artículo 107 se excluyen a los premios.

La presunción admite prueba en contrario, lo que es plausible en toda presunción; sin embargo, el legislador no especifica que tratamiento debe aplicar la autoridad fiscal a estos ingresos ¿Dichas cantidades son ingresos provenientes de la actividad preponderante del contribuyente o simplemente se sujetarán a las reglas de lo que la misma Ley llama “de los otros ingresos”?

Esta imprecisión legislativa coloca a los contribuyentes bajo el manto de la incertidumbre, ya que no se especifica en qué supuestos se les tratará a tales cantidades como ingresos por actividad preponderante y en cuáles como otros ingresos.

5.6. Dividendos fictos

Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos y en algunos otros casos las entidades llevan a cabo operaciones, que a pesar de no cumplir con las formalidades que le dan el carácter de dividendo, según la Ley General de Sociedades Mercantiles, son consideradas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta como pago de dividendos.

5.6.1. Fundamento legal

De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 165, se consideran dividendos o utilidades distribuidas los siguientes:

- Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:
 - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
 - b) Que se pacte a plazo menor de un año.
 - c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
 - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.
- Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
- La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

5.6.2. Antecedentes

Aparecen por vez primera en la legislación mexicana, en virtud de las reformas a la LISR publicadas el 29 de diciembre de 1978, y al respecto se señala:

Artículo 80. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

I. La ganancia decretada a favor de los socios o accionistas. Cuando la ganancia decretada se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o de pago de utilidades, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decrete el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

En los casos en que la ganancia se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, dentro de los 30 días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decrete el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral.

II. En caso de liquidación o de reducción de capital, el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista, menos el monto de la aportación, o en su caso, el costo comprobado de adquisición cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 74.

III. Las participaciones en la utilidad de la empresa que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, excepto las que correspondan a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan las siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la sociedad.
- b) Que se pacte plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prorrogación e créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Si dentro del año siguiente al préstamo concedido se decretan ganancias a favor del socio o accionista de que se trate, se podrá compensar el impuesto que resulte a su cargo con el que previamente se haya pagado por haber incurrido en los supuestos de esta fracción.

V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los socios o accionistas.

VI. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

VII. El ingreso global gravable estimado o determinado por las autoridades fiscales.

En los casos de las fracciones V, VI, y VII de este artículo, se deducirá el impuesto a que se refiere el Título II de esta Ley, así como la participación de los trabajadores.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de la misma.

La disposición fue mantenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980⁶⁴⁵ en su artículo 120, con algunas precisiones, a saber:

Artículo 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

- I. La ganancia decretada por la sociedad mercantil residente en México a favor de socios o accionistas. Cuando ...
- II. En caso de liquidación o reducción de capital social de sociedad mercantil residente en México, el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista menos el monto de la aportación...
- III. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, por sociedad mercantil residente en México.
- IV. ...
- V. ...
- VI. ...
- VII. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales.

En 1982, además de comprender a las sociedades mercantiles residentes en México, se añaden las sociedades nacionales de crédito, y se deroga la fracción IV, quedando de la siguiente manera dicho precepto:

Artículo 120. Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes:

- I. La ganancia distribuida por las sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, a favor de socios, accionistas o titular de certificados. Cuando...
- II. En caso de liquidación o reducción de capital social de sociedades mercantiles residentes en México o de sociedades nacionales de crédito el reembolso decretado a favor de cada socio o accionista menos el monto de la aportación...

⁶⁴⁵ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1980, y en vigor a partir del 1 de enero de 1981.

III. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de los obligacionistas u otros, por sociedad mercantil residente en México o de sociedades nacionales de crédito.

IV. Se deroga.

V. ...

VI. ...

VII. ...⁶⁴⁶

En 1984 se innova eliminándose a las sociedades nacionales de crédito.

En 1987, la fracción II del precepto varía, permaneciendo en los siguientes términos:

Artículo 120. ...

I. En el caso de liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles residentes en México, los siguientes:

a) Tratándose de acciones provenientes de aportaciones, el ingreso será la cantidad que se obtenga de restar al reembolso la aportación ajustada o el costo de adquisición o el costo de adquisición de la acción ajustado cuando ésta haya sido adquirida de terceros.

b) Tratándose de acciones de capitalización de reservas.

c) Acciones que parcialmente provengan de aportación.⁶⁴⁷

Esa misma reforma añadió un nuevo precepto, el 120-A:

Cuando las sociedades mercantiles residentes en México reduzcan su capital social y parte del mismo corresponde a reinversión de utilidades en los términos del artículo 15 último párrafo de esta Ley o a incrementos que no deriven de aportaciones, o tengan utilidades pendientes de distribuir, dicha reducción se considerará como utilidad distribuida en los términos del artículo 120 fracción I de la misma Ley hasta por la diferencia entre capital social de aportación ajustado y el capital contable.

Para 1989 el precepto nuevamente se vio transformado en su fracción II, quedando de la siguiente manera:

Artículo 120:

II. En el caso de liquidación o de reducción de capital de sociedades mercantiles la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor.

Por otra parte, la misma reforma derogó el artículo 120-A.⁶⁴⁸

⁶⁴⁶ Reforma publicada el 30 de septiembre de 1982.

⁶⁴⁷ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1986.

⁶⁴⁸ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1988.

Con la reforma publicada en 1989 se modificó una vez nuevamente la fracción II del precepto en cita, añadiéndose:

Artículo 120.

II...

En los casos de fusión o escisión de sociedades no será aplicable lo dispuesto en esta fracción siempre que el capital de las sociedades que subsistan o surjan sea igual al que tenían las sociedades fusionadas o escindidas y las acciones que emitan como consecuencia sean canjeadas a los mismos accionistas de éstas últimas.⁶⁴⁹

El régimen fiscal vigente en 1999 consistía en lo que se llama la doble imposición de los dividendos, esto es, la existencia de dos tributos: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta a Personas Morales (o Impuesto de Sociedades). La renta que producía la Sociedad, cuando se distribuía en forma de dividendos, era gravada dos veces, una en la propia sociedad, otra como una forma de ingreso para el accionista,⁶⁵⁰ exigía que la utilidad generada por las personas morales fuera gravada con el Impuesto Sobre la Renta; al deducir dicho impuesto como gasto del ejercicio fiscal, la cantidad restante podía distribuirse como dividendos.

Los accionistas, una vez que recibían estos dividendos, debían acumularlos con sus demás ingresos, pero no en la cantidad percibida, sino en aquélla que hubiera sido necesario obtener, previo pago del ISR, de la sociedad repartidora de tales dividendos, para lo cual la LISR establecía la obligación a cargo de los accionistas de incrementar el ingreso mediante la aplicación de un factor.⁶⁵¹

Con el fin de controlar la tributación sobre los dividendos, se crearon en la LISR dos cuentas: la de utilidad fiscal neta CUFIN y la de utilidad fiscal neta

⁶⁴⁹ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de diciembre de 1989.

⁶⁵⁰ Bustos Gisbert, Antonio y Pedraja Chaparro, Francisco, "La doble imposición de los dividendos: un análisis comparado", *Hacienda Pública Española*, núm. 149, 1999, p. 57.

⁶⁵¹ Santamaría García, Jorge, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 250, enero de 2000, p. 86.


reinvertida CUFINRE. Esta última tendría lugar sólo bajo el supuesto en que la persona moral optara por diferir parte del impuesto, hasta cuando distribuyera dividendos.

Este esquema fiscal se caracterizó por establecer en la LISR los llamados dividendos fictos. La mayoría de las hipótesis legales que describían a estos dividendos fictos eran a consideración del legislador fiscal. Estas prácticas beneficiaban a los accionistas de medianas y pequeñas empresas, y se les trataba fiscalmente como si fueran utilidades distribuidas.

Las reducciones de capital se consideraban como utilidad distribuida, hasta por la diferencia resultante de restar al capital contable reflejado en los estados financieros aprobados para tal efecto, la suma de los saldos de las cuentas de capital de aportación, de utilidad neta y de utilidad fiscal neta reinvertida que se tuvieran a la fecha en que se hubiera efectuado la referida reducción.⁶⁵²

Para el ejercicio del año 2000 las reformas legislativas sólo enmendaron algunos errores técnicos a las reformas implementadas en 1999. Así, por ejemplo, se eliminó el doble gravamen sobre dividendos fictos, mediante la reforma al primer párrafo del artículo 10- A de la LISR, conforme al cual ciertos dividendos fictos no pagarían el impuesto sobre la renta aplicable a los dividendos o utilidades que distribuyeran las personas morales, siempre que por éstos ya se hubiera pagado el impuesto aplicable.⁶⁵³

Se conservó para el ejercicio de 2000 el concepto legal de dividendo ficto, mediante el establecimiento de sus especies en el artículo 120 de la LISR, a saber:

 Las erogaciones no deducibles conforme a la Ley que benefician a los socios accionistas

⁶⁵² Pérez Robles, Arturo, "Algunos comentarios a la reforma fiscal para 2000 en materia de impuesto sobre dividendos al amparo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta", *Ars Juris*, México, núm. 22, 1999, p. 265.

⁶⁵³ *Ibidem*, p. 260.

- ✚ Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas
- ✚ La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por la autoridad fiscal
- ✚ La modificación a la utilidad fiscal derivada de una revisión por parte de la autoridad en materia de precios de transferencia.

Ahora bien, por estos conceptos no se pagaba impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 10 (la regla que libera de la doble imposición sobre dividendos).

Los dividendos como ingresos de los accionistas a partir del año 2000 se establecen en tres categorías:

- Personas físicas residentes en México
- Personas morales de nacionalidad mexicana
- Personas físicas y morales residentes en el extranjero.⁶⁵⁴

El esquema tributario para el accionista persona física residente en México durante el ejercicio de 2001 presentó como características las siguientes:

1) Se efectuaba un pago provisional del 5% sobre el dividendo ampliado con el factor 1.5385, que era retenido por la sociedad pagadora del dividendo, lo que producía un gravamen final del 7.7% aproximadamente, sobre el monto del dividendo pagado.⁶⁵⁵

2) Como requisito formal la persona moral debía expedir una constancia de retención especificando si los dividendos provenían de la CUFIN o de la CUFINRE o, si el impuesto ya había sido cubierto en los términos del artículo 10- A de la LISR.

⁶⁵⁴ Rotter Aubanel *et al*, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 284, junio de 2001, p. 55.

⁶⁵⁵ Pérez Robles, Arturo, "Concepto de importe bruto de dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 267, octubre de 2000, p. 31.

3) Los dividendos distribuidos, una vez en manos del accionista persona física, debían acumularse a sus demás ingresos y debían ser ampliados con el factor 1.5385, acreditando contra el impuesto anual el 40% del dividendo acumulado. También existía la opción de no acumular los dividendos y considerar el impuesto pagado como pago definitivo.⁶⁵⁶

4) Se conserva el tratamiento fiscal a las erogaciones calificadas como dividendos fictos.

5.6.3. Naturaleza

Al desentrañar su estructura cabe advertir la presencia de una ficción, siendo una norma de derecho material, un expediente de delimitación del hecho imponible.

5.6.4. Contenido

5.6.4.1. Concepto de dividendos

Las utilidades generadas por las personas morales que tienen derecho a percibir sus integrantes en proporción a sus aportaciones.⁶⁵⁷

(Etimología, derivado de *dividir*, y éste procedente del latín *dividere*: partir, separar). El derecho al dividendo es un derecho individual que corresponde a todos los socios a percibir un beneficio económico, en forma más o menos regular, de las utilidades que obtenga la sociedad.⁶⁵⁸

⁶⁵⁶ Garza Cantú Aguirre, Carlos, "Dividendos 2002. Consideraciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 309, julio de 2002, p. 21.

⁶⁵⁷ *Ibidem*, p. 18.

⁶⁵⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, Porrúa, 2002.

Remuneración periódica que recibe el socio, calculada sobre la base de la aportación prestada a la sociedad.⁶⁵⁹

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 19, exige que para proceder a la distribución de dividendos entre los socios es necesario que el órgano supremo de la sociedad, llámese junta o asamblea, haya aprobado los estados financieros que arrojen utilidades. El reparto no podrá tener lugar si antes no se cubren o reintegran las pérdidas del capital social que la sociedad haya sufrido en ejercicios anteriores, o bien que se haga una reducción previa a dicha cifra de capital antes de que se acuerde la distribución de dividendos.⁶⁶⁰

Sobre el tema, el Poder Judicial ha establecido el siguiente criterio de jurisprudencia:

DIVIDENDOS. SU CONCEPTO DENTRO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, su capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, éste se divide en acciones. Las acciones constituyen por tanto una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión, con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente o en el momento de su distribución habrían causado el Impuesto Sobre la Renta. El dividendo viene a ser la cuota por acción que de la utilidad distributable tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir, entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general de la persona moral.⁶⁶¹

⁶⁵⁹ *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995, vol. IV.

⁶⁶⁰ *Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1986, t. I, en el mismo sentido, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa, 2002, igual opinión se contiene en la *Enciclopedia del Diritto*, Milán, Giuffrè, 1988, t. XIII.

⁶⁶¹ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo: XIII, mayo de 1994, Tesis I. 8ª. C. 59C., p. 442.

Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa.

Personas morales	Forma de distribución de utilidades
Instituciones de crédito	Dividendos
Asociación en participación	Dividendos
Sociedades mercantiles	Dividendos (excepto cooperativas)
Organismos descentralizados	Ingresos al erario
Sociedades y asociaciones civiles	Remanentes

Las utilidades que sirven de base para la distribución de dividendos son las reconocidas en los estados financieros aprobados por la asamblea de socios o accionistas, las cuales deben determinarse conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados; sin embargo, en el aspecto fiscal las utilidades se determinan tomando en consideración conceptos distintos a los contables, razón por la cual hay que distinguir entre los conceptos de dividendos fiscales y dividendos contables.

5.6.4.2. Dividendos fiscales

Se denomina dividendo fiscal a aquel que proviene de la cuenta de utilidad fiscal neta, debido a que esta cuenta, según el artículo 88 de la LISR, se integra de las utilidades y otros ingresos que ha obtenido la persona moral a lo largo de su existencia, por los cuales ya pagó el impuesto sobre la renta, de tal forma que cuando decide repartir esas utilidades entre sus socios o accionistas ya no se generará ISR a su cargo.

5.6.4.3. Dividendos contables

El término “dividendo contable” no se ata al de dividendo fiscal y se utiliza para designar a aquellos dividendos que provienen de utilidades reconocidas contablemente.

Los dividendos se pueden distribuir mediante las siguientes formas:

- En efectivo o en bienes
- En acciones
- Por disminución de capital
- Por liquidación de la sociedad.⁶⁶²

5.6.4.4. Incompatibilidad entre la utilidad contable y la utilidad fiscal

Los principios de contabilidad generalmente aceptados cuentan con un alto reconocimiento en el ámbito económico nacional, debido a que determinan de manera confiable la utilidad financiera de una entidad durante un periodo; sin embargo, la avidez por parte del gobierno federal de obtener ingresos lo más pronto posible, vía impuestos, lo ha llevado a desarrollar una base gravable que dista considerablemente de la obtenida conforme a los principios mencionados, debido a que no acepta ciertos gastos como deducciones fiscales o las difiere, o bien acelera el reconocimiento de ingresos respecto a su declaración contable.

Las discrepancias entre los criterios fiscales y los contables para determinar la utilidad obtenida en un ejercicio son motivo de análisis en el Boletín D-4 *Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad*, elaborado por la

⁶⁶² Rotter Aubanel *et. al.*, *op. cit.*, p. 33.

Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cuya aplicación es obligatoria a partir de enero del 2000.

Conforme a este boletín, el Impuesto Sobre la Renta es considerado por las empresas como un gasto, y debe reconocerse el efecto que tiene sobre los ingresos contables de un período, es decir, debe cuantificarse el pasivo por impuesto sobre la renta, así como su efecto en el resultado del ejercicio con la finalidad de que la información presentada en los estados financieros conserve sus características básicas de utilidad y confiabilidad, a la vez que cumple con los objetivos de apoyar a la administración en la toma de decisiones y contribuir al desarrollo del sistema económico, ya que tomando en cuenta la citada cuantificación se contará con información veraz acerca de las utilidades disponibles para repartir entre los socios o accionistas.

Las utilidades que obtienen las personas morales derivadas de la realización de las actividades que constituyen su objeto social, están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, el cual se realiza a través de pagos provisionales y de un cálculo anual al finalizar el ejercicio fiscal. Estas utilidades generadas año con año por las cuales se pagó el ISR se van registrando en la cuenta de utilidad fiscal neta. Posteriormente, cuando las personas morales deciden efectuar un pago de dividendos y estos no provienen de la CUFIN, se genera el ISR correspondiente a las utilidades acumuladas por las cuales no se ha efectuado el entero respectivo.

5.6.5. Los presupuestos de hecho

1. Los pagos que por concepto de intereses a razón del 9% se pueden efectuar a las acciones por un periodo no mayor de 3 años a partir de la fecha de su emisión, y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o

por sociedades nacionales de crédito; se exceptúa la participación de los trabajadores en las utilidades (art. 165, fr. I, LISR).

En el art. 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se dispone que en los estatutos se establezca que las acciones, durante un período no mayor a tres años, tengan derecho a intereses no mayores del 9 % anual. El monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales.

En un sentido estricto no se está en el supuesto de verdaderos dividendos, ya que si se llega a aplicar la hipótesis es porque no hubo utilidades a dividir entre los accionistas; además, no es necesaria la aprobación previa de los estados financieros de la junta o asamblea de accionistas.

En un sentido amplio se entienden por intereses la compensación en dinero en cualquier valor que recibe un acreedor en forma accesoria al cumplimiento de una obligación.⁶⁶³

No obstante, al constituir un ingreso para el accionista, el legislador fiscal, para no perder la oportunidad de gravar este ingreso, dispone que a este tipo de ingreso se le dé el tratamiento de dividendo o utilidad distribuida.

El que la sociedad otorgue este tipo de beneficios a los accionistas sin haber utilidades significa que se les reembolse parcialmente el capital social con cargo a los gastos generales.⁶⁶⁴

Otro efecto fiscal importante es que estas cantidades, al perder su naturaleza de intereses, no podrán ser deducidas al determinar el resultado fiscal.

Cabe aclarar que aun cuando la LISR sólo haga referencia a los intereses pagados a los accionistas en los términos del artículo 123 de la LGSM, no es la única disposición que autoriza este pago de intereses constructivos. En efecto, el artículo 85 de la LGSM regula la posibilidad de que

⁶⁶³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, tomo: XVIII, noviembre de 2003, contradicción de tesis 88/2003-SS, p. 307.

⁶⁶⁴ Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 203.

en una sociedad de responsabilidad limitada los socios tengan derecho a percibir intereses hasta por el 9% anual sobre sus aportaciones; pero sólo por un período que se considere necesario para la ejecución de trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones, sin que éste pueda ser mayor a tres años, de igual forma estos intereses se cargarán a la cuenta de gastos.

En atención a la interpretación estricta que rige a la materia fiscal, los intereses pagados a los socios de las sociedades de responsabilidad limitada no pueden recibir por analogía el tratamiento fiscal de dividendos fictos.⁶⁶⁵

El legislador prácticamente quebranta el principio de igualdad frente a dos circunstancias iguales, en donde la única diferencia es que unos socios son titulares de títulos valor llamados “acciones”, y otros socios lo son de aquellos títulos denominados “partes sociales”.

El principio de igualdad tributaria demanda no tratar fiscalmente de manera igual lo que es desigual, y a otorgar un tratamiento equivalente entre lo que es igual. La igualdad viene a ser un principio clave en la ordenación de cualquier sistema tributario que se pretenda justo.⁶⁶⁶

El principio de igualdad prohíbe cualquier distinción que no esté lógica y razonablemente justificada. El principio de generalidad, un tanto redundante en este sentido, no admite cualquier privilegio que no esté suficientemente justificado.

El principio de generalidad no sólo está entrelazado al principio de igualdad, sino también al de capacidad económica, porque la universalidad de las personas llamadas por ley a tributar tiene que tomar como índice de medida dicho principio, de suerte que quien tenga la misma capacidad económica debe

⁶⁶⁵ *Idem.*

⁶⁶⁶ Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003, p.142.

ser tratado fiscalmente de igual forma, y quien tenga diferente, en la medida que indique esa diferencia.⁶⁶⁷

Es necesario que los sujetos beneficiados con el pago de estos intereses, a los cuales la ley da un tratamiento fiscal de dividendos, sean personas físicas residentes en México o bien personas morales residentes en el extranjero (elemento subjetivo).

2. Los préstamos a los socios accionistas, a excepción de los que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral
- b) Que se pacte a plazo menor de un año
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Federación para la prórroga de créditos fiscales
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas (art. 165, fr. II, LISR).

Para que sea procedente la hipótesis de dividendos presuntos es necesario que la sociedad realice un préstamo a los accionistas o a los socios siempre y cuando sea por un plazo mayor a un año, la sociedad no tenga por objeto el otorgamiento de préstamos y el interés pactado sea igual o inferior a la tasa que fije la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

Este préstamo se considerará dividendo ficto cuando se conceda a una persona física residente en México o a una persona moral residente en el extranjero.

Para que la sociedad lleve a cabo el reparto de dividendos se hace necesaria la obtención de determinada utilidad, en tanto que para el otorgamiento de préstamos no es requisito la obtención previa de ganancias.

El préstamo es una institución propia del Derecho privado y tiene lugar en el campo de los contratos. Propiamente se le conoce como mutuo, y se le define como "un contrato por el cual el mutuante se obliga a transferir la propiedad de una suma de dinero o de otras cosas fungibles al mutuario, quien

⁶⁶⁷ *Ibidem*, p. 204.

se obliga a devolver otro tanto de la misma especie y calidad" (art. 2384 del C. Civ. Federal vigente), con la posibilidad de estipular el pago de un interés.⁶⁶⁸

En términos semejantes se ha expresado el Poder Judicial Federal:

El mutuo se distingue por:

- a) El mutuo puede versar sobre dinero o cualquier objeto fungible.
- b) En el mutuo, el mutuante se obliga a transferir la propiedad del objeto del contrato.
- c) El mutuo es generalmente gratuito.

El legislador en el mutuo regulado en el Código Civil otorga al mutuuario los beneficios establecidos en dicho ordenamiento...⁶⁶⁹

Para que opere la ficción, es necesario que el préstamo se otorgue por un plazo mayor a un año, *contrario sensu* no se considerará como dividendo ficto la cantidad brindada bajo la forma de préstamo (elemento temporal).

El elemento lógico en este segundo presupuesto de hecho estriba en que el legislador tributario, trata de salvar la posibilidad de que la persona moral, otorgue dividendos disfrazados de préstamos y así darle la vuelta a los efectos fiscales que produciría un reparto de dividendos. En tanto que una cantidad otorgada como préstamo no generaría efectos fiscales, a no ser que se pactara algún interés, el cual la única consecuencia fiscal que produciría sería considerar dicho interés como una forma de ingreso.

La hipótesis legislativa dificulta la posibilidad real de que la persona moral concediera un préstamo a uno de sus socios o accionistas, ya que el costo fiscal es bastante alto. Se entiende que si es un préstamo por su propia

⁶⁶⁸ En el Código Civil (mexicano) de 1884 se definía el préstamo de la siguiente manera: Bajo el nombre de préstamo se comprende toda concesión gratuita o a interés, de cosa fungible, con la obligación de devolver otro tanto del mismo género y calidad. En el primer caso, el préstamo se llama comodato, y en el segundo, mutuo. Lozano Noriega, Francisco, *Cuarto curso de Derecho civil*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, 1982, p. 249.

⁶⁶⁹ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: VIII, octubre de 1998, p. 6. Contradicción de Tesis 31/98.

naturaleza las cantidades deberían restituirse; no obstante, en el momento en que se celebrara la operación habría que tributar como si se hubiesen distribuido dividendos.

Otro punto a cuestionar sería el siguiente: ¿En dónde queda el principio de capacidad contributiva? Quien quiera que sea el titular del poder tributario debe tener en cuenta este principio desde el momento en que el legislador opte por gravar determinados aspectos o hechos de la realidad social, pero sólo aquellos que sean indicativos de una posibilidad económica real para contribuir a los gastos del Estado en relación con los medios económicos.⁶⁷⁰

En palabras del profesor Lejeune Valcárcel, no puede haber tributo donde no hay capacidad económica.⁶⁷¹

El hecho de que una persona moral otorgue un préstamo a sus socios o accionistas no es indicador de capacidad contributiva, y menos de la existencia de un ingreso o utilidades que debieran ser el objeto propio de un impuesto sobre la renta.

3. **Las erogaciones que no sean deducibles** conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y beneficien a los accionistas de personas morales (art. 165, fr. III, LISR).

La legislación tributaria otorga el tratamiento fiscal de ingreso del accionista a las erogaciones hechas por la sociedad, tal como pudieran ser gastos personales no relacionados con el objeto de la sociedad, obsequios a los accionistas, gastos en automóviles de lujo, pago de primas de seguros de vida, inversión y gastos en casa habitación.

⁶⁷⁰ Moschetti considera que la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales son verdaderos índices de capacidad contributiva. *El principio de capacidad contributiva*, estudio y notas de Juan Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, IEF, 1980, p. 260.

⁶⁷¹ Lejeune Valcarcel, E., "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, EDERSA, 1980, págs. 157-158.

4. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas (art. 165, fr. IV, LISR).

La ley asimila a un retiro de utilidades toda omisión de ingresos o compra no realizada. Produce un flujo de efectivo que va directamente al bolsillo de los accionistas, como pudiera o no suceder en la práctica.

Lo que a todas luces resulta injusto es darle un tratamiento de dividendo a una compra efectivamente realizada, que por la ausencia de algún requisito fiscal formal se considere "indebidamente registrada".

La omisión del registro de adquisiciones regulada en el artículo 60 del Código Fiscal Federal abarcaría esta hipótesis.

El primer paso que la autoridad debe seguir para establecer la presunción, será probar que en la realidad, el contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, omitió declarar ingresos que sí fueron obtenidos durante el período sujeto a revisión, y que éstos no forman parte de la contabilidad del contribuyente revisado.⁶⁷²

Sobre estas dos últimas hipótesis se ha vertido jurisprudencia en el siguiente sentido:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. INGRESOS POR DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS. DEBE DEMOSTRARSE EL BENEFICIO DE LOS SOCIOS POR LAS EROGACIONES NO DEDUCIBLES.- Para aplicar la presunción prevista en el precepto citado, no basta que la autoridad fiscal demuestre que el contribuyente dedujo indebidamente ciertas erogaciones, sino que es necesaria la demostración también de que tales erogaciones no deducibles han beneficiado a sus socios o accionistas, según se desprende tanto de la redacción del precepto, pues el empleo por el legislador de la conjunción copulativa "y" para ligar las dos partes de la proposición hace ver su intención de prever dos requisitos para configurar la presunción, como de los antecedentes legislativos del texto que se remontan a la ley de la materia de mil novecientos sesenta y cuatro en cuyo capítulo II se establecía el impuesto sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos. El artículo 73 de aquella ley, encargado de definir los supuestos de causación en el renglón de ganancias que distribúan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que debieran distribuir las sucursales de empresas extranjeras en la República, por el Decreto de reformas de fecha veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y uno fue adicionado con una fracción IV, para contemplar por primera vez la presunción legal antecedente de la ahora examinada, al disponer: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar como base de las ganancias distribuidas

⁶⁷² Sandoval Galindo, Luis Edmundo, "La presunción de dividendos distribuidos en ISR por omisión de ingresos", *Revista INDETEC*, México, n. 122, agosto de 2000, p. 146.

las siguientes: d) Cualquier cantidad que se traduzca en beneficio de los socios o accionistas, por conceptos que no sean normales y propios, por compras no realizadas e indebidamente registradas y por omisiones de ingresos que se aumenten al ingreso global gravable de la empresa". Durante la vigencia de este precepto, la causación del gravamen en cualquiera de los casos apuntados, inclusive por conceptos impropios o anormales que darían paso más tarde a las erogaciones, exigía la demostración del beneficio percibido por los socios o accionistas. Sin embargo, a partir del Decreto de reformas publicado el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, se divide en dos fracciones (V y VI del artículo 80) la prevención de cuenta y se reserva la exigencia de demostrar el beneficio para los socios solamente para el caso de erogaciones, liberando a la autoridad de probarlo tratándose de omisiones de ingresos y compras rechazadas.⁶⁷³

RENTA, DIVIDENDOS Y GANANCIAS DISTRIBUIDAS, ARTÍCULO 120 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Las fracciones V y VI del artículo en mención son ejemplos de las técnicas creadoras de presunciones legales iuris et de iure y de ficciones legales que emplea el legislador a fin de superar las dificultades que enfrenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes. La primera de las fracciones que reputa ganancias distribuidas a las erogaciones no deducibles que benefician a los socios o accionistas de las sociedades, regula fenómenos en los que los contribuyentes, a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento, o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las fórmulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada. Y en la segunda fracción que considera ganancias distribuidas a los ingresos omitidos y las compras rechazadas, se califica jurídicamente un hecho equiparándolo a un supuesto contemplado en una regla tributaria para el efecto de hacerle extensivo su tratamiento, a pesar de sus radicales diferencias y de la ausencia de un enlace lógico-causal entre ellos, llegando incluso a construir a partir de él una categoría jurídica con total abstracción de su naturaleza real, todo enmarcado por reflexiones de contenido valorativo o de mera conveniencia.⁶⁷⁴

INGRESOS POR UTILIDADES DISTRIBUIDAS. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 120, FRACCIÓN V DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- El capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se ocupa de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles. El artículo 120 de la ley en cita señala que: "Se consideran ingresos por utilidades distribuidas los siguientes: fracción V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta ley y benefician a los socios o accionistas". Una correcta interpretación del artículo y fracción transcritas permite concluir que lo que se regula son aquellas cantidades que habiendo sido deducidas por la sociedad, y que rechazadas por la autoridad fiscalizadora, incrementen la base distribuible de esa sociedad para con los socios, con un doble efecto jurídico fiscal. Al incrementarse las utilidades en el monto de las cantidades rechazadas se aumenta el monto del impuesto para la sociedad en proporción de la base de éste y, al mismo tiempo, al existir una mayor utilidad

⁶⁷³ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo III, segunda parte-2, enero a junio de 1989, Tribunales Colegiados de Circuito, pág. 668.

⁶⁷⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo III, segunda parte-2, Tribunales Colegiados de Circuito, enero a junio de 1989, pág. 668.

incrementan también los dividendos, los que al acumularse, en el caso de existir otras utilidades de los socios, aumentará también la base impositiva de éstos.⁶⁷⁵

5. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales (art. 165 fr. V, LISR).

Este supuesto está relacionado con las facultades de determinación presuntiva que la legislación fiscal establece a favor de la autoridad tributaria; sin embargo, cabe la pregunta: ¿No se está incurriendo en una doble imposición? Ya que si dicha utilidad se le determina presuntivamente a la sociedad, es ella la obligada al pago.

6. La modificación a la utilidad derivada de la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades (art. 165, fr. VI LISR).

Este supuesto se puede considerar comprendido en el inciso anterior, y por ende le es aplicable extensivamente el mismo comentario.

5.7. Ingresos acumulables para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

5.7.1. Fundamento

De conformidad al contenido del artículo 121 de la LISR:

Se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales:

I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al

⁶⁷⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo XII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.4o.A.574 A, octubre de 1993, pág. 437.

momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

XI... Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a la Ley, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

5.7.2. Antecedentes

La fracción primera aparece como una novedad en la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002.

5.7.3. Naturaleza: Presunción absoluta.

La LISR, en su artículo 121, hace un listado enunciativo de algunos ingresos, señalando su procedimiento de determinación en algunos casos, como es el supuesto en análisis.

5.7.4. Contenido

Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas concedidas por sujetos que no pertenezcan al sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.

Asimismo en el artículo 121 de la LISR pero en la undécima fracción se le da el trato de ingresos acumulables a aquellos que sean determinados presuntivamente por autoridad administrativa y tributarán como ingresos provenientes de actividades empresariales y profesionales cuando dichos

ingresos representen más del 50% de los ingresos acumulables para el contribuyente durante el ejercicio.

Esta presunción *iuris et de iure* consiste en que el legislador tributario tenga por actividad preponderante aquella de la cual provengan más de la mitad de los ingresos de la persona física, para efectos fiscales, lo cual es bastante práctico y en consonancia con un sistema global de tributación en renta.

Por otra parte, esta presunción remite a otra forma de presunción, como lo es el procedimiento de determinación presuntiva de ingresos analizada en el capítulo tercero de este trabajo.

Cabe destacar aquí que de manera análoga la LISR (artículo 134, fracción III, 2o. párrafo) considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales sujetos al denominado régimen intermedio, cuando dichos ingresos constituyan el 90% del total de los ingresos del contribuyente durante el ejercicio fiscal.

Esta regla es desde luego otra presunción absoluta que tiene por objeto precisar el marco legal tributario aplicable en cada caso atendiendo a la fuente de los ingresos del contribuyente y proporcionar un ambiente de seguridad jurídica.

5.8. Momento de la acumulación de ingresos para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

5.8.1. Fundamento

El artículo 122 de la LISR, en su primer párrafo, precisa que los ingresos serán acumulables una vez que sean efectivamente percibidos, lo cual es evidentemente atinado y lógico; no obstante, a partir del segundo párrafo, en un afán de mayor exactitud, pretende explicar en qué momento se tendrán por percibidos dichos ingresos. Así, por ejemplo:

Los ingresos se considerarán efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se designe...

En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo.

5.8.2. Antecedentes

En el paquete de reformas fiscales emitidas a finales de 1991 se puede apreciar el siguiente texto de la exposición de motivos:

En relación con las fechas en las que se consideran obtenidos los ingresos, se sugiere reformar el supuesto de percepción de ingresos al momento de que se cobre o sea exigible el precio o la contraprestación pactada, y eliminar el supuesto de percepción de ingresos cuando se reciba efectivo o bienes en pago o garantía del precio o la contraprestación pactada.⁶⁷⁶

El hecho de considerar al ingreso como obtenido en el momento en que se cobre estaba bien, pero bajo el segundo supuesto el panorama cambiaba radicalmente; es decir, cuando la contraprestación fuese exigible, ya que no se estaba dando fácticamente el incremento patrimonial exigido para la configuración del hecho imponible genérico en el impuesto sobre la renta. Luego entonces, se estaba gravando sobre una riqueza ficta, y no sobre algo que en realidad representara un índice de capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, no es sino hasta la ley de 2002, cuando se establece de manera expresa que los contribuyentes del régimen fiscal de las actividades empresariales y profesionales acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o en servicios.

Al respecto, en la exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002 que se sometió a consideración del H. Congreso de la Unión se expresaba:

"Los contribuyentes de este régimen (de las actividades empresariales y profesionales) acumularán los ingresos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.
La mecánica anterior, al establecer que los ingresos se acumulan cuando se cobran y no conforme se devengan, permite eliminar en este régimen los ajustes por inflación

⁶⁷⁶ *Diario Oficial de la Federación*, del 20 de diciembre de 1991.

que anteriormente debían realizar las personas físicas respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto”.

5.8.3. Naturaleza

La mayoría de las hipótesis contenidas en este artículo 122 de la LISR son presunciones absolutas a pesar del término empleado en su redacción, “se consideran”, propio de las ficciones, ya que lo lógico y natural es que una vez recibido el ingreso éste se tenga por efectivamente percibido. En el último párrafo, si se crea una auténtica e injusta ficción, al exponerse que... “En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo”.

5.8.4. Contenido

Esta ficción fue creada en perjuicio del contribuyente exportador a quien su cliente no le haya pagado, ya que si en un término de doce meses no recibe dicho pago además de haber perdido su mercancía deberá acumular un ingreso como si le hubiesen pagado.

Nuevamente el apetito voraz del fisco por recaudar ingresos a cualquier costo vulnera las garantías esenciales del contribuyente, ya que no se le permite aportar ninguna prueba ni se le escucha para conocer del problema por el cual no tuvo ingresos reales sobre los cuales se le está cobrando un tributo.

De igual manera se violenta el principio de capacidad contributiva, ya que se está gravando sobre una riqueza inexistente; es más, en realidad, más que incremento patrimonial hubo detrimento, ya que se exportó una mercancía por la cual no se recibió el pago.

5.9. Requisitos de las deducciones tratándose del régimen de personas físicas

5.9.1. Fundamento

En el artículo 125 de la LISR se establecen las reglas para poder efectuar las deducciones para las personas físicas. En la primera fracción se exige que las deducciones hayan sido efectivamente erogadas, y se describe la forma en que pueden haber sido erogadas. En este contexto, la Ley introduce una presunción en los siguientes términos:

...Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional...

5.9.2. Antecedentes

Esta presunción aparece a partir de la legislación en materia de Impuesto sobre la Renta cuya vigencia data de 2002,⁶⁷⁷ en los términos citados en el fundamento de esta presunción.

5.9.3. Naturaleza

Es una presunción absoluta que no admite prueba en contrario. El legislador tributario aplica las reglas de la inducción en donde hay un hecho conocido, la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente y una garantía respecto a un pago por cubrir por concepto de actividades empresariales o servicios profesionales; luego entonces, la ley induce que la suscripción de tales títulos de crédito tiene por objeto cubrir un pago de un concepto de deducción.

⁶⁷⁷ Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 1 de enero de 2002.

5.10. Discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado

5.10.1. Fundamento legal

En su último párrafo, el artículo 125, destinado a regular los requisitos de las deducciones, remite a la aplicación de diversas fracciones del artículo 31, que a su vez establece las reglas para efectuar las deducciones en tratándose de personas morales, de entre ellas, para efectos de la temática en análisis, destaca la fracción XIV, la cual a la letra dice:

Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

5.10.2. Fundamento lógico

Lo que pretende el Poder Legislativo al aludir a este término, precios de mercado, es que sea la realidad económica lo que se ordene valorar, evitando así la omisión del pago de contribuciones en forma total o parcial.

5.10.3. Antecedentes

La disposición se observa desde la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, en la fracción XV del artículo 24.

5.10.4. Naturaleza

Se trata de una presunción, que en justicia debiera ser *iuris tantum*, pero que la ley no le otorga este rango.

5.10.5. Contenido

Naturalmente, será a la autoridad fiscal a quien corresponda detectar aquellos casos en los cuales se presente un excedente no deducible conforme a lo dispuesto por la disposición transcrita. Sin embargo, hay que resaltar que no es fácil ni preciso tratar de determinar el precio de mercado, el que

generalmente fluctuará entre límites mínimos y máximos, salvo que se trate excepcionalmente de bienes propios de un solo proveedor.

La Ley es omisa sobre si el contribuyente puede aportar pruebas para demostrar si se cumple o no con el requerimiento legal.

Por otro lado, si el costo de adquisición no corresponde al precio de mercado según la autoridad y por lo tanto no puede ser deducido, ello conducirá inexorablemente a incrementar la base imponible. Al establecer esta norma jurídica, el legislador prácticamente está extendiendo el objeto del gravamen, rebasando la idea de gravar el ingreso por el desempeño de actividades empresariales y profesionales, llegando al extremo de gravar una cantidad que lejos de representar un ingreso fue un costo. Quizá sin pretenderlo a lo que el legislador tributario arriba es propiamente a una ficción de ingresos gravables.

Al respecto las siguientes tesis jurisprudenciales:

RENTA. LA MODIFICACIÓN DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 64, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 1998, DERIVA DE UNA PRESUNCIÓN LEGAL QUE REVIERTE LA CARGA PROBATORIA AL CONTRIBUYENTE, A FIN DE QUE ÉSTE DESVIRTÚE LA POSIBLE OMISIÓN DE INGRESOS. El precepto citado establecía una presunción legal que, de actualizarse, facultaba a la autoridad hacendaria a modificar el resultado fiscal declarado por el contribuyente. A fin de ejercer esa atribución, la fiscalizadora debía investigar el precio de los actos jurídicos del causante para así determinar si existía o no un ingreso presunto que debiera ser valorado por ella, de ahí que la diferencia entre los precios indagados por la autoridad y los declarados por el contribuyente devenía en ingreso acumulable objeto del impuesto sobre la renta. En ese contexto, se advierte que de un hecho conocido (enajenaciones efectuadas al costo o a menos del costo), se trata de averiguar la verdad de otro desconocido (la posible omisión de ingresos) y, en esa medida, es factible señalar que la presunción establecida por el legislador se configura de la siguiente manera: si los precios de enajenación del contribuyente fueron al costo o al menos del costo, inferiores a los empleados normalmente (hecho conocido), entonces el ingreso pactado posiblemente fue superior al declarado (hecho desconocido). La consecuencia de esa presunción derivada de la ley, consiste en aumentar el monto del ingreso declarado por el causante (ingreso presunto), con el subsecuente incremento de la utilidad fiscal, o bien, la disminución de la pérdida fiscal declarada, según sea el caso, pero aquella consecuencia habrá de aplicarse sólo si el particular no comprueba la veracidad de los precios acordados en los actos jurídicos que haya celebrado, mediante la demostración de que el precio de mercado fue el que rigió en la enajenación, siendo éste al costo de venta o a uno inferior a dicho costo; que los bienes tenían algún defecto o demérito que volvía imposible venderlos a su precio normal; o que exponga hechos convincentes para justificar por qué realizó las enajenaciones al costo de los bienes o a menos de su costo (como es el caso de alimentos y bebidas que se pueden echar a perder y que por esa misma razón tienen que venderse rápidamente a bajo precio). La referida presunción legal tiene el propósito de revertir la carga de la

prueba al contribuyente, es decir, se desplaza la carga probatoria a la parte que niega la presunción (probando en contra del hecho desconocido), en tanto que quien se beneficia de la presunción sólo debe probar los extremos en que ésta se funde, o sea, el hecho conocido del cual deriva la presunción. De esta forma, la autoridad hacendaria únicamente habrá de acreditar que los precios de enajenación del contribuyente fueron al costo o a menos del costo, inferiores a los normalmente utilizados, y toca al gobernado comprobar cualquiera de las salvedades antes mencionadas.⁶⁷⁸

5.11. Determinación de la renta gravable para efectos de la PTU en REPECOS

5.11.1. Fundamento

El artículo 138 LISR, destinado a regular la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas sujetas al régimen de pequeños contribuyentes, en su último párrafo establece que:

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.

5.11.2. Antecedentes

En 1989⁶⁷⁹ se publica un Decreto que contiene diversas reformas que atañen a la LISR, es así que se crea la sección II denominada “Del régimen opcional a las actividades empresariales”, integrada por los artículos 119-A al 119-H. En el artículo 119-F, es en donde encontramos el antecedente más arcaico al precepto en comento, el cual establecía lo siguiente:

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la que resulte de conformidad con lo dispuesto por el artículo 119-B de esta Ley.

⁶⁷⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XVII, tesis: VI.1o.A.140 A, mayo de 2003, p. 1255.

⁶⁷⁹ *Diario Oficial de la Federación*, 28 de diciembre de 1989.

El precepto al que alude el artículo anterior, señala que el ingreso acumulable se calculará restando de las entradas de recursos las salidas de los mismos. Como puede apreciarse, no se hace referencia a algún factor, lo cual ocurre hasta 2002, año en que se publica la legislación vigente.

5.11.3. Naturaleza

Se trata de una ficción en donde se crea una norma material por criterios de oportunidad y de sencillez.

5.11.4. Contenido

La aplicación de factores dados por el legislador siempre lleva aparejado el riesgo de vulnerar el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consistente en que las personas tributen de conformidad con su auténtica capacidad contributiva, de manera tal que la base gravable atienda a la renta o ingreso efectivamente percibido por el sujeto pasivo de la contribución, pues de acuerdo con la jurisprudencia en criterio sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.⁶⁸⁰

Por otro lado no se dice en la Ley cual es el motivo de la aplicación de ese factor, ni como se llegó a él.⁶⁸¹

No se toma en consideración una modificación real del patrimonio del contribuyente, y se puede decir altera el monto de la contribución o bien la crea a partir de una base ficta.

En sentido análogo se puede aplicar el siguiente criterio jurisprudencial:

⁶⁸⁰ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, tomo X, tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22.

⁶⁸¹ En éste sentido se manifiesta el Poder Judicial en *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XV, tesis: 1a. XXXIX/2002, junio de 2002, p. 143.

La aplicación de factores arroja un resultado distinto al que se hubiese obtenido en caso de haber aplicado solo el procedimiento previsto para la determinación de la utilidad fiscal, lo cual contraviene el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga al patrón a entregar a sus trabajadores una utilidad diferente a la gravada y, por ende, distinta a su capacidad contributiva reflejada en la renta neta o utilidad, obtenida de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.⁶⁸²

5.12. Declaraciones mensuales de REPECOS

Los contribuyentes calificados por la Ley como pequeños tienen la obligación de presentar declaraciones mensuales con las que, en su caso, se presenta el pago correspondiente por concepto del ISR. Estos pagos mensuales tendrán el carácter de definitivos.

5.12.1. Antecedentes

Esta disposición aparece ya en la LISR de 1980, la cual en su artículo 115 fracción IV, establece que:

Son obligaciones de los contribuyentes menores:⁶⁸³

IV. Efectuar pagos bimestrales del impuesto, mismos que tendrán el carácter de definitivos...”

5.12.2. Naturaleza

Se trata de una presunción absoluta.

⁶⁸² *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XVIII, tesis: 1a. LVIII/2003, octubre de 2003, p. 14.

⁶⁸³ Se entiende por contribuyentes menores aquellos que en el año de calendario anterior obtengan ingresos señalados en el Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, que no exceda de \$2, 000,000.00. Artículo 137 primer párrafo, legislación vigente para el ejercicio de 2005.

5.12.3. Análisis

Tomando en consideración hechos conocidos, la realización de operaciones que llevaron a determinar el pago de un impuesto, se llega al conocimiento de un hecho cierto que hay una cantidad determinada en beneficio del fisco, y no obstante que el ejercicio fiscal ordinario es de enero a diciembre, y que no se podría hablar de pago definitivo sino hasta después de cerrado el ejercicio, por ministerio de ley esos pagos mensuales que en otra hipótesis serían a cuenta del impuesto definitivo se consideran como definitivos una vez presentados.

Este trato dado al contribuyente que se ubique en la hipótesis normativa, puede en un momento dado ser injusto, y privarle de subsanar errores, o defectos de sus declaraciones, o bien realizar ajustes pecuniarios si ese fuera el caso, de modo tal que la declaración final reflejara la realidad económica del contribuyente.

Sirvan de apoyo las siguientes tesis jurisprudenciales:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD HACENDARIA TIENE OBLIGACIÓN DE REVISAR Y DETERMINAR LAS CONTRIBUCIONES POR EJERCICIOS COMPLETOS. De lo anterior se concluye que la carga impositiva del pago del impuesto sobre la renta se calculará en forma anual, y tal cumplimiento sólo puede ser revisado por la autoridad competente, sobre ejercicios fiscales completos, entendiéndose como tales, aquellos que comprenden un año de actividad y no en forma parcial o fraccionada a ciertos meses del año, pues ello resulta contrario a derecho, porque la omisión o defecto en el pago provisional de impuestos, puede ser subsanada en manifestaciones posteriores o en la declaración anual de ese mismo ejercicio fiscal, ya que pudiera ser que en ese mismo ejercicio el contribuyente pudiera tener saldo a favor. Es por ello que para que la autoridad liquidadora pueda comprobar una real omisión en el pago del impuesto, su revisión no debe abarcar unos cuantos meses, sino el total del ejercicio, incluyendo la declaración anual, para que así el quejoso pueda tener certeza de la existencia de la omisión respectiva.⁶⁸⁴

RENDA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. LOS ARTÍCULOS 12, FRACCIONES I, II, INCISOS A) Y C) Y 12-BIS (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE 31 DE DICIEMBRE DE 1987) NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD AL REMITIR PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES AL COEFICIENTE DE UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES.- (...) será hasta el

⁶⁸⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XII, tesis: I.9o.A.2 A, agosto de 2000, p. 1197.

pago definitivo cuando se pueda determinar realmente si existió o no la proporcionalidad pretendida y, por otra, aún contemplando la provisionalidad del pago, tampoco se puede determinar que se vulnera la garantía aludida, pues incluso resulta más lógico que para efectos de pagos de esa naturaleza se atienda a la realidad de lo que fue la utilidad del contribuyente en un ejercicio completo en el que se comprendan ingresos de doce meses y no se considere la situación parcial de un período que, en más o menos, puede apartarse completamente de la verdadera capacidad contributiva, que solo puede determinarse al contemplar todo el ejercicio, y en relación al pago definitivo. La provisionalidad de un pago justifica el sistema, en tanto que parte, de una estimación que lejos de ser arbitraria atiende precisamente a la realidad económica de la empresa durante su existencia anterior inmediata.⁶⁸⁵

PÉRDIDA FISCAL. EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2002, QUE ESTABLECE SU AMORTIZACIÓN EN DOCE PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. (...) el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, en cuanto establece la obligación de los contribuyentes de realizar pagos provisionales, a más tardar el día diecisiete de cada mes inmediato posterior al que corresponda, a cuenta del impuesto anual, aplicando para tal fin la mecánica que el propio numeral prevé, no transgrede el referido principio constitucional, en virtud de que el pago de dichos enteros provisionales es a cuenta del definitivo, y al final del ejercicio podrán efectuarse los ajustes conforme a la ley, de manera que tal numeral atiende a la realidad económica de los contribuyentes, al tomar en cuenta la existencia de pérdidas fiscales anteriores, así como la forma en la que podrán acreditarse en los pagos provisionales, lo que implica que considera los ingresos y las pérdidas del contribuyente.⁶⁸⁶

EN EJECUTORIA

Los principios de proporcionalidad y equidad, no se contravienen por dos razones torales: La primera, porque se trata de pagos provisionales que se ajustarán al final del ejercicio con el pago definitivo, cuando se puede determinar con certeza cuáles fueron las utilidades obtenidas por el particular y, por consecuencia, corroborarse si se atendió o no al principio de proporcionalidad.

La segunda, porque resulta más acorde a la lógica que para efectos de pagos de esa índole se atienda a la realidad de la utilidad obtenida en un ejercicio fiscal concluido y no a la situación de un periodo determinado, pues la utilidad final sólo podrá apreciarse hasta que culmine el ejercicio de que se trate, una vez comprendidos los ingresos y los descuentos autorizados por la ley.⁶⁸⁷

⁶⁸⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo VI, tesis P. XLVI/90, julio a diciembre de 1990, p. 39.

⁶⁸⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XVIII, tesis: P./J. 47/2003, agosto de 2003, p. 43.

⁶⁸⁷ *Idem*.

5.13. Cómo pagan el ISR los contribuyentes que dejen de tributar como pequeños

5.13.1. Fundamento

Según el artículo 140 de la LISR, si los pequeños contribuyentes deciden tributar bajo otro régimen o ya no reúnen las características para permanecer como tales pagarán el impuesto conforme al nuevo régimen por el que estén optando, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto aquella en que se den las características y el aviso de la nueva opción.

5.13.2. Antecedentes

En 1997 la LISR es objeto de reformas nuevamente, en virtud de las cuales se establece en el artículo 119-O, lo siguiente:

Los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en esta sección (del Régimen de Pequeños Contribuyentes) u opten por hacerlo en los términos de otra pagarán el impuesto conforme a las secciones I o II de este Capítulo (De los ingresos por actividades empresariales) según sea el caso, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a dichas secciones, aquella en que se de el supuesto.

5.13.3. Naturaleza

Se trata evidentemente de una ficción de carácter temporal en el hecho imponible.

5.13.4. Contenido

El ejercicio regular u ordinario corre del primero de enero al treinta y uno de diciembre, pero para efectos de simplificar la administración del tributo el legislador considera que si el contribuyente cambia de régimen fiscal en un momento a lo largo del ejercicio, esta fecha de inicio de régimen es también fecha de inicio del ejercicio, pero sólo para el pago del impuesto bajo el nuevo régimen por el que haya optado el contribuyente.

5.14. Tratamiento fiscal en la permuta de bienes

5.14.1. Fundamento

De conformidad con el artículo 146, 2o., párrafo de la LISR en los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

5.14.2. Antecedentes

La disposición se observa en los mismos términos desde la Ley de 1980, en el artículo 95 segundo párrafo.

5.14.3. Naturaleza

Se está frente a una ficción sobre el hecho imponible, ya que el capítulo en que está inserta esta disposición regula los ingresos por la enajenación de bienes.

5.14.4. Contenido

Esta ficción produce el efecto de considerar a la permuta como si se tratara de una enajenación.⁶⁸⁸

5.15. Enajenación de bienes

“Consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado más genérico comprendiéndose todo acto u actos por el que transmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas”.⁶⁸⁹

Aunque en el Derecho privado no existe una definición legal de la enajenación de bienes, ésta se lleva a cabo mediante múltiples formas jurídicas

⁶⁸⁸ Permuta, es el contrato en cuya virtud se cede una cosa por otra, Escriche, Joaquín, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, París, Librería de Rosa, Bouret y Cía., 1851.

⁶⁸⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa- IJ, 1985.

reguladas en el Derecho común, tales como la compraventa, la permuta, la donación, el mutuo, etc.⁶⁹⁰

La importancia de la enajenación en material fiscal es colosal ya que, es una figura con diversas manifestaciones elegida por el legislador como hecho imponible en los impuestos al ingreso y en los del consumo.⁶⁹¹

La connotación fiscal del vocablo enajenación conlleva una transmisión o traslación de propiedad o dominio. Por ello validamente puede afirmarse que su significado para efectos fiscales, no forzosamente resulta coincidente con la que en algunas ocasiones le atribuye la legislación común.⁶⁹²

El artículo 14 del Código Fiscal Federal se erige en la base del concepto fiscal de enajenación, concepto que posteriormente es empleado en las leyes especiales tributarias.

A diferencia de lo que sucede en el Derecho privado mexicano, la legislación fiscal si vierte un concepto de enajenación de bienes, no obstante no todos los supuestos enumerados en la ley coinciden con el espíritu de la definición que sobre enajenación impera en el Derecho privado, configurándose algunas ficciones, así por ejemplo se considera enajenación a toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Este sería el caso de la compraventa con reserva de dominio, el artículo 2312 del Código Civil Federal, dispone que: "Puede pactarse validamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado".

Aunque el artículo antes citado, solo se refiere a la compraventa con reserva de dominio cuando la condición suspensiva a la cual se supedita el

⁶⁹⁰ Lozano Noriega Francisco, *Cuarto curso de Derecho civil (Contratos)*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, 1982, págs. 97- 277.

⁶⁹¹ Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal*, México SICCO, 2003, p. 43.

⁶⁹² Fernández y Cuevas, José Mauricio, *Régimen fiscal de las enajenaciones a plazo*, México, Dofiscal, 1984, p. 5.

contrato consiste en el pago del precio, los contratantes pueden validamente, estipular una condición distinta, y subordinar la transmisión del dominio a que se cumpla dicha condición.⁶⁹³

El efecto del contrato entre las partes es que antes de que se cumpla la condición, el vendedor conserva la propiedad, no la trasmite porque esta obligación del vendedor, que consiste en la transmisión del dominio ocurrirá en el momento en que el comprador pague el precio, además el artículo 2315 del Código Civil Federal añade:

En la venta de que habla el artículo 2312, mientras no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa, será considerado como arrendatario de la misma.

También hay que tomar en cuenta que en el lapso entre la celebración del contrato y el cumplimiento de la condición ninguna de las dos partes se encuentra facultada para enajenar ni para hipotecar el bien.

Luego entonces el vendedor no tiene el dominio absoluto de la cosa, ni tampoco el comprador puesto que no es dueño todavía, por lo que en sentido estricto y acorde a la definición de enajenación dada por la doctrina, no se ha consumado la enajenación en el ámbito del Derecho privado.

Para efectos fiscales en la compraventa con reserva de dominio, si hay enajenación, sí debe causar el pago de tributos, sin que se prevea ninguna vía de resarcimiento en caso de incumplimiento de la condición o su rescisión por otra causa, en donde estaríamos frente al quebrantamiento del principio de proporcionalidad y equidad ya que se estaría gravando sobre una capacidad contributiva inexistente.

La fracción V del artículo 14 del CFF califica de enajenación a la que se realiza a través de fideicomiso, en los siguientes casos:

⁶⁹³ Lozano, *op. cit.*, p. 207, en el mismo sentido, Zamora y Valencia, Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, 5ª ed., México, Porrúa, 1994, págs. 105-106; Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Contratos Civiles*, 2ª ed., México, Porrúa, 1994, p. 139; Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil, Contratos*, T.I. México, Jus, 1944, págs. 148-149.

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

En ninguno de los dos momentos señalados por el Código Fiscal Federal está habiendo enajenación desde el punto de vista del Derecho privado, si bien es cierto esta enajenación pudo haberse configurado en la celebración del fideicomiso, no obstante la sola negación a la posibilidad de readquirir los bienes no implica la enajenación de los mismos.

Otra forma de enajenación ficta prevista en la norma fiscal es la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes de un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

La cesión de derechos personales que se tengan sobre un fideicomiso, aparecen como una cesión directa de derechos reales por virtud de la ley, desvirtuando a su análoga en materia civil.⁶⁹⁴

En cuanto a la enajenación efectuada por medio del arrendamiento financiero, el Código Fiscal la regula con una deficiente redacción, que puede dar lugar a errores de interpretación.

El arrendamiento financiero es definido por el Código Fiscal Federal, en su numeral 15, como un contrato en virtud del cual la arrendadora financiera se

⁶⁹⁴ Fernández Sagardi, *op. cit.*, p. 44.

obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal, a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación, que se liquidará en pagos parciales, según se convenga, una cantidad de dinero determinada o determinable, que cubra el valor de las adquisiciones de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, y para efectos de opción terminal remite a la LGOAAC.

Al concluir el plazo de vencimiento del contrato, la arrendataria deberá adoptar alguna de las siguientes opciones terminales:

a) La compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición, que quedará fijado en el contrato. En caso de que no se haya fijado, el precio debe ser inferior al valor de mercado a la fecha de compra, conforme a las bases que se establezcan en el contrato.

b) La prórroga del plazo para continuar con el uso o goce temporal, pagando una renta inferior a los pagos periódicos que venía haciendo, conforme a las bases que se establezcan en el contrato.

c) La participación con la arrendadora financiera en el precio de la venta de los bienes a un tercero, en las proporciones y términos que convengan en el contrato (art. 27 LGOAAC).

Por otra parte el artículo 14 del Código Fiscal Federal sobre el tema, establece que, “se entiende por enajenación de bienes: fr. IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero...”.

La amplitud empleada por legislador tributario origina el surgimiento de ficciones de enajenación en el arrendamiento financiero. En sentido estricto las enajenaciones que pueden efectuarse mediante este contrato mercantil son el ejercicio de la opción en la compra de los bienes materia del contrato o la participación con la arrendataria financiera en la venta de los bienes a un tercero.

La sola celebración del contrato de arrendamiento financiero por su objeto no implica necesariamente que se esté realizando una enajenación, como de la redacción del Código Fiscal se desprende.⁶⁹⁵

Finalmente se considera propietario para efectos fiscales al que resulte adquirente de los bienes, en términos del artículo 14 del Código Fiscal Federal, aun cuando no tenga esta calidad en el ámbito del Derecho privado.⁶⁹⁶

5.16. Enajenación de acciones

En todos los supuestos de enajenación que se establecen en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, existe un común denominador, consistente en que no importa la figura jurídica de que se trate, en virtud de que todas ellas conducen a un mismo objetivo, hacer propiedad de una persona un bien que no lo era; es decir, que se transmita la propiedad de un bien a otra persona, ya sea por virtud de un contrato de compraventa, permuta, donación, etcétera; es por ello que en el último párrafo del artículo se aclara que cuando exista enajenación, el adquirente deberá ser considerado propietario de los bienes para efectos fiscales.

A manera de conclusión se puede adelantar que cuando la LISR se refiera a ingresos por la enajenación de bienes quedará comprendida cualquier operación por virtud de la cual se transmita la propiedad de bienes conforme a las alternativas comprendidas en el artículo 14 del CFF.⁶⁹⁷

Acciones, cuando en la LISR se hace referencia a acciones debe tenerse en cuenta que dicho término comprende, además de las acciones propiamente dichas, cualquier otro de los conceptos a que se refiere el artículo 8 de esa

⁶⁹⁵ Basta con analizar la indefinición de la naturaleza del contrato en la doctrina, para Sánchez Medal (págs. 174-178) el arrendamiento financiero es una compraventa a plazos, Porras y López lo considera un contrato mixto (pp. 103-104), Vázquez Pando opina que es una figura típica del derecho consuetudinario (p. 267), etc.

⁶⁹⁶ Fernández Sagardi, *op. cit.*, p. 45.

⁶⁹⁷ Martín Granados, María Antonieta, *et al.*, "CUFIN y enajenación de acciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, n. 173, noviembre de 1996, p. 11.

misma ley, los cuales tienen como común denominador el representar derechos sobre personas morales.

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera;...(art. 8, segundo pfo.LISR).

1. Certificados de aportación patrimonial

Los certificados de aportación patrimonial, según se establecía en la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, eran los títulos de crédito que representaban el capital social de las antiguas sociedades nacionales de crédito, mismas que con motivo de la reprivatización de estas instituciones prácticamente han dejado de existir.⁶⁹⁸

Certificados de aportación patrimonial representativos del capital social de la denominada banca comercial. La Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito estableció que el capital social de los bancos comerciales debería estar representado por CAP'S serie "A" y CAP'S serie "B".

2. Partes sociales

Las partes sociales son títulos de crédito que representan el capital social de las siguientes sociedades mercantiles:

- Sociedades en Nombre Colectivo
- Sociedades en Comandita Simple
- Sociedades de Responsabilidad Limitada (artículo 62 LGSM)

Es decir, son de alguna manera, el equivalente a las acciones emitidas por sociedades anónimas a las cuales la Ley les otorga el mismo trato fiscal.

⁶⁹⁸ Si existen, aunque muy pocas, s.n.c. son: Bancomext, Bansefi, Banjercito, Nafin, Banobras, Sociedad Hipotecaria Federal, Financiera Rural, Financiera Nacional Azucarera.

También reciben el nombre de partes sociales los títulos de crédito en que se encuentra dividido el patrimonio de sociedades civiles.

3. Participaciones en asociaciones civiles

Para efectos exclusivamente fiscales, la LISR se refiere a participaciones en asociaciones civiles a manera de etiquetar los derechos que las personas integrantes de este tipo de asociaciones civiles tengan en las mismas y que de ser enajenadas recibirán el tratamiento fiscal previsto para las acciones.

4. Certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones

Los certificados a que se refiere la Ley son aquellos que se encuentran regulados en el Capítulo II del Reglamento de la Ley de Inversión Extranjera (RLIE) en donde se regula la comúnmente conocida inversión neutra.

El objetivo básico de esta *inversión neutra* es alentar la participación de la inversión foránea en el fortalecimiento del mercado mexicano de valores.

“La inversión neutra es aquella realizada en sociedades mexicanas o en fideicomisos autorizados conforme al presente Título y no se computará para determinar el porcentaje de inversión extranjera en el capital social de sociedades mexicanas” (art. 18 LIE).

Con esta idea el artículo 13 del citado reglamento establece que la Secretaría de Economía podrá autorizar a que los inversionistas extranjeros adquieran certificados de participación ordinarios emitidos por instituciones fiduciarias en fideicomisos donde su patrimonio se constituye por acciones representativas del capital social de sociedades mexicanas, cuyas acciones se encuentran cotizando en la Bolsa Mexicana de Valores.

Estos certificados de participación por disposición expresa del artículo 13 del reglamento, sólo otorgan derechos pecuniarios, que se derivan de las acciones adquiridas, por lo tanto sólo se concede a los inversionistas extranjeros la

posibilidad de obtener rendimientos por su inversión y no así ingerir en la administración de las empresas.⁶⁹⁹

5.17. Ingresos fictos por enajenación de bienes

5.17.1. Fundamento

Por lo que concierne a los ingresos por enajenación de bienes, la LISR considera, en el numeral 146, 3er., párrafo, como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, y va más allá al considerar que cuando no haya contraprestación se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

5.17.2. Antecedentes

Esta disposición se aprecia desde la LISR de 1980, la cual lo establecía en su artículo 95 párrafo tercero, en el mismo sentido.

5.17.3. Naturaleza

Se trata de dos ficciones de ingreso. Primero, cuando la ley admite la posibilidad de un ingreso en crédito, lo cual es desde luego incierto, y no hay el incremento patrimonial exigido por la naturaleza del impuesto sobre la renta. El segundo supuesto, ni qué decir, la ley trata al enajenante como si hubiese recibido un ingreso.

5.17.4. Contenido

Estas ficciones de ingreso afectan fundamentalmente al elemento base del impuesto. En este impuesto parece lógico pensar que el valor efectivo de la transacción se ha de erigir como la idea central, en el criterio de valoración esencial de los bienes que están siendo objeto de la transmisión y puede entenderse racionalmente que tal valor debe servir para valorar la capacidad

⁶⁹⁹ Martín Granados, María Antonieta, *et al.*, *op. cit.*, págs. 11-12.

económica y por ende contributiva de los sujetos que intervienen en la operación.⁷⁰⁰

Cuando el valor declarado y el valor real de la transmisión se apartan, es evidente que el fisco tenga sospechas de un posible fraude y ponga en ello su atención para tratar de implementar un mecanismo que impida su consumación.

Las ficciones elegidas por el legislador para tratar de evitar un posible fraude, o conseguir fondos para el erario a toda costa no han sido las más acertadas en los supuestos aquí descritos.

En el primer caso, al establecer que se considera como ingreso el monto de la contraprestación inclusive en crédito, es bastante arriesgado, ya que un ingreso en crédito lo constituye el derecho que tiene una persona sobre otra, a exigir una contraprestación, en virtud de la realización de un acto jurídico, cuyo importe se pactó diferido a un plazo.⁷⁰¹

Al decir del Poder Judicial Federal, el crédito puede entenderse como la entrega de un bien presente a cambio de otro futuro, es decir, su elemento indispensable es la transmisión del dominio de bienes fungibles, no fungibles o numerarios.⁷⁰²

En la práctica, lo que salvaría aparentemente a este supuesto son las reglas del momento de acumulación del ingreso inscritas en el artículo 147 de la LISR, de acuerdo con las cuales el impuesto por la enajenación de bienes debe obtenerse dividiendo la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20. La cantidad

⁷⁰⁰ Ferreiro Lapatza, José Juan, prólogo al libro de Carrobé Gené, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, págs. 1 y ss.

⁷⁰¹ Hernández Salcedo, Ricardo, "Ingresos en crédito en el impuesto sobre la renta para las personas físicas", *Rev. INDETEC*, México, noviembre-diciembre de 1997, p. 123, en el mismo sentido Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho*, 10ª ed., México, Porrúa, 1981, p. 189 y el *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa –IIJ, 1985, T. II.

⁷⁰² *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XIII, tesis: I.6o.C.232 C, Mayo de 2001 p. 1117.

resultante se agregará a los ingresos acumulables del ejercicio. El impuesto causado sobre la ganancia no acumulable, se calcula multiplicando dicha ganancia por una tasa que se obtiene mediante un procedimiento descrito en el texto legal.

De la adición del impuesto del ingreso acumulable y el de la ganancia no acumulable resulta el impuesto total.

Ahora bien, cuando el pago se reciba en parcialidades, el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se puede pagar en los años de calendario que efectivamente se obtenga el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal.

No obstante, el hecho de tener un ingreso en crédito no demuestra capacidad económica hasta en tanto no se haga efectivo dicho crédito.

En opinión del connotado fiscalista Augusto Fernández Sagardi:

No es sana la política fiscal que grava la modificación positiva del patrimonio proveniente de derechos de crédito, toda vez que descapitaliza a los contribuyentes precisamente en épocas de falta de liquidez....

Se obliga (al contribuyente) a acudir a medios de financiamiento externos para pagar el adeudo fiscal.⁷⁰³

Sobre el particular el Poder Judicial Federal ha resuelto:

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).⁷⁰⁴

⁷⁰³ Fernández Sagardi, Augusto, "Breves reflexiones para una reforma del Impuesto sobre la Renta", *El Mercado de Valores*, México, agosto de 1999, p. 26.

⁷⁰⁴ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo: V, tesis: P. XCIX/97, junio de 1997, p. 159.

Los créditos, representan un valor económico que incide en las utilidades de las sociedades mercantiles, independientemente de que al momento de ingresar a su patrimonio carezcan de liquidez.⁷⁰⁵

Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicio que se celebra por personas físicas o morales constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiere su entrega (operaciones a plazos).⁷⁰⁶

RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. SU ARTÍCULO 16-A, QUE GRAVA LOS INGRESOS DERIVADOS DE UN CONTRATO DE OBRA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Dispone el numeral en cuestión que los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro. Si se considera que el contrato de obra tiene el carácter de sinalagmático, pues el contratista se obliga a la construcción de un inmueble y quien se lo encomienda, a pagar un precio, debe concluirse que desde el momento en que se perfecciona el contrato se modifica en forma positiva el patrimonio del contribuyente con un ingreso en crédito (acumulable en términos del diverso artículo 15), independientemente de que se produzca una entrada de efectivo en forma simultánea o no. De esta forma, si en esta disposición la ley se abstiene de obligar a que se acumule el precio total, es porque reconoce que la construcción de un inmueble, por su naturaleza, no es una operación que inicie y concluya en un solo instante; por ello identifica el momento en que se genera el ingreso, con la autorización de las estimaciones o etapas de avance de la construcción, que incuestionablemente constituyen un ingreso en crédito, independientemente del momento en que se obtiene su pago en efectivo y, por consecuencia, no es acertado que se grave en forma desproporcionada la capacidad económica del contribuyente.⁷⁰⁷

⁷⁰⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo: IV, Amparo en Revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y Otros, octubre de 1996, p. 103,

⁷⁰⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 2000, tomo III, tesis: 222, p. 210.

⁷⁰⁷ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo: V, Junio de 1997, tesis: P. XCVIII/9, p. 163.

En otros términos, desde el momento en que se perfeccionan los contratos sinalagmáticos, se modifica de manera positiva el patrimonio del contribuyente, reflejado en un ingreso en crédito, susceptible de gravarse.

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA NO PUEDE ESTIMARSE INFRINGIDO POR LA ESPECIAL OPERACION DE LAS ACTIVIDADES MERCANTILES DE UN CONTRIBUYENTE. La circunstancia de que un contribuyente opte por realizar determinadas operaciones mercantiles, tales como la concertación de ventas a plazo que le reporten ingresos en crédito, mientras que al respecto, otro contribuyente sólo opere de contado y por ello pueda disponer de inmediato del ingreso respectivo, no conduce a la conclusión de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, que grava en forma general unos y otros ingresos, vulnere el principio de equidad tributaria, porque no es ésta la que impone al particular las modalidades a que debe sujetar la actividad que le reporta el ingreso, sino que es el propio contribuyente el que, de acuerdo con las características del mercado, usos, costumbres mercantiles y condiciones económicas o a su conveniencia personal, decide diferir los pagos de sus compradores lo que, por consecuencia, le fija la carga de financiar a sus deudores.⁷⁰⁸

En el segundo supuesto antes descrito, es decir, cuando el enajenante no recibió contraprestación, la salida del legislador para tratar de evitar un fraude deja amplio margen a las críticas, ya que al desnaturalizar al gravamen contraría el principio de capacidad contributiva consagrado en la Constitución.

Si la Ley establece injustamente tributos en donde no hay la presencia real y autentica de una capacidad de pago, lo más probable es que esté dando pie al aglutinamiento de contribuyentes morosos que no tienen para pagar un impuesto sobre la renta que fue calculado sobre un ingreso que nunca ha existido.

5.18. Ingresos presuntos por adquisición de bienes

El patrimonio se ha definido como el conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derecho.

⁷⁰⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Octava época, tomo: IV, julio de 1996, tesis: P. XCIII/96, p. 133.

Las formas de adquirir el patrimonio por una persona física son las siguientes:

1. contrato
2. herencia
3. ocupación
4. prescripción
5. accesión
6. adjudicación.⁷⁰⁹

Ahora bien, se puede advertir que de las maneras de adquirir el patrimonio antes señaladas, sólo el contrato, la herencia y la adjudicación son los medios de transmisión de la propiedad contemplados por la LISR. Sin embargo, la herencia está exceptuada y la adjudicación aplica en casos aislados y específicos; por lo que el medio por excelencia para configurar la enajenación como objeto gravable es el contrato.⁷¹⁰

5.18.1. Fundamento

El artículo 155 de la LISR, además de señalar a la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción como formas de ingresos gravables por adquisición de bienes, remite a supuestos de enajenación regulados en el capítulo IV, relativo a la imposición a la renta por enajenación de bienes y a las hipótesis del título V, referente a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. También las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario.

⁷⁰⁹ Antúnez Álvarez, Rafael, "Los ingresos de personas físicas por enajenación y adquisición de bienes", *Revista INDETEC*, México, n. 107, octubre de 1997, p. 65.

⁷¹⁰ *Ibidem*, p. 66.

5.18.2. Antecedentes

En lo que concierne a los ingresos por accesiones, adquisiciones por prescripción y tesoros, éstos se observan gravados desde 1975,⁷¹¹ añadiéndose en la LISR de 1980 las donaciones. En lo que atañe a la fracción IV del citado artículo 155 de la LISR, (es decir los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190) es importante señalar que la Ley de 1980 en su publicación original sólo contemplaba el supuesto señalado en el artículo 102 de la misma Ley, el cual aludía al avalúo del bien objeto de enajenación estableciéndose que, cuando el valor de éste excediera en más de un 10% de la contraprestación pactada, la diferencia se consideraría ingreso del adquirente. Un año después el precepto se reforma, para adicionar a la fracción IV los supuestos señalados en los artículos 150 y 151, los cuales contienen disposiciones en igual sentido.⁷¹²

5.18.3. Naturaleza: Se trata de presunciones legales absolutas.

5.18.4. Contenido

Tratándose de las fracciones I a III de este artículo, el ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. En el supuesto señalado en la fracción IV de este mismo artículo, se considerará ingreso el total de la diferencia mencionada en el artículo 153 de esta Ley (art. 155 LISR *in fine*).

El legislador presume que en las hipótesis de enajenación, el adquirente ve modificado positivamente su patrimonio cuando la autoridad practique el avalúo de los bienes adquiridos y que el valor del mismo exceda en más de un 10% a la contraprestación pactada.

En el primer supuesto el contribuyente (adquirente) se encuentra autorizado para practicar el avalúo del bien objeto de la enajenación; a su vez, este avalúo puede ser comprobado por la autoridad fiscal; en caso de que el avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada en la

⁷¹¹ Reformas publicadas en *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1975.

⁷¹² Reformas publicadas en *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1981.

operación, el total de la diferencia será fiscalmente tratada como ingreso del adquirente.

Hay que tomar en cuenta que generalmente en México el valor en la enajenación de bienes no siempre coincide con el valor de avalúo; es más, casi nunca sucede así. Además, también hay que considerar las diferencias temporales que pueden presentarse entre el momento de la celebración de la enajenación y el momento de la formalización de la operación, lo cual puede suceder con una diferencia de varios años. Piénsese en una compraventa de un inmueble mediante pagos parciales, en donde se escriture a favor del comprador una vez que termine de pagar el precio. Al momento de la escrituración seguramente existirá una diferencia considerable entre el valor del precio pactado y el avalúo que se practique para la emisión de escrituras.

El segundo de los supuestos a los cuales hace referencia el artículo 155 corresponde también a la enajenación de bienes inmuebles de residentes en el extranjero, y presenta casi las mismas características descritas en el supuesto anterior, y, por ende, la problemática jurídica expuesta es similar. Baste la transcripción de la Ley (artículo 189, 5o., párrafo.) para confirmar este criterio:

Quando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto se determinará aplicando una tasa del 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna...

Finalmente por lo que se refiere a las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

5.18.5. Elemento lógico

Mediante esta disposición el legislador aspira a clausurar la posibilidad de que en la operación de la enajenación se maneje el avalúo a favor del enajenante; no obstante, se pudiera estar bajo el supuesto de crear un ingreso presunto o hasta ficto, en donde no hubiera manipulación alguna, y finalmente se encuentre un sujeto pasivo obligado al pago del tributo correspondiente.

5.19. Intereses fictos

5.19.1. Fundamento

El capítulo VI del título IV de la LISR regula el tratamiento fiscal de los ingresos por intereses percibidos por las personas físicas.

Este capítulo se inaugura con el artículo 158 de la LISR, que a su vez hace la remisión al artículo 9 del mismo ordenamiento, en donde se contiene de forma enunciativa la definición de intereses, como:

1. Los rendimientos de la deuda pública.
2. Los rendimientos de los bonos y obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios.
3. Los premios de reportos o de préstamos de valores.
4. El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos.
5. El monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas.
6. La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

7. En las operaciones de factoraje financiero se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.

8. En los contratos de arrendamiento financiero se considerará interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

9. Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive mediante el uso de unidades de inversión, se considerará el ajuste como parte del interés.

10. Las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.

11. La ganancia proveniente de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Sociedades de Inversión.

5.19.2. Antecedentes

La LISR de 1980 establecía en su artículo 125, que intereses se considerarían ingresos, señalando en su fracción I:

Los provenientes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo.

Para el ejercicio siguiente la fracción se modificó, quedando de la siguiente manera:

Los provenientes de toda clase de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹³

⁷¹³ Reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1981.

En 1985 el precepto nuevamente fue objeto de reformas, estableciendo así:

Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹⁴

Una vez más en 1997 el precepto sufre reformas en el siguiente sentido:

Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, **así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por préstamos de valores**, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.⁷¹⁵

5.19.3. Concepto de interés

Del latín *interest*, sustantivación del verbo *interesse*, importar.⁷¹⁶ Se conoce desde tiempos inmemoriales; ha producido las más agudas reflexiones; ha generado acaloradas polémicas desde tiempos de Aristóteles a la fecha y ha recibido diversas acepciones, como las siguientes:

Técnicamente es el precio que se abona por el alquiler del dinero prestado; de ese concepto básico surgen todas las demás definiciones de dicho vocablo.⁷¹⁷

Es el rédito que produce o debe producir el dinero o cualquier otro capital en especie; y también la parte alícuota que tienen los socios y accionistas de las compañías mercantiles.⁷¹⁸

⁷¹⁴ Reformas publicadas en *DOF* el 31 de diciembre de 1985.

⁷¹⁵ Reformas publicadas en *DOF* el 29 de diciembre de 1997.

⁷¹⁶ González Bustamante, Daniel, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. IV, p. 634.

⁷¹⁷ Seoane, Joaquín, *Diccionario de Contabilidad organización, administración, control y ciencias afines*, Buenos Aires, Ed. Difusión, 1971, t. X, p. 212.

El interés puede definirse como el precio pagado en dinero por el uso del propio dinero.

Es el provecho, utilidad, ganancia. Ganancia producida por el capital. Lucro que provoca la inversión o el préstamo de un capital y que se halla en relación directa con el tiempo aplicado. Puede ser interpretada como la tasa de interés aplicada sobre un capital o como el resultado de la relación entre la citada tasa y el capital. Costo o ingreso por una financiación. Es la renta que genera un capital.⁷¹⁹

Se le llama interés al rendimiento derivado de un capital. Cantidad que se paga por la disponibilidad de una suma de dinero tomada a crédito.⁷²⁰

Es decir, es el rédito, provecho, utilidad o ganancia de capital que generalmente se causa o se devenga sobre la base de un tanto por ciento del capital y en relación con el tiempo que de éste se disponga.⁷²¹

Sin que exista una definición legal del término “interés” en la legislación española siempre los códigos se refieren a éste de forma metafórica, como los frutos.

⁷¹⁸ *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Buenos Aires, Ed. Driskill, 1978, t. XVI, p. 403. En idéntico sentido Franco Díaz, Eduardo, *Diccionario de Contabilidad*, México, Ed. Siglo Nuevo, 1980, p. 120, y González Bustamante, Daniel, *op. cit.*, p. 634.

⁷¹⁹ Valletta, Ma. Laura, *Diccionario Jurídico*, 2ª ed., Buenos Aires, Ed. Valletta, 2001, p. 381.

⁷²⁰ *Diccionario Jurídico*, Madrid, Colex, 1999, p. 239. En el mismo sentido, *Diccionario Jurídico Básico Sed*, Granada, Ed. Comares, 1997, p. 296; *Diccionario de Contabilidad*, 4ª ed., Madrid, Ed., Pirámide, 1982, p. 127; Kolher, Eric, *Diccionario para Contadores*, México, Ed. Limusa, 1997, p. 315; *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Ed. Francisco Seix, 1968, t. XIII, p. 216.

⁷²¹ Mancera Hnos. y colaboradores, *Terminología del contador*, 7ª ed., México, Ed. Banca y Comercio, 1996, p. 176.

Más que una hipotética remuneración correspondiente a un indeterminado disfrute de un capital, los intereses se pueden definir con referencia a la ventaja, por la liquidez monetaria de la que ha disfrutado, directa o indirectamente, el sujeto al que la ley le impone la obligación de pagar intereses.⁷²²

En sentido similar, el interés es concebido como el rédito que produce el dinero en relación con la cantidad a que asciende y al tiempo que se desplaza de la utilización de su titular, distinguiéndolo de la renta porque ésta no presupone una obligación de capital, y de la amortización porque sólo representa un pago parcial de aquél.⁷²³

Desde un punto de vista contable, los intereses son definidos como una forma de costos o de ingresos. Los intereses sobre deudas forman parte de los costos financieros, y los intereses sobre créditos son ingresos financieros que integran el resultado del periodo.⁷²⁴

En suma, los intereses son los rendimientos de la inversión temporal de un capital calificados como frutos civiles.

Los intereses son causa y efecto de los derechos de crédito.

En armonía con los principios y las normas que rigen al Derecho común, el interés como fruto de la inversión de capital pertenece al inversionista o dueño del capital.

5.19.4. Naturaleza: ficción

Uno de los conceptos que sobre ficción jurídica se ha vertido es el de un procedimiento de asimilación a fin de obtener la misma solución práctica.⁷²⁵ Es

⁷²² *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995.

⁷²³ Enneccerus-Lehmann, *Tratado de derecho civil*, t. II, Barcelona, 1943, págs. 55-61.

⁷²⁴ Fowler Newton, Enrique, *Diccionario de contabilidad y auditoría*, Buenos Aires, Ed. Macchi, 1994, p. 143.

⁷²⁵ Delgado Ocando, J. M., « La fiction dans le code civil venezuelien », *Les presomptions et les fictions en droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974, págs. 78-79.

decir, la ficción como igualación, rasgo que consiste en dar un tratamiento analógico a dos tipos de relación conscientemente distintas.

Aquí la operación intelectual consiste en tomar como base los elementos ya existentes y asimilarles a otras categorías como si se tratara de lo ya habido, con la pretensión de alcanzar una solución práctica.⁷²⁶

5.19.5. Contenido

El primer punto a considerar es que el catálogo de lo que el legislador fiscal considera intereses ha ido en aumento, ya que hasta hace no mucho tiempo, cuatro años, sólo se refería a los ingresos por intereses provenientes de las inversiones efectuadas por las personas físicas en instrumentos operados por las instituciones integrantes del sector financiero.

También se puede apreciar que el legislador, al no estar satisfecho con la lista que él mismo elaboró, y previendo que algo se haya escapado, transforma al artículo en enunciativo y no limitativo, al expresar que son intereses (sujetos a gravamen) los rendimientos de créditos de cualquier clase. En principio, esta definición es coincidente con la legislación civil federal, lo que pareciera desvirtuar la idea de una ficción.

El elemento básico en esta definición es el origen del interés mismo; es decir, para que sea verdaderamente interés debe provenir de un crédito.

El crédito deriva de una relación jurídica que tiene como objeto que el deudor entregue a su acreedor cierta suma de dinero.

Luego entonces, cuando la Ley define a los intereses como rendimientos de crédito de cualquier clase, evidentemente se trata de los ingresos que perciben los sujetos titulares de los derechos de crédito que dan lugar a los intereses.

⁷²⁶ Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974, págs. 60-78.

La existencia de un crédito que otorgue derechos de cobro a su titular y el hecho de que tal crédito genere intereses, son las condiciones que exige la LISR para que se considere que se está frente a una forma de ingreso gravable.

Posteriormente, la Ley, al ofrecer la lista de lo que considera intereses, ofrece en sus primeros enunciados verdaderos ejemplos de interés, ya que se refiere a diversas manifestaciones de rendimientos provenientes de instrumentos u operaciones sustentados en títulos valor.

Cuando las obligaciones legalmente constituidas como créditos no terminan con el pago de los derechos de crédito a favor del acreedor, sino mediante otro tipo de operaciones, se transfiere la titularidad del crédito junto con sus derechos a otra persona, asumiendo esta última el papel de acreedor, y en sentido estricto no hay interés.

Tal y como acontece en la enajenación de valores o bonos que se colocan entre el gran público inversionista, en esta operación el enajenante de dichos valores o bonos se ve sustituido en sus derechos de acreedor por el adquirente de los mismos. Así, la transferencia de dichos títulos puede generar o bien una ganancia o una pérdida por la enajenación. En términos de la LISR es un interés ficto.

Tomando en consideración los argumentos hasta aquí vertidos, son intereses fictos los siguientes:

- 1) La ganancia en enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- 2) La ganancia derivada de los derechos adquiridos por empresas de factoraje financiero.

- 3) Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.

- 4) La ganancia proveniente de acciones de sociedades de inversión de renta fija.
- 5) La ganancia o pérdida proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda.
- 6) Las cantidades que resulten de operaciones financieras derivadas del capital.⁷²⁷

Por otro lado, el principio constitucional de legalidad exige en materia tributaria que el tributo sea creado por una ley que además de ser expedida por el Poder Legislativo mediante el proceso respectivo, contenga todos los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa).⁷²⁸

El principio *nullum tributum sine lege* fundamentalmente significa que la ley debe prever el hecho jurídico que le da nacimiento a la contribución, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión de pago y la correlativa obligación, y la medida de ésta.⁷²⁹

El hecho imponible, es decir, el supuesto hipotético previsto en la norma, que al realizarse da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es un elemento de la contribución, y por ende debe establecerse en la ley de una forma precisa, sin dejar lugar a dudas.

Para algunos autores encabezados por Dino Jarach, este elemento de la contribución es el eje de la obligación tributaria y de todo el Derecho fiscal mismo.

Ello habla de la importancia de este elemento del tributo; luego entonces, un hecho imponible no puede ser establecido mediante un enunciado abierto.

⁷²⁷ Aguilar Espinosa de los Monteros, Gustavo A., "El concepto general de los intereses en el Impuesto sobre la Renta", *Revista INDETEC*, México, núm. 125, mayo de 2001, p. 136. Aunque el autor no se refiere a ellos como intereses fictos, sino a intereses por asimilación.

⁷²⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Época, año II, N. 23, Noviembre de 1989, p. 53.

⁷²⁹ Jarach Dino, *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971, p. 27.

La LISR en México tiene como sistema expresar a lo largo de sus capítulos, los hechos imponible que dan lugar a la obligación tributaria. Las descripciones de hechos imponible muy generalizadas o abiertas atentan contra el principio de legalidad, tal como sucede en el supuesto del primer párrafo del artículo 9 de la LISR, cuando considera como intereses gravables los rendimientos de créditos de cualquier clase, y luego a guisa de ejemplo enuncia algunas hipótesis.

En opinión de quien suscribe estas líneas, los únicos hechos imponible a tenerse en cuenta son los que enuncia en forma específica la ley, ya que el hecho imponible precisa el objeto del tributo.

Finalmente, los ingresos en crédito, si bien modifican el patrimonio del beneficiado, sin embargo en la realidad se trata de una posibilidad de exigir a futuro; no hay todavía la riqueza real, o la ganancia propiamente dicha, menos existe la liquidez; por lo tanto, el contribuyente no siempre puede pagar el tributo en el momento en que percibe este ingreso en crédito.

5.20. Interés real

5.20.1. Fundamento normativo

El interés real es considerado como el excedente de interés al ajuste por inflación (artículo 159, LISR).

5.20.2. Antecedentes

Se presenta por vez primera en la Ley actualmente vigente, sin modificación alguna desde su publicación en 2002.

5.20.3. Fundamento lógico

Durante décadas, México ha padecido de un fenómeno económico sumamente negativo que se le conoce como inflación. El cuál puede entenderse como el cambio generalizado de precios a la alza en un país.⁷³⁰

En la actualidad, la legislación tributaria establece diferentes mecanismos de actualización fiscal mediante los cuales las cantidades que sirven de base para efectos de pagar las diversas contribuciones tengan incorporados los efectos de la inflación, de modo que se restituya el poder adquisitivo de la moneda.

A fin de cuantificar la inflación, el Banco de México mensualmente publica un indicador económico denominado *Índice Nacional de Precios al Consumidor*, en virtud del cual se puede estimar el cambio generalizado de los precios de los distintos productos o servicios en México.

Este índice sirve de eje en todos los procedimientos de actualización fiscal para incorporar el efecto de la inflación. No obstante, los procedimientos se tornan complejos dados los cálculos matemáticos y económicos que la Ley sugiere en cada supuesto de actualización fiscal.

5.20.4. Naturaleza: ficción.

5.20.5. Contenido

El interés real, que es el monto en el que los intereses excedan al ajuste por inflación, se calcula multiplicando el saldo promedio diario de la inversión que genere los intereses, por el factor que se obtenga de restar a la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del

⁷³⁰ Hernández Campos, Edgar Ulises, *Análisis a los factores de actualización fiscal*, www.prodigyweb.net.mx/escemez.

mes más reciente del periodo de inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del periodo.⁷³¹

Indudablemente, al resultado de esta operación, al cual la LISR llama “interés real”, es una ficción, al tratarse de una cantidad irreal, producto de un mecanismo creado por el legislador para paliar los efectos nocivos de la inflación. El procedimiento para este tipo de actualización fiscal es fruto de la mente del legislador, y muchas veces se ha comprobado que la inflación oficial dista mucho de la inflación real.

5.20.6. Efectos

Adecuar en el tiempo el valor económico de las operaciones efectuadas por el contribuyente, de tal modo que si el interés percibido fue de 10% y la inflación de 6%, el 4% de diferencia será el interés real.⁷³²

No obstante, la buena intención del legislador se pone en entre dicho en el momento en que el Poder Judicial Federal declara como inconstitucional el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Y por otra parte, el saber que existen diversos métodos para calcular este llamado interés real atendiendo a reglas especiales podría dar lugar a críticas sobre la generalidad de la Ley.

⁷³¹ “Es importante señalar que este procedimiento para calcular el interés real es genérico, mediante resolución particular se establecen reglas especiales para que las instituciones financieras calculen el interés real en casos concretos...”. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *op. cit.*, p. 421.

⁷³² López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios...*, *op.cit.*, México, Dofiscal, 2003, t. II, p. 249.

5.21. Otros ingresos

5.21.1. Fundamento legal

El capítulo IX de la LISR, denominado “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, intenta fallidamente abarcar cualquier forma de obtención de ingresos que no haya sido prevista bajo la figura de hecho imponible en cualquiera de los capítulos precedentes de la Ley (artículo 166).

A pesar de que el propósito del legislador es no dejar fuera de gravamen ningún tipo de ingreso, su objetivo no se cumple, ya que conforme al sistema empleado por la Ley y atendiendo al principio de legalidad, las formas de hecho imponible deben ser descritas con precisión.

Confirma este argumento el siguiente criterio de jurisprudencia emitido por la Suprema Corte de Justicia:

RENTA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY RELATIVA, AL NO PRECISAR CUÁLES SON LOS "INGRESOS DISTINTOS" OBJETO DEL GRAVAMEN, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y TRES). El artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y tres establece: "Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.". Tal precepto se localiza dentro del título IV "De las personas físicas", capítulo X, denominado "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas" y es contrario al principio de legalidad tributaria, toda vez que, con independencia de que en él se señale que también serán objeto del impuesto los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos de los señalados en los capítulos I a IX de ese título, al no precisarse cuáles son esos "ingresos distintos", queda al arbitrio de la autoridad calificar "por equivalencia" o asimilar como ingreso diverso, cualquier hecho o situación que dicha autoridad estime como ingreso distinto a los señalados en los nueve capítulos que conforman el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se considera que el artículo 132 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (1993) es inconstitucional, porque el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, en el caso concreto, no está expresamente establecido en la ley, es decir, no existe, sino que al decir "ingresos distintos" a los catalogados en los nueve capítulos anteriores, deja a las autoridades fiscales el arbitrio de establecer en qué casos el contribuyente ha obtenido ingresos y en qué casos no, lo que lleva a que, sin razón jurídica, la autoridad fiscal, en aplicación de tal precepto, determine la causación del tributo en violación al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, según el cual la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, considerando que a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la

necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Federal, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Tales consideraciones derivan de la ejecutoria pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 351/97, en sesión de veinte de enero de mil novecientos noventa y ocho.⁷³³

5.21.2. Antecedentes

En la LISR vigente en 2001, el artículo 132 ya establecía que las personas físicas que obtuvieran ingresos que no estuvieran señalados en cualquier otro capítulo del título IV debían pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al capítulo X de dicho título.⁷³⁴

En tanto que el anterior artículo 133 contenía una serie de conceptos que se consideraban como otros ingresos para efectos del capítulo X, cabe mencionar que esta lista se ha incrementado.⁷³⁵ Si sólo se tratase de una enunciación y no de una limitación ¿De dónde surge la necesidad de incrementar la lista de hipótesis?

5.21.3. Naturaleza

Incierta. Podría opinarse que se trata de una ficción de ingresos; sin embargo, siguiendo a José Luis Pérez de Ayala, la ficción constituye una

⁷³³ *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena época, tomo VIII, octubre de 1998, p. 703.

⁷³⁴ Luna Guerra, Antonio, "De los demás ingresos de las personas físicas", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 298, enero de 2002, p. 118.

⁷³⁵ Ya que en su origen constaba sólo de diez fracciones, pero en virtud de las reformas sufridas el número se incrementó hasta llegar a dieciséis, y finalmente en la Ley vigente se establecen dieciocho fracciones.

valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.⁷³⁶ Tiene un carácter de norma sustantiva. Además, la ficción o la establece el legislador o la crea el juzgador a través de sus resolutivos; no puede quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.

Confrontando estas ideas con el texto del artículo 166 de la LISR al disponer que:

Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los Capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

Se puede concluir que ni siquiera alcanza el grado de ficción, porque el supuesto de hecho contenido en la norma no se precisa con claridad. Si bien es cierto que atribuye efectos jurídicos a situaciones, estas situaciones no están correctamente delimitadas.

Más tarde, la misma Ley, en su artículo 167, hace una lista enunciativa de ingresos gravados por este capítulo IX, a saber:

- ✓ Remisión de deuda o subrogación.
- ✓ Ganancia cambiaria e intereses.
- ✓ Otorgamiento de fianzas o avales.
- ✓ Inversiones en sociedades extranjeras.
- ✓ Dividendos o utilidades provenientes de sociedades residentes en el extranjero.
- ✓ Concesiones del gobierno.
- ✓ Explotación del subsuelo.
- ✓ Participaciones en explotación del subsuelo.
- ✓ Intereses moratorios, indemnizaciones y penales.

⁷³⁶ *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p.

✓ Remanente distribuible de personas morales no contribuyentes.

- ✓ Derechos de autor percibidos por terceros.
- ✓ Cuentas especiales de ahorro.
- ✓ Ingresos de condóminos o fideicomisarios de inmuebles para hospedaje.
- ✓ Operaciones financieras derivadas.
- ✓ Operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotiza en mercado reconocido.⁷³⁷
- ✓ Ingresos determinados presuntivamente.
- ✓ Cantidades que paguen instituciones de seguros.
- ✓ Planes personales de retiro.

Lo que lleva a concluir que el artículo 166 de la LISR sólo establece una ficción de temporalidad, es decir, considerar como percibidos los ingresos, al momento en que incrementen el patrimonio de la persona. Pero dicha ficción es con relación a las hipótesis enunciadas en el artículo 167, y ninguna otra.

5.22. Acumulación de ingresos de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas

5.22.1. Fundamento legal

Artículo 106, 8º, párrafo del la LISR

Los contribuyentes de este título (de las personas físicas) que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

⁷³⁷ Sánchez Miranda, Arnulfo, "Otros ingresos de las personas físicas: remanente distribuible", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 246, noviembre de 1999, p. 31.

5.22. 2. Antecedentes

La disposición aparece en virtud de las reformas a la LISR de 1980 publicadas en 1996.⁷³⁸

5.22.3. Fundamento lógico

En este sentido, afirmaba el conocido *Informe Carter*, que uno de los aspectos más importantes de la evasión fiscal que afecta particularmente a los negocios surge cuando las partes, en lugar de tener intereses económicos encontrados, tienen intereses económicos comunes que les permiten formular los términos de la operación de forma que la incidencia del impuesto sea mínima.⁷³⁹

En las operaciones realizadas entre sujetos independientes el juego de las fuerzas del mercado suele ser suficiente para evitar manipulaciones interesadas en perjuicio de terceros; por tanto, ello justifica la adopción de medidas *ad hoc* por el legislador. Sin embargo, cuando el contribuyente puede manipular las causas de las que dependen sus beneficios o ganancias pudiendo reducir la cuantía de su renta es necesaria la elaboración de disposiciones dirigidas a impedir esta clase de evasión fiscal.⁷⁴⁰

Con el recurso a la valoración a precios entre partes independientes (de mercado) se pretende cerrar el paso al fraude fiscal que pudiera cometerse con la fijación de precios anormales en las operaciones entre la sociedad y sus socios. En otros términos, se impone para prevenir posibles maniobras tendentes a reducir la carga impositiva o el diferimiento del tributo de quienes se encuentran unidos por determinados vínculos.

También mediante este mecanismo se pretende evitar la elucubración y realización de operaciones simuladas.

⁷³⁸ *Diario Oficial de la Federación* 30 de diciembre de 1996.

⁷³⁹ De Pablo Varona, J. Carlos, *Las operaciones vinculadas en el IRPF*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, p. 17.

⁷⁴⁰ *Ibidem*, págs. 22-23.

Pero puede ser excesivamente riguroso con operaciones que no tienen por finalidad aminorar el impuesto conjunto que haya de satisfacerse, respondiendo a algún motivo comercial atendible.

5.22.4. Naturaleza: Ficción.

5.22.5. Presupuestos

5.22.5.1. Subjetivos

Acorde con el texto de la LISR son partes relacionadas, cuando una persona participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando exista vinculación entre ellas, de acuerdo con la legislación aduanera.

Se excluyen de la aplicación de esta norma de valoración a los pequeños contribuyentes; aunque hay argumentos para excluirlos, sin embargo no hay motivo alguno para rechazar la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas cuando uno de los sujetos sea un pequeño contribuyente, ya que los desplazamientos de beneficios, con la consiguiente elusión impositiva, que tal norma de valoración trata de contrarrestar, se presenta en tales sujetos de manera análoga a como sucede en cualquier otro. Las operaciones entre tales sujetos y otros pueden encubrir transferencias de ventajas patrimoniales que han de corregirse mediante la valoración a precios de mercado.

5.22.5.2. Objetivos

La Ley es difusa al no especificar a qué tipo de operaciones se deben aplicar estas operaciones ni aclara si se incluye prestación de servicios, ventas de mercaderías o productos del negocio, arrendamientos de bienes, préstamos, etcétera, dentro de este tipo de operaciones, y al afectar la base imponible del tributo se hace necesaria una mayor precisión al respecto.

5.22.6. Consecuencias

Serán las partes en la operación las que deberán valorar sus operaciones por su valor normal de mercado, mientras que en el resto de los casos será la Administración quien, *a posteriori*, rectifique la valoración convenida constituyéndola por la que hubiera sido acordada en condiciones normales de mercado entre partes independientes.⁷⁴¹ El ajuste debe realizarse por ambas partes vinculadas, aunque dicho sea de paso la norma nada dice al respecto.

La redacción de tal artículo (“La administración tributaria podrá valorar...”) pudiera hacer pensar que se está ante un instrumento de utilización discrecional.

Una vez que la administración pruebe que la valoración otorgada por las partes a las acciones no se corresponde con su valor de mercado, en el sentido de que no hubiera sido aceptado por las partes independientes, habrá de estimar la operación de acuerdo con el valor medio de mercado.

La LISR remite al artículo 216 en donde se enuncian los métodos aplicables para efectos de tener que aplicar esta presunción de valoración, a saber: método de precio comparable, de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades residual de partición de utilidades y método de márgenes transaccionales.

De la aplicación de alguno de los métodos antes señalados se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Estos ajustes son importantes en la medida en que permiten aprehender la realidad del negocio, evitando situaciones ficticias, determinando así, de manera correcta, la verdadera capacidad económica de los sujetos vinculados.

⁷⁴¹ *Ibidem*, p. 72.

La valoración a precios de mercado de la operación permite deslindar el beneficio de la operación. Efectuada tal distinción, es preciso someter cada componente de renta a imposición en consecuencia.⁷⁴²

⁷⁴² *Ibidem*, p. 96.

CONCLUSIONES CAPITULARES

1. La residencia fiscal puede ser vista como el criterio vinculante que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos personales, en tanto que, el concepto de domicilio, establece el lugar donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.

2. La presunción de establecimiento permanente, que en un principio tuvo como razón de ser gravar ingresos que pudiera obtener el residente en el extranjero provenientes de fuentes de riqueza existentes en México, poco a poco se ha ido extendiendo de tal modo que cada vez son más los sujetos y las actividades a gravar sin que se permita la prueba en contrario.

3. La discrepancia fiscal regulada en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es una clásica presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario, pero que carece de precisión legislativa en cuanto al procedimiento, además de ser criticada por tomar las erogaciones como un índice para gravar la renta.

4. Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos y en algunos otros casos las entidades llevan a cabo operaciones, que a pesar de no cumplir con las formalidades que les dan el carácter de dividendos según la Ley General de Sociedades mercantiles, son consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como pago de dividendos, quebrantando principios constitucionales, merced a que están gravando una realidad inexistente, sin que se permita la prueba en contrario.

5. Hay en el texto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta algunas presunciones que facilitan la gestión del tributo y su manejo contable por el contribuyente tal es el caso de aquellas que regulan los requisitos de las deducciones, la temporalidad de los ejercicios regulares e irregulares.

6. También hay disposiciones que bajo la forma de presunciones absolutas que pretendían facilitar la gestión del tributo, terminan por vulnerar garantías de defensa, tal es el caso de la norma que considera pago definitivo al consignado en las declaraciones periódicas.

7. En materia de valoración, el legislador tributario frecuentemente emplea el término valor de mercado, el cual no tiene ninguna exactitud, y lo maneja como un valor ficto sobre el cual se determinan las contribuciones. Ejemplos de estos casos lo son, la discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado, las operaciones entre partes vinculadas y los ingresos presuntos por adquisición de bienes.

8. La determinación de la Participación de Utilidades para efectos fiscales es distinta a la establecida por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

9. La enajenación es un hecho imponible muy importante para el legislador tributario, pero es también una ficción ya que sale del concepto típico de enajenación aplicable en Derecho privado, tal es el caso de la compraventa con reserva de dominio o la enajenación mediante fideicomiso.

10. En cuanto a la enajenación efectuada mediante arrendamiento financiero, se regula con tal deficiencia, que puede dar lugar a errores de interpretación.

11. En los ingresos fictos por enajenación de bienes, regulados en el artículo 146, 3er. párrafo, de la LISR, se establece la posibilidad de un ingreso (gravable) en crédito, ésta ficción que afecta la base imponible atenta contra el principio de capacidad contributiva, y afecta el desarrollo económico de los contribuyentes y del país, al solicitar un pago en efectivo a quien en ese momento no lo tiene. Esta ficción ha sido respaldada por los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial Federal.

12. La ficción jurídica es producto de un procedimiento de asimilación, de igualación, otorga un tratamiento analógico a dos tipos de relación a veces distintas. Tal es el caso de lo que el legislador fiscal considera interés para efectos fiscales, alterando el concepto elaborado por el Derecho privado y tratando de gravar situaciones en donde no hay interés propiamente dicho y no hay una capacidad contributiva del sujeto destinatario del tributo.

13. Existe una facilidad relativa con que las presunciones y ficciones pueden ser evitadas en la práctica, en consecuencia, las vuelve inoperantes para garantizar la aplicación efectiva del tributo al no cerrar en grado suficiente las posibles vías de evasión.

14. La dificultad en ocasiones de la prueba en contrario por parte del contribuyente de buena fe, quien puede verse implicado en la aplicación de presunciones o ficciones basadas en meras apariencias sin ningún fundamento real, es un argumento en contra de las presunciones y ficciones en materia de impuesto sobre la renta a las personas físicas.

15. La despreocupación que crea en la Administración tributaria la existencia de tal red de presunciones la induce al abandono de la tarea de investigación, para reposar en tan cómodo refugio.

16. Existen tanto presunciones *iuris et de iure* como ficciones que no resisten su contraste con el derecho fundamental a la prueba recogido en la Constitución, en donde se señala que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, luego entonces violan la garantía de audiencia.

I. BIBLIOGRAFÍA



1. Alessi, R., y Stammati, G., *Instituzione di Diritto tributario*, UTET, Turín.
2. Calvo Nicolau, Enrique, y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 1986.
3. De Pablo Varona, J. Carlos, *Las operaciones vinculadas en el IRPF*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.
4. Delgado Ocando, J. M., *La fiction dans le code civil venezuelien, Les presomptions et les fictions en droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974.
5. Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974.
6. Enneccerus-Lehmann, *Tratado de Derecho civil*, t. II.
7. Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal*, México, SICCO, 2003.
8. Ferreiro Lapatza, José Juan, prólogo al libro de Carrobé Gené, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.
9. Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 1992.
10. Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho civil. Primer Curso*, 20 ed., México, Porrúa, 2000.
11. Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Editorial Comares, 2003.
12. Jarach Dino, *El hecho imponible*, 3ª, ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971.
13. Lejeune Valcarcel, E., “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, EDERSA, 1980.

14. López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios...*, México, Dofiscal, 2003, t. II.
15. Lozano Noriega, Francisco, *Cuarto curso de Derecho civil*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A. C., 1982.
16. Martín Granados, Ma. Antonieta, *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*, México, Thomson, 2002.
17. Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
18. Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1994.
19. Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001.
20. Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.
21. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Contratos Civiles*, 2 ed., México, Porrúa, 1994.
22. Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil, Contratos*, T.I. México, Jus, 1944.
23. Zamora y Valencia, Miguel Ángel, *Contratos civiles*, 5 ed., México, Porrúa, 1994.



II. HEMEROGRAFÍA

1. Aguilar Espinosa de los Monteros, Gustavo A., “El concepto general de los intereses en el Impuesto sobre la Renta”, *Revista INDETEC*, núm. 125, mayo de 2001.
2. Bustos Gisbert, Antonio y Pedraja Chaparro, Francisco, “La doble imposición de los dividendos: un análisis comparado”, *Hacienda Pública Española*, núm. 149, 1999.

3. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera época, año II, no. 23, noviembre 1989.
4. Fernández Sagardi, Augusto, "Breves reflexiones para una reforma del Impuesto sobre la Renta", *El Mercado de Valores*, México, agosto de 1999.
5. Garza Cantú Aguirre, Carlos, "Dividendos 2002. Consideraciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 309.
6. Hernández Salcedo, Ricardo, "Ingresos en crédito en el impuesto sobre la renta para las personas físicas", *Rev. INDETEC*, noviembre-diciembre de 1997.
7. Luna Guerra, Antonio, "De los demás ingresos de las personas físicas", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 298.
8. Pérez de Ayala, José Luis, "Función tributaria y procedimiento de gestión", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974.
9. Pérez Robles, Arturo, "Algunos comentarios a la reforma fiscal para 2000 en materia de impuesto sobre dividendos al amparo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta", *Ars Iuris*, México, núm. 22, 1999.
10. Pérez Robles, Arturo, "Concepto de importe bruto de dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 267.
11. Rotter Aubanel, Salvador *et al.*, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 284, junio de 2001.
12. Sánchez Miranda, Arnulfo, "Otros ingresos de las personas físicas: remanente distribuible", *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 246.
13. Santamaría García, Jorge, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 250.
14. -----"Inconstitucionalidad del artículo 132 de la LISR, tesis y jurisprudencia", *Nuevo Consultorio Fiscal* no. 246.

III. OBRAS GENERALES



Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, Porrúa, 2002.

Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1986, t. I.

Diccionario Jurídico, Madrid, Colex, 1999.

Diccionario Jurídico Básico Sed, Granada, Ed. Comares, 1997.

Diccionario de Contabilidad, 4^a. Ed., Madrid, Ed., Pirámide, 1982.

Enciclopedia Jurídica Básica, Madrid, Civitas, 1995, vol. IV.

Enciclopedia del Diritto, Milán, Giuffré, 1988, t. XIII.

Enciclopedia Jurídica OMEBA, Buenos Aires, Ed. Driskill, 1978, t. XVI.

Fowler Newton, Enrique, *Diccionario de contabilidad y auditoría*, Buenos Aires, Ed. Macchi, 1994.

Franco Díaz, Eduardo, *Diccionario de Contabilidad*, México, Siglo Nuevo, 1980.

Kolher, Eric, *Diccionario para Contadores*, México, Ed. Limusa, 1997.

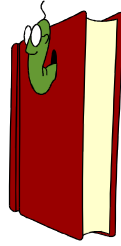
Mancera Hnos. y colaboradores, *Terminología del contador*, 7^a. ed., México, Ed. Banca y Comercio, 1996.

Nueva Enciclopedia Jurídica, Barcelona, Ed. Francisco Seix, 1968, t. XIII.

Valletta, Ma. Laura, *Diccionario Jurídico*, 2d., Buenos Aires, Ed. Valletta, 2001.

Seoane, Joaquín, *Diccionario de Contabilidad organización, administración, control y ciencias afines*, Buenos Aires, Ed. Difusión, 1971, t. X.

IV. DIARIOS OFICIALES



Diario Oficial de la Federación del 19 de septiembre de 1974.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1975.

Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1978.

Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.

Diario Oficial de la Federación del 30 de septiembre de 1982.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986.

Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988.

Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989.

Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990.

Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991.

Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996.

Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997.

Diario Oficial de la Federación del 1 de enero de 2002.

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA

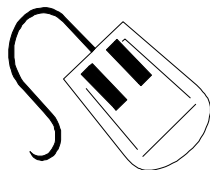
1. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo III, segunda parte-2, enero a junio de 1989, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 668.

2. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: IV, octubre de 1996, p. 103.

3. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: IV, Julio de 1996, Tesis: P. XCIII/96, p. 133.
4. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: V, tesis: P. XCIX/97, junio de 1997, p. 159.
5. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: V, Junio de 1997, tesis: P. XCVIII/9, p. 163.
6. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, página 39, Pleno, tesis P. XLVI/90.
7. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.123 A, septiembre de 1991, p. 184.
8. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.118 A. septiembre de 1991, p. 137.
9. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: XIII, mayo de 1994, Tesis I. 8ª. C. 59C., p. 442.
10. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo XII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.4o.A.574 A, octubre de 1993, p. 437.
11. *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 2000, tomo III, tesis: 222, p. 210.
12. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIV, tesis: XVII.1o.7 A, diciembre de 2001, p. 1714.
13. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: X, tesis: VI. A.22 A, noviembre de 1999 p. 975.
14. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: V, Competencia 2/96. Suscitada entre el Primer Tribunal Unitario del Tercer Circuito y el Tribunal Unitario del Vigésimo Tercer Circuito, febrero de 1997, p. 684.

15. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: V, enero de 1997, tesis: VII.2o.C.5 K, p. 453.
16. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVII, enero 2003, tesis 2ª./J.149/2002, p. 522.
17. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XV, marzo 2002, p. 116.
18. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, enero de 2002, tesis: VI.1o.A.109 A, p.1272.
19. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo: XVIII, noviembre de 2003, contradicción de tesis 88/2003-SS, p. 307.
20. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: VIII, octubre de 1998, p. 6. Contradicción de Tesis 31/98.
21. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVII, tesis: VI.1o.A.140 A, mayo de 2003, p. 1255.
22. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo X, tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22.
23. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, tesis: 1a. XXXIX/2002, junio de 2002, p. 143.
24. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVIII, tesis: 1a. LVIII/2003, octubre de 2003, p. 14.
25. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XII, tesis: I.9o.A.2 A, agosto de 2000, p. 1197.
26. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVIII, tesis: P./J. 47/2003, agosto de 2003, p. 43.
27. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIII, tesis: I.6o.C.232 C, Mayo de 2001 p. 1117.
28. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo VIII, octubre de 1998, p. 703.

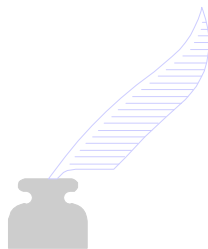
VI. PAGINAS WEB



Hernández Campos, Edgar Ulises, *Análisis a los factores de actualización fiscal*, www.prodigyweb.net.mx/escemez.

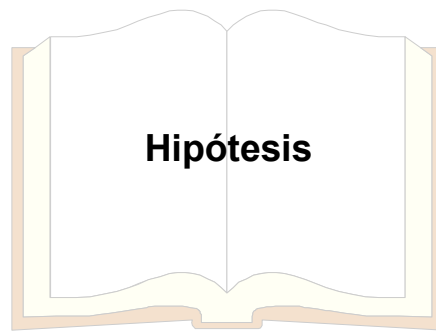
CAPÍTULO SEXTO: Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residentes en España

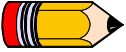
SUMARIO: Hipótesis del capítulo. Introducción capitular. 6.1. Presunción de onerosidad. 6.2 Operaciones vinculadas. 6.3. Presunción de ejercicio de la actividad. 6.4. Presunción de residencia. 6.5. Ficción en la atribución de rentas. 6.6. Ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados. 6.7. Rendimientos inmobiliarios en caso de parentesco. 6.8. Inexistencia de afectación. 6.9. Ingresos computables en las actividades económicas. 6.10. Valor de transmisión de los incrementos y disminuciones. 6.11. Valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación. 6.12. Incrementos de ganancias no justificados. Conclusiones capitulares. Bibliografía.

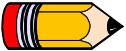



Abreviaturas

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CT	Crónica Tributaria
IEF	Instituto de Estudios Financieros
IP	Impuesto al Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
R. TEAC	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las Personas Físicas



 Las presunciones *iuris tantum* previstas por el legislador español en materia de impuesto sobre la renta de las personas físicas, facilitan la aplicación del tributo.

 Las presunciones *iuris tantum* aplicables al impuesto sobre la renta de las personas físicas en España, respetan los principios y garantías constitucionales.

 Todas las ficciones establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quebrantan principios y garantías constitucionales.

Objetivo capitular

Analizar las presunciones y las ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en España.

INTRODUCCIÓN CAPITULAR

El Impuesto sobre la Renta es medular en el sistema impositivo español, la problemática que este tributo presenta para los contribuyentes en su aplicación, está dada precisamente por el amplio abanico de presunciones y sobre todo ficciones, que condicionan la actuación de los sujetos pasivos.

A menudo se les prohíbe proceder en la liquidación de su impuesto con base en la medida de la capacidad económica, o en otras ocasiones se les obliga a probar situaciones para poder acceder a efectos que en principio serían los naturales.

En su combate contra el fraude el legislador, adoptando una actitud cómoda prefiere prescindir de la realidad y sustituirla por datos que él mismo crea.

Este capítulo tiene por objeto profundizar en el análisis de las diversas formas en que se manifiestan las presunciones y las ficciones jurídicas en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en España.

El orden de este estudio se apega al establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF) del 05 de marzo de 2004.

A pesar de que la doctrina española es abundante, en comparación con la nacional, en el tema de las presunciones y figuras afines, fue necesario actualizarla y adaptarla en virtud de que el texto legal es relativamente reciente.

Este capítulo comienza con la presentación de la presunción de onerosidad, por tratarse de una presunción típica en la cual se distinguen sus tres elementos, hecho base, hecho presunto y nexos lógicos, es una figura que despliega sus efectos en el ámbito de la prueba y sirve precisamente para facilitar la prueba en torno a la obtención de rentas por parte del sujeto pasivo, presunción que surte sus efectos en la esfera del hecho imponible.

Las ficciones jurídicas son copiosas en el campo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destaca de entre ellas la referida a las operaciones vinculadas, que aun cuando fue creada para las sociedades mediante el texto refundido de la ley lleva su aplicación a las personas físicas involucradas en este tipo de operaciones.

Esta especie de ficción es delimitadora del hecho imponible, además de generar consecuencias en la liquidación del tributo.

La presunción de ejercicio de las actividades económicas, inserta formalmente en una sección dedicada a regular a la base imponible, en realidad genera efectos en la configuración del hecho imponible.

La presunción de residencia reviste capital importancia, sirve para definir la sujeción del sujeto a la tributación personal en materia de renta, además que es la única presunción que atañe al elemento subjetivo.

Esta presunción se ubica en el artículo nueve del TRLIRPF, bajo la hipótesis de que se presume residente español al sujeto cuyo cónyuge (no separado legalmente) e hijos dependientes de dicho sujeto habiten en territorio español.

El punto crucial de la imposición a la renta en todos los sistemas tributarios del mundo es la medición de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir el diseño de los parámetros que se deben implementar y su puesta en marcha.

Sobresale en este contexto, la creación de múltiples reglas de valoración. Es aquí donde del análisis de la legislación respectiva se puede apreciar la presencia de un legislador muy temeroso de la defraudación, cuyo miedo hace relucir su incapacidad, pierde el buen juicio y establece por todas partes ficciones que generalmente se dedican a inventar una capacidad contributiva, donde bien puede no haberla, ficciones que a menudo discrepan con los principios constitucionales aplicables a la materia fiscal.

Los reclamos y críticas de la doctrina son harto frecuentes sobre este punto, no obstante el legislador se ha hecho de oídos sordos al respecto e

insiste convirtiendo a la ficción en la figura favorita para incidir en la base imponible del Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas, así por ejemplo, se pueden encontrar las ficciones de atribución de rentas, de obtención de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados, sobre el tratamiento del arrendamiento entre parientes, en la inexistencia de afectación de ingresos computables en las actividades económicas, de valor de transmisión de incrementos patrimoniales, de valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación y finalmente la presunción sobre los incrementos no justificados de ganancias patrimoniales.

6.1. Presunción de Onerosidad

Mediante el impuesto sobre la Renta de Personas Físicas se propone gravar y medir la magnitud de la renta, considerando el flujo de ingresos de un período. Los elementos de la renta son unas veces activos o derechos de valoración obvia por su nominal monetario: sueldo devengado, dividendos, etc. Pero en otras ocasiones son beneficio contable, remuneración en especie o variaciones patrimoniales.⁷⁴³

Eventualmente se gravan aquellas rentas calificadas de presuntas, como es el caso de aquellas rentas derivadas de la prestación de bienes derechos o servicios susceptibles de producir beneficios del trabajo o del capital.⁷⁴⁴

6.1.1. Fundamento Legal

Artículo 6.3. TRLIRPF: Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Artículo 44.1. TRLIRPF: La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3. Se efectuará por el valor normal en el mercado.

6.1.2. Naturaleza

Como se desprende del mismo texto legal se trata de una presunción *iuris tantum*, el resultado que se produce, es una inversión de la carga de la prueba para el particular que aspire a desvirtuar la presunción.⁷⁴⁵

⁷⁴³ Valero Jarabo, Joaquín, "Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades", Madrid, *Crónica Tributaria*, 48/1984, p. 162.

⁷⁴⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan, Clavijo Hernández, Francisco, Queralt, Juan Martín, Pérez Royo, Fernando y Tejerizo López, José Manuel, *Curso de Derecho Tributario*, parte especial, 15 edición, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999, p. 54.

⁷⁴⁵ Gabinete de Estudios de ESIC, *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Colección de estudios no. 18, ESIC Editorial, p. 30.

6.1.3. Fundamento Lógico

Las técnicas presuntivas en el ámbito tributario tienen como objetivo constituirse en un elemento para facilitar la prueba de los hechos.⁷⁴⁶

Generalmente quien realiza un trabajo o cede cualquier derecho lo hace para obtener un beneficio, luego entonces sería muy fácil que bajo el velo de la gratuidad se estuviesen ocultando rendimientos mediante el simple acuerdo entre los contribuyentes, por lo que el gravamen de tales rendimientos exigiría a la Administración la prueba de la existencia de las retribuciones, de este modo, dada la dificultad de tal tarea para la Administración, por la extensión de los supuestos, así como la racionalidad de entender que en la mayoría de los supuestos esta retribución seguiría a la prestación, el legislador recurre a la institución jurídica de la presunción. La cual se establece como cautela para evitar actuaciones fraudulentas, además de facilitar a la Administración la prueba de la existencia de ciertos rendimientos del contribuyente.⁷⁴⁷

6.1.4. Análisis

En primer lugar, habrá de demostrarse la existencia de la prestación (hecho base), y es a partir de este momento cuando puede aplicarse la presunción de onerosidad (hecho presunto).⁷⁴⁸

Para desvirtuarla será necesario probar la inexistencia de la contraprestación, lo cual plantea como grave inconveniente la dificultad de prueba que siempre acompaña a las demostraciones de carácter negativo.⁷⁴⁹

⁷⁴⁶ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1996, p. XXVIII.

⁷⁴⁷ Sánchez Pino, Antonio, *Presunciones y Ficciones en el IRPF*, Huelva, Ed. Universidad de Huelva, 1995, p. 140.

⁷⁴⁸ Balaña Crespo, José María, "Una presunción en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades", Madrid, *Crónica Tributaria*, 40/1982, p. 41. En el mismo sentido Abella Poblet, E. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Publicaciones Abella, 1980, p. 58.

⁷⁴⁹ González García, Eusebio, y Pérez de Ayala, José Luis, "Presunciones y Ficciones en materia tributaria", Madrid, *C.T.*, n. 61, 1992, p. 52.

En tanto no se destruya la validez del hecho base, no podrán diluirse los efectos presuntivos.⁷⁵⁰

Consecuentemente la renta presunta se somete a gravamen como una renta efectiva cuya inexistencia no ha sido capaz de probar el contribuyente.⁷⁵¹

Por lo que concierne a las pruebas que puede aportar el particular afectado para tratar de desvirtuar los efectos de la presunción, es importante el papel que sobre el tema ha desempeñado la jurisprudencia, en la práctica la Administración sólo admitía como prueba la documental pública o privada con ciertos requerimientos, a partir del establecimiento de criterios jurisprudenciales sustentados en principios de justicia y de libre apreciación de las pruebas, se han ampliado los instrumentos probatorios, fundamentalmente ha sido aceptada la contabilidad del sujeto prestatario.⁷⁵²

De igual forma prohibiciones o limitaciones de retribución por disposición legal, servicios familiares en el ambiente del hogar, ciertas prestaciones consuetudinarias en ambiente agrario, notorios servicios caritativos, pueden ser ejemplos de justificación suficiente, en virtud de que la demostración de la no retribución se vuelve casi imposible.⁷⁵³

En un sentido de justicia lo que pretende el espíritu de la norma es apreciar capacidad tributaria donde, por la naturaleza de los hechos, pudo entenderse normalmente producida, no donde no la hay.

La presunción se aplica sólo a las prestaciones de trabajo puro y a las cesiones de bienes o derechos, de manera que ni las prestaciones de servicios profesionales ni artísticos, ni empresariales quedan incluidas en la norma.⁷⁵⁴

⁷⁵⁰ Pont Mestres, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2 edición, Madrid, Civitas, 1994, p. 57.

⁷⁵¹ Pérez Royo, Fernando, *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 27. Cabe destacar que a criterio de este autor la redacción de la norma como presunción podría estar ocultando la imputación de una renta ficta más que presunta, a no ser por la admisión de la prueba en contra.

⁷⁵² Cfr. R. TEAC del 25 de noviembre de 1988.

⁷⁵³ Valero Jarabo, *op. cit.*, p. 163.

⁷⁵⁴ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 28.

Tomando en cuenta la redacción del precepto más que una presunción de onerosidad, lo que se está regulando es una presunción de retribución a precios de mercado.⁷⁵⁵

Finalmente la valoración de las rentas estimadas se hará según el texto de la ley a valor de mercado, el cual equivaldrá a la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes.

Trasladando este criterio a las rentas presuntas aquí analizadas, el valor de mercado correspondería al precio que habría pagado el beneficiario para adquirir, consumir o utilizar el bien, derecho o servicio, en caso de obtenerlos de libre competencia.⁷⁵⁶ Esta regla de valoración a precio de mercado conlleva una serie de problemas en su aplicación práctica, el principal, la variabilidad de dicho valor según el lugar y el tiempo en que haya que considerarse, lo que dificultará la comprobación administrativa y la gran inseguridad para los particulares a quienes se impute la renta.

También es posible que la Administración se encuentre con una ausencia de mercado para ciertos bienes o servicios.⁷⁵⁷

Las valoraciones como acto de comprobación no pueden ser impugnadas en forma aislada por el contribuyente, habrá que esperar la liquidación emanada del acta de inspección para poder interponer un recurso.⁷⁵⁸

Los efectos que se producen una vez aplicada la presunción deberán ser bilaterales, esto es, si por una parte se le atribuyen ingresos a quien realiza la actividad, para el cesionario del trabajo o capital, puede a su vez considerar la realización de un gasto. Es decir, existe un efecto doble en la presunción de onerosidad de la ley, ya que determina un gasto a la vez que un ingreso.⁷⁵⁹

⁷⁵⁵ Gota Lozada, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T.II, Madrid, Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989, p. 149.

⁷⁵⁶ Vega Herrero, Manuela, "Los Rendimientos del trabajo en especie", *Estudios del IRPF*, Valladolid, Lex Nova, 2000, p. 315.

⁷⁵⁷ Vidal Martí, B., "Problemática fiscal de las retribuciones en especie en el ámbito de los rendimientos de trabajo", *XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 150.

⁷⁵⁸ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 29.

⁷⁵⁹ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 167.

Otro punto destacado por la doctrina y la jurisprudencia española relacionado con el tema de la presunción en análisis, es el de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos presuntos, respecto del cual se concluye que si la Administración aspira a demandar la retención, o aplicar una sanción por su ausencia, no podrá fundamentar su actuación en la presunción de retribución de las prestaciones de trabajo o capital, sino que habrá de probar el rendimiento real obtenido por el sujeto pasivo.⁷⁶⁰

Semejante criterio habrá de aplicarse si la Administración pretende aplicar una sanción, es decir, en la fiscalización de la situación tributaria del contribuyente por parte de la Inspección imputándole una renta presunta no declarada, no cabrá apreciar infracción, ni desde luego la posibilidad de imponer alguna sanción, lo cual iría en contra de los principios que rigen en el campo del derecho punitivo fiscal.⁷⁶¹

En atención al punto, y comparando los sistemas jurídicos español y mexicano, cabe acotar que el artículo 14 de la Constitución mexicana, prescribe que: "En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata". La jurisprudencia nacional respetuosa de dicho principio se ha pronunciado en el mismo sentido en varios de sus criterios, entre los que destaca:

VEHÍCULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE UN TIPO PENAL ESPECÍFICO VINCULADO CON SU INTERNACIÓN ILEGAL AL PAÍS. El artículo 14, párrafo tercero, de la Constitución General de la República, establece que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. En el caso concreto, si la actividad desplegada por el sujeto activo consistió en la internación de un vehículo de fuerza motriz, sin contar con ningún documento que

⁷⁶⁰ R. TEAC del 21 de noviembre de 1989.

⁷⁶¹ Gota Lozada, *op. cit.*, p., 186, Pérez Royo, *op. cit.*, pags. 32- 33, y Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 179.

acreditara su legal estancia o tenencia en el país y con relación a dicha conducta, el Juez Federal en el auto cabeza del proceso la clasificó en las hipótesis previstas por el artículo 102, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, es decir, en el tipo genérico que establece que comete el delito de contrabando, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben de cubrirse y sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, tal actitud resulta a todas luces ilegal, pues existiendo un tipo específico de contrabando a la importación vinculado con la internación de vehículos al margen de la ley, previsto y sancionado por los artículos 103, fracción II y 105, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no existe razón alguna para asimilar la actividad del quejoso en el tipo de contrabando genérico reservado para la importación ilegal de mercancías en general, previsto y sancionado por los artículos 102, fracciones I y II, y 104 de la codificación que nos ocupa, pues aunque los vehículos, en sentido amplio, pudieran catalogarse como mercancías, lo cierto es que por disposición expresa del legislador, este tipo de bienes muebles tiene un tratamiento especial cuyas actividades vinculadas con su importación, tenencia y posesión al margen de la ley se encuentran previstas y sancionadas por tipos específicos.⁷⁶²

Retomando el caso español se ha señalado que en el supuesto de que la Administración demostrare que efectivamente hubo la obtención de ingresos gravables ocultos, es que procedería la aplicación de sanciones.

6.2. Operaciones Vinculadas

El texto normativo español establece un eje único para personas físicas y sociedades toda vez que existe un reenvío en el contexto de la OCDE.

6.2.1. Fundamento legal

Artículo 45. TRLIRPF: Operaciones vinculadas.

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁶² *Semanario Judicial de la Federación*, Novena época, tomo: XI, Mayo de 2000, tesis: XIX.1o.18 P, p. 987.

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

Artículo 16.⁷⁶³ Reglas de valoración: operaciones vinculadas.

1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses por mora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores...
- d) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- e) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de

⁷⁶³ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, Boletín Oficial del Estado, 28 de diciembre de 1995. Real decreto legislativo 4/2004, de 05 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. 11-03-2004), corrección de errores en el B.O.E. del 25-03-04.

Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.

f) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo...

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación...

6.2.2. Naturaleza

Es una ficción, ya que se trata de una disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se saben diferentes con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero.⁷⁶⁴ Es decir atribuye determinados efectos ignorando la naturaleza real de los hechos contemplados.⁷⁶⁵

6.2.3. Fundamento Lógico

Con el recurso a la valoración a precios de mercado se pretende cerrar el paso al fraude fiscal que pudiera cometerse con la fijación de precios anormales en las operaciones entre la sociedad y sus socios.⁷⁶⁶

El régimen de las operaciones vinculadas se impone por tanto para prevenir posibles maniobras tendentes a reducir la carga impositiva o el

⁷⁶⁴ Barnuevo Fabo, *op. cit.*, págs. 195 y ss.

⁷⁶⁵ Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995, p.20.

⁷⁶⁶ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 181.

diferimiento de un tributo de quienes se encuentran unidos por determinados vínculos.⁷⁶⁷

6.2.4. Análisis

La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esto significa que sobre aquellas operaciones realizadas entre partes independientes desplegará sus efectos la presunción de retribución a precios de mercado, mientras que para las operaciones celebradas entre partes vinculadas se aplicará imperativamente las reglas de valoración instituidas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se consideran vinculados una sociedad con sus socios, vinculación que esta sujeta a porcentajes de participación.⁷⁶⁸

En segundo término se califican de vinculados a una sociedad y sus administradores o consejeros, quedan fuera del ámbito de aplicación de la norma aquellos sujetos unidos a la sociedad por una relación laboral como pudiera ser el caso del personal de dirección.

También se consideran vinculados una sociedad y los cónyuges ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores. La razón de ser de esta disposición se justifica en la medida en que el socio puede pretender, en lugar de percibir él mismo el beneficio patrimonial desviarlo hacia algún familiar.

⁷⁶⁷ R. del TEAC del 07-10-1992.

⁷⁶⁸ La participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado (art. 16 LIS). Estos porcentajes legales han sido ampliamente criticados por la doctrina española en el sentido que no garantizan la existencia del pretendido control, vid. Combarros Villanueva, V. E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Tecnos, 1988, págs. 116-119. y Cencerrado Millán, E., *El Tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Madrid, Aranzadi, 2000, págs. 332-334.

No obstante, ninguno de los ordenamientos precisa hasta que grado se deben comprender los descendientes o ascendientes.⁷⁶⁹

Atendiendo al principio general del derecho de que donde la ley no distingue, no se debe distinguir, Sánchez Pino propone, interpretar la norma en el sentido de que se comprende a cualquier ascendiente o descendiente sin importar el grado.⁷⁷⁰

Todavía así el círculo de parentesco pudiera ser insuficiente ya que por ejemplo no se consideran los cónyuges de los descendientes.

Finalmente también se tienen como sujetos vinculados a una sociedad y los socios o consejeros de otra sociedad que reúna las condiciones para formar parte del mismo grupo de sociedades.

El término operación es tan amplio que prácticamente engloba a todo tipo de actos y negocios susceptibles de generar beneficios económicos, tales como prestaciones de trabajo o de servicios, ventas de mercancías, arrendamientos, préstamos, etc.

Esta norma de valoración es una herramienta que aplicará la Administración sólo cuando los precios fijados por las partes acarreen como consecuencia una reducción de tributos en la realización de la operación o un incremento.

La unilateralidad o bilateralidad del ajuste con motivo de la aplicación de este precepto es sin lugar a dudas otro aspecto crucial.

Si el ajuste de precios es llevado a cabo por la Administración el ajuste primario será sólo unilateral.

Si las partes vinculadas efectúan los ajustes de precios en sus declaraciones, la bilateralidad resulta a primera vista obvia, así como legal. Sin embargo, la bilateralidad del ajuste no implica que ahí se acaben los ajustes derivados de la aplicación de la norma de valoración a precios de mercado. Aunque ésta ha sido la posición más común en la doctrina, existen argumentos de peso para proponer la aplicación de ajustes secundarios.

⁷⁶⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 34.

⁷⁷⁰ *Ibidem.*, p. 190.

La falta de ajustes secundarios, crearían escenarios en donde se violentaría los principios de equidad y de capacidad económica a los cuales esta sujeta la tributación.⁷⁷¹

Sobre el ajuste bilateral opina Agulló Agüero que al aplicar esta norma de valoración, se alterará la base imponible de la sociedad que otorga o traslada beneficios y se corregirá la evasión fiscal, en vista de que ni la concesión de ventajas, ni la distribución de beneficios son legalmente deducibles. Pero si simultáneamente se corrige la base imponible de la otra sociedad que participó disminuyéndola en el importe de la ventaja concedida, se le está beneficiando, ya que se le permite deducir un gasto que realmente no tuvo y no se le incluye en la base imponible un beneficio, que en la realidad si obtuvo.⁷⁷²

A pesar de que en principio la razón de ser de la norma es evitar la defraudación y bastaría la aplicación de la norma de valoración para cubrir tal objetivo.

El legislador tributario pretende ir más allá cubriendo de manera anticipada en contra de este tipo de operaciones, penalizando las posibles maniobras elusivas mediante precios de transferencia. Así aquella parte de la relación que haya valorado sus ingresos por debajo o sus gastos por encima de los precios de mercado, soportará el correspondiente ajuste de precios, aumentándosele su base imponible, y se verá sancionada por la omisión de ingresos correspondientes, en tanto que para la otra parte de la relación que hubiera valorado sus ingresos por encima o sus gastos por debajo de los valores de mercado no habrá ajuste alguno. Esta sanción desde luego irrumpe con principios constitucionales tales como el de capacidad económica y el de igualdad.

⁷⁷¹ Este tema es ampliamente tratado en la memoria del *48 Congreso de la Internacional Fiscal Association*, celebrado en Toronto en 1994.

⁷⁷² *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, Estudio sobre el Impuesto de Sociedades, Ed . Comares, 1998, págs. 167 y ss.

6.3. Presunción de Ejercicio de la Actividad

Con el objeto de facilitar la identificación del sujeto que realiza actividades económicas y así determinar a quien deben atribuirse los rendimientos, el legislador ha establecido esta presunción atendiendo a tres criterios, habitualidad y realización personal y directa de dicha actividad.

6.3.1. Fundamento legal

Artículo 11.4 TRLIRPF: Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

6.3.2. Naturaleza

Existe una presunción *iuris tantum*.

6.3.3. Análisis

La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España, tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando un tributo personal.⁷⁷³

La intención de este precepto consiste en determinar a que sujeto deben imputárseles los rendimientos de las actividades económicas.

Sólo al que genere la ordenación de los medios de producción ajeno a cualquier idea de gestión representativa, directa o indirecta, voluntaria, legal u orgánica, y asumiendo, por tanto, las consecuencias jurídicas de la actividad se le atribuirán los rendimientos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁷⁷³ Exposición de motivos de la Ley 18/1991.

Además de la actuación por cuenta propia, el texto legal requiere que la ordenación de los medios de producción se realice en forma personal y directa. Esta exigencia no está prevista en el artículo 25 del mismo TRLIRPF en vigor, que al definir a las actividades económicas, se refiere únicamente a la ordenación por cuenta propia. Ello da lugar a que sea más amplia la definición de las actividades económicas, que los criterios para su individualización, lo que provocaría que los rendimientos de ciertas actividades, si bien deben considerarse como económicas, no pueden ser atribuidas a ningún sujeto en particular. Así por ejemplo aquellas rentas de actividades económicas obtenidas a través de representantes no corresponderían a los representantes, al mismo tiempo, la exigencia de ordenación de forma personal y directa impediría su individualización en la persona de los representados.

La habitualidad de la actividad económica es también un requisito en la individualización de la atribución de rendimientos, cabe anotar que tampoco es una nota característica en la definición de actividades económicas, el legislador tributario pretende evitar con esta exigencia de habitualidad, que mediante casuales actuaciones de ordenación se pueda lograr la distribución de rendimientos entre varios sujetos, cuando solo uno de ellos realiza la ordenación de los medios de producción.

Para facilitar la identificación del sujeto a quien deben atribuirse las rentas, por cubrir los requisitos antes mencionados, el artículo 11.4 del TRLIRPF, establece una presunción *iuris tantum* de que tales requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.⁷⁷⁴

Es a todas luces una presunción *iuris tantum* típica, que acorde a su redacción pueden distinguirse fácilmente los tres elementos propios de toda presunción, el hecho base que está conformado por la titularidad de las actividades económicas. Esta titularidad de la actividad no debe confundirse con la titularidad de los bienes afectos. El hecho presumido es el ejercicio de la

⁷⁷⁴ Sánchez Pino, A.J., "Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad", *REDF*, no. 79, págs. 487 y ss.

actividad económica y el vínculo lógico está dado por el razonamiento de que es muy probable que quien funja como titular de la actividad sea el que la ejerza.

El fundamento lógico que inspira a esta presunción no puede ser otro más que tratar de evitar la investigación en cada caso concreto del sujeto que lleva a cabo la ordenación de los medios de producción.

El presupuesto de hecho en la presunción en análisis es la acreditación de la titularidad de la actividad económica.

Se considerará como titular de la actividad económica a quien aparezca como tal tanto en un registro fiscal como de cualquier otro de carácter público.

Al lado de los registros cabe la posibilidad de acreditar la titularidad de la actividad económica por otros medios, tales como la afiliación al régimen de Seguridad Social, o la inscripción en algún colegio o barra para cuando la actividad económica consista en el desempeño de actividades profesionales.⁷⁷⁵

Al señalar textualmente la ley, *...se presumirá, ...que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas*, significa que el titular de la actividad económica realiza de manera habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a aquélla.

El efecto inmediato es imputar los rendimientos de las actividades económicas al titular de dicha actividad, ya que presume que es precisamente él quien efectúa la actividad de manera habitual, personal y directa.

La presunción aquí expuesta puede ser invocada tanto por los contribuyentes como por la Administración, no necesariamente debe pensarse en ponerse en operación por parte de la Administración.

La presunción como quedó expuesto desde el capítulo primero de este trabajo se encuentra inmersa en el medio probatorio, y uno de sus objetivos primordiales es precisamente facilitar la aplicación del derecho material.

⁷⁷⁵ Sánchez Pino, *Presunciones y ficciones... op. cit.*, p. 228.

Cabe recordar también que aquel que se encuentre interesado en hacer valer una presunción tendrá a costas la obligación de demostrar el hecho base de la presunción.

La Ley pone de manifiesto su calificación de *iuris tantum*, lo que determina la posibilidad de destrucción de la misma mediante prueba en contrario. Y esa prueba en contrario puede ser aportada por el contribuyente que, figurando como titular de las actividades, no lleve a cabo tal ordenación de los medios de producción con los requisitos mencionados o no la lleve en exclusiva.⁷⁷⁶

Si fuera el caso, también la Administración, podría en un momento dado aportar las pruebas que considere idóneas para desacreditar la presunción, de tal modo, que pueda imputar las rentas al verdadero organizador de los medios de producción, evitando la configuración de conductas defraudatorias por la vía de la atribución de los rendimientos a otro sujeto con menor carga de ingresos gravables.

Es admisible cualquier tipo de prueba, pero ha de tenerse en cuenta que debe orientarse a poner de manifiesto la no concurrencia de la ordenación de los medios de producción con los requisitos exigidos por el artículo 11.4 del TRLIRPF. Esto es, lo que se debe evidenciar no es propiamente que no le corresponden los rendimientos a tal sujeto, sino que no es él, quien efectúa dicha actividad.

6.4. Presunción de Residencia

Siendo una conjetura racional que la vida del sujeto obligado se desarrolla en el ámbito donde reside su núcleo familiar, el legislador ha optado por establecer tal presunción.

⁷⁷⁶ Santidrián Alegre y Moreno Royes, *Los nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1992, p. 74.

6.4.1. Fundamento legal

Artículo 9.1 TRLIRPF: Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

6.4.2. Naturaleza

Es una presunción *iuris tantum* típica acorde a la redacción de la norma. Las presunciones son las consecuencias que la ley extrae de un hecho conocido para conocer otro hecho ignorado.⁷⁷⁷

6.4.3. Análisis

Los elementos propios de las presunciones son el hecho base, el hecho presunto y un nexo lógico entre ambos. Estos elementos se aprecian claramente en la disposición transcrita.

De tal modo que el hecho conocido es la residencia del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él, el hecho presunto es la residencia en territorio español del sujeto y el nexo lógico es dado por el legislador de manera imperativa, de tal modo que se infiere que siempre que un sujeto tenga un cónyuge e hijos menores que de él dependan, se inferirá su residencia española.

El precepto exige que no sólo el cónyuge sino también los hijos, es decir, todo el núcleo familiar, resida habitualmente en España, lo que no se configura más que como un indicio racional de que la vida del sujeto pasivo se desenvuelve en este ámbito. El legislador ha encontrado razonable este criterio para atribuir la residencia.⁷⁷⁸

⁷⁷⁷ Roffi, Rolando, *Contributo per una teoria delle presunzioni del Diritto amministrativo*, Milán, Dott. A. Giuffré Editore, 1982, p. 2.

⁷⁷⁸ Rosembuj, Tulio, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed., Barcelona, Ed. PPU, 1992, p. 421.

La doctrina aplaude esta disposición en virtud de considerarla acorde a la idea de la OCDE de que se tiene la residencia donde se tenga el centro de intereses vitales, expresión cuya amplitud aceptaría desde la permanencia física, como los intereses económicos y aun más las relaciones afectivas y familiares.⁷⁷⁹

Un aspecto que ha dado origen a la interpretación doctrinal es la conjunción copulativa que el texto legal establece entre el cónyuge y los hijos del sujeto. Es decir que la presunción deberá aplicarse aun en aquellos casos en que el matrimonio carezca de hijos y uno de los cónyuges resida en territorio español. O bien que el sujeto tenga hijos menores dependientes en España aunque carezca de cónyuge no separado legalmente, comprendiéndose los supuestos de los padres divorciados, viudos o solteros.⁷⁸⁰

El contenido del vocablo dependientes también ha sido sujeto a interpretación ya que no se especifica si se trata de dependientes económicos, físicos o afectivos. Se ha tratado de equiparar esta dependencia a la institución de la patria potestad propia del Derecho civil.

En este contexto se ha cuestionado qué sucedería en el caso de los menores que con el consentimiento de los padres vivan independientemente, situación frente a la cual la doctrina ha considerado como irrelevante para la aplicación de la presunción en comento.

El principal efecto una vez configurada la presunción es evidentemente la consideración del sujeto como residente en territorio español y por lo tanto sujeto por obligación personal al régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España.

La ventaja para el fisco español será también la posibilidad de gravar a este sujeto por sus rentas percibidas en todo el mundo, respetando para ello las reglas que puedan estar contenidas en los convenios de doble imposición celebrados por España.

⁷⁷⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 50.

⁷⁸⁰ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 267.

Al tratarse de una presunción *iuris tantum* se permite al sujeto afectado con esta presunción, que aporte pruebas en contra de la presunción cuando se ubique en la hipótesis de que no obstante de tener a su cónyuge en España y a hijos menores de edad dependientes, él no reside en España.⁷⁸¹

Para no caer en el supuesto de pruebas negativas, se debe entender que lo que el sujeto probará, si así lo considera conveniente será su residencia en otro territorio distinto al Español.

Desde luego esta residencia en el extranjero deberá evidenciarse no sólo con medios que prueben la estadía en un país extranjero sino también demostrar que en este último país es donde se encuentra el centro de sus intereses económicos, ya que si únicamente acredita la permanencia física en el extranjero, pero no la ausencia de su centro de intereses económicos es España, al estar dispensada la Administración de la carga de la prueba y una vez demostrada la residencia de la familia en territorio español, por la operación de la presunción, se estará frente a un caso de doble residencia; en cuyo caso habrá de estarse a los criterios establecidos por la OCDE, que posiblemente se inclinarían a favor de considerar la residencia en territorio español.⁷⁸²

6.5. Ficción en la atribución de rentas

Cuando no se sepa cuál es el porcentaje de la participación de rentas entre de socios, herederos, comuneros o partícipes por que no se manifieste en un pacto, el cual conste de manera fehaciente a la Administración, la Ley dispone que se de un trato de cómo si se tratara de partes iguales.⁷⁸³

⁷⁸¹ González Méndez, Amelia, "Residencia Habitual", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 205.

⁷⁸² Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 273.

⁷⁸³ Barberena Belzunce, Iñigo, "Atribución de rentas", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, págs. 192 y 193.

6.5.1. Fundamento legal

Artículo 10. TRLIRPF. Atribución de rentas

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección II del título VII de esta Ley.

Artículo 90 TRLIRPF, Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

6.5.2. Naturaleza

La atribución de rentas por partes iguales entre herederos, socios, partícipes o comuneros a falta de pacto expreso, es una ficción. En tanto que la presunción, como se ha reiterado en múltiples ocasiones en este trabajo, es una institución de orden procesal cuyo objetivo primordial es facilitar la prueba a aquella parte en cuyo favor se establece, y en la que siempre media un juicio de probabilidad, la ficción es un expediente normativo de orden sustantivo.⁷⁸⁴

6.5.3. Análisis

Se está creando una norma que suple a la realidad y que provoca una serie de actuaciones a partir de su mandato en operación.

Como en todas las ficciones jurídicas, el legislador finge la igualdad en la participación en las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades referidas por la LGT en su numeral 35.4.

Para que proceda la aplicación de la ficción es necesaria la prueba del presupuesto de hecho, el cual consiste en que a la Administración no le conste

⁷⁸⁴ Rozas Valdés, José A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, p. 40.

fehacientemente la existencia de un pacto o normas en donde se asienten los porcentajes de participación entre las partes.⁷⁸⁵

Si la Administración es quien no conoce los porcentajes de participación, porque probablemente no existe una delimitación de ellos, es la parte interesada en que se aplique la ficción para poder precisar una base imponible e imputarla a sujetos en forma específica y determinada, por lo tanto bastará con que la Administración pruebe la inexistencia de constancia fehaciente sobre dicha participación, para producir el efecto buscado es decir la imputación o atribución de rentas en partes iguales.

Por su parte los afectados si así lo consideran conveniente a sus intereses, podrán tratar de impedir la aplicación de la ficción, con cualquier instrumento probatorio que ataque la configuración certera del presupuesto de hecho.

La Ley no distingue sobre qué instrumentos probatorios podrían emplearse para desvirtuar los efectos de la ficción, por lo cual en principio todos serían aceptados, sin embargo habría que estar sujeto a las reglas de valoración establecidas, así por ejemplo habría que tener en cuenta la limitada eficacia probatoria de la documental privada.

Los efectos de la ficción en análisis se concretan a instaurar la igualdad en las participaciones. La ficción como se ha apuntado consiste en tener por paritaria la distribución de rentas entre las entidades enunciadas en la Ley. El texto legal contiene la consecuencia de la ficción y no la ficción misma.

6.6. Ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados

Por ministerio de esta disposición se imputa una renta, a todos los inmuebles urbanos que no generan rendimientos de capital inmobiliario,

⁷⁸⁵ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 289.

comprende por tanto a aquellos bienes que cubriendo las características para ser urbanos, se encuentran desocupados.⁷⁸⁶

6.6.1. Fundamento legal

Artículo 87 TRLIRPF. Imputación de rentas inmobiliarias

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 % del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 % de aquel (valor) por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 %.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

6.6.2. Análisis

Para la aplicación de este precepto ha de tratarse de edificaciones susceptibles de ser habitadas temporal o permanentemente en condiciones normales. No se comprenden los garajes, los locales de negocio, los solares ni las viviendas en construcción.⁷⁸⁷

⁷⁸⁶ Abella, *op. cit.*, p. 322.

⁷⁸⁷ Muñoz Baños, Cipriano, "La Contribución urbana y los rendimientos presuntos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *C.T.*, No. 49/1984, p. 135.

Indudablemente el legislador tributario está inventando el beneficio a gravar, ya que la sola titularidad de dichos inmuebles no genera en sí la percepción de un ingreso.

Es indiscutible que no hay siquiera un ligero indicio de que exista la percepción del ingreso, el legislador en forma categórica impone la certeza jurídica del hecho desconocido prescindiendo totalmente de la realidad.

A diferencia de presunciones y figuras afines la creación de esta norma no tiene por objeto evitar la defraudación fiscal, al decir de la doctrina española tiene como finalidad simplificar la aplicación del impuesto, sin embargo, no es precisamente la vía idónea ya que peca en exceso de injusticia.⁷⁸⁸

Es incuestionable la inequidad de la norma al equiparar situaciones desiguales.

El presupuesto de hecho lo constituye la simple titularidad sobre un bien inmueble urbano que no produce rendimientos de capital inmobiliario. En dicha titularidad se puede comprender a los propietarios o bien a los titulares de un derecho real de disfrute sobre los mismos.

Al tenor del artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se considera como inmueble urbano, no sólo a las construcciones, sino también al suelo urbanizable. Aunque no se puede soslayar que la ficción excluye al suelo no edificado, lo mismo que a los inmuebles que se encuentren afectos al ejercicio de actividades económicas o a la vivienda. En este último caso, para que la ficción sea aplicable, los inmuebles han de ser propiedad de una persona que no sea promotor de viviendas.⁷⁸⁹

Para que se configure el presupuesto de hecho será suficiente con que no se generen rendimientos de capital inmobiliario, es decir que no se encuentre cedido el uso de los inmuebles.

Acaecido el presupuesto de hecho la consecuencia fatal será la imputación de un rendimiento equivalente al 1.1% sobre el valor catastral. Esto significa que por el encuadramiento a la hipótesis prevista en la norma como

⁷⁸⁸ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 66, Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 294.

⁷⁸⁹ Muñoz Baños, *op. cit.*, p.135.

presupuesto de hecho, la sola titularidad de un inmueble urbano en las condiciones descritas, se hará acreedor el sujeto a una suma que deberá adicionar a sus demás rentas y se verá reflejada en su base imponible.

Al tratarse de una norma creadora de una ficción, una norma sustantiva ésta será obligatoria en su aplicación para ambas partes de la relación tributaria, el sujeto pasivo al elaborar su declaración deberá tenerla en cuenta en caso de adecuarse a la misma, y posteriormente la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación no podrá soslayarla.

El sujeto pasivo, llegado el caso, podrá acreditar que no se amolda al presupuesto de hecho, ya sea porque no es el titular o bien siéndolo el inmueble se encuentra en ruina.

Cuando esta disposición se confronta con los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, es evidente que no sale bien librada, así por ejemplo ¿Cómo se podrá hablar del principio de capacidad contributiva, cuando no existe realmente el ingreso? ¿Qué riqueza trata de medir el legislador cuando el ingreso simplemente es supuesto por la ley?

De igual manera se quebranta el principio de equidad, en el momento en que la norma creadora de la ficción otorga un tratamiento desigual a quienes se encuentran en igualdad de condiciones.

Qué paradójico resulta el caso de aquellos inmuebles que estando desocupados y que se ofertan por largo tiempo en el mercado para ser arrendados o vendidos y lo único que causan a sus titulares son gastos, que al amparo de esta disposición, generen rendimientos fictos por los cuales deba pagarse un impuesto sobre la renta.⁷⁹⁰

En cualquier caso, lo cierto es que una vez más el legislador tributario se aparta de su intención, de gravar rentas reales al imponer como rendimientos cantidades no extraídas de hechos reales.⁷⁹¹

⁷⁹⁰ Sanchez Pino, op. cit., p. 304.

⁷⁹¹ Sánchez Pinilla, *Notas al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Empresa, 1982, p. 100.

6.7. Rendimientos inmobiliarios en caso de parentesco

El legislador tributario considera que la celebración de arrendamientos a precios ínfimos se puede llevar a cabo más fácilmente entre parientes.

Para evitar que tengan lugar este tipo de arrendamientos realizados con el único fin de beneficiarse fiscalmente, el legislador tributario ha establecido una norma imperativa de valoración.

6.7.1. Fundamento legal

Artículo 22 TRLIRPF. Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 87 de esta Ley.

6.7.2. Naturaleza

Es una genuina ficción jurídica, que determina la necesidad de imputar una renta al sujeto pasivo cuando el titular del bien ceda el mismo a su cónyuge o parientes. El legislador establece en estos casos cuál es el importe del rendimiento neto total, de forma que no se admite la deducibilidad de los gastos sobre esta cuantía, que tiene el carácter de rendimiento neto mínimo.⁷⁹²

El ingreso íntegro de los inmuebles arrendados está constituido por el importe total que se reciba del arrendatario y, salvo la peculiaridad de la deducción de intereses, el rendimiento neto se obtiene mediante la deducción de todos los gastos necesarios, pudiendo ser tanto positivo como negativo.⁷⁹³

6.7.3. Análisis

En virtud de que la actividad consistente en arrendar inmuebles urbanos, trae aparejada la posibilidad de deducir ciertos gastos necesarios para

⁷⁹² Ferreiro Lapatza, J. J. et al., op. cit., p.79.

⁷⁹³ Pedraza Bochóns, José V., "Rendimientos en caso de parentesco", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 541.

su operación, todos los sujetos que tengan inmuebles dados en arrendamiento sin importar el monto de las rentas estarán interesados en efectuar tantas deducciones como la ley se los permita. Pero en un momento dado, puede ocurrir que el monto de las deducciones sea superior al monto de las rentas obtenidas, cuando el precio pagado por el arrendamiento es apenas simbólico.

Esta regla de valoración consiste en imputar obligatoriamente un rendimiento de capital inmobiliario en aquellos casos de arrendamiento entre parientes a precios bajos.

Al no sustentarse en datos extraídos de la realidad, ni de probabilidad objetiva el legislador está generando una ficción.

El presupuesto de hecho está circunscrito a la existencia del arrendamiento o subarrendamiento, se excluyen las cesiones gratuitas, la cesión de derechos reales entre parientes.

Además este presupuesto de hecho se configurará siempre que el arrendamiento se celebre entre parientes, todos evidentemente, personas físicas, de modo tal que no es posible aplicar la norma cuando una de las partes sea una persona moral, por bajo que sea el precio del alquiler.

La Ley va un poco más allá y exige que se trate de operaciones entre parientes hasta el tercer grado, ya por consanguinidad, ya por afinidad, en línea directa o colateral.

Aunque la disposición guarda cierto parangón con las presunciones de onerosidad y de presunciones vinculadas, están creadas para aplicarse bajo supuestos distintos. La ficción en análisis no puede identificarse con la presunción de onerosidad, ya que ésta última toma en consideración la realidad. No presume que el rendimiento íntegro sea distinto al declarado, sino que, prescinde del mismo y otorga otro parámetro para construir la base imponible, además tampoco admite prueba en contra, lo que confirma una naturaleza distinta entre ambos institutos.

Por lo que respecta a la ficción aplicable a las operaciones vinculadas su presupuesto de aplicación requiere la participación de sociedades, entre las que

obviamente no puede existir ningún tipo de parentesco, además de que la valoración ficta produce sus efectos en los ingresos y los gastos.

Por lo tanto, la ficción en comento encontrará su lugar de aplicación, en aquellas situaciones donde haya un arrendamiento entre personas físicas y entre ellas exista un parentesco. Si no se da tal parentesco entonces sí habrá de aplicarse la regla de presunción onerosa.⁷⁹⁴

El efecto principal en la aplicación de la ficción es imputar una renta mínima cuantificada, por concepto del arrendamiento entre parientes.

La doctrina es unánime al manifestar su inconformidad en cuanto a que la cuantificación del hecho consecuencia es que refiere el rendimiento mínimo, no al rendimiento íntegro, sino al rendimiento neto.⁷⁹⁵

Ello produce injusticias importantes como lo es la imposibilidad de deducir cuando menos los mismos gastos que si serían susceptibles de deducción en caso de tenerse un inmueble sin arrendar.

Esta ficción atenta gravemente contra el principio de capacidad contributiva, ya que lo que la norma pretende es gravar una capacidad inexistente, ficta.

Es injusto en aras de tratar de combatir la evasión tributaria, bien pudieran intentarse otras vías más justas en donde se respeten cuando menos los principios constitucionales propios de la material fiscal.⁷⁹⁶

6.8. Inexistencia de afectación

Ante la posibilidad de elusión cuando ocurre una afectación de los bienes antes de su posterior transmisión, se ha establecido una ficción cuyo objeto es impedir dicha elusión.

⁷⁹⁴ López Berenguer, J., *Manual de derecho tributario* (parte especial), 4 ed., Madrid, p. 77.

⁷⁹⁵ Sánchez Pino, *presunciones...*, *op. cit.*, p. 312, Pedraza Bochons, *op. cit.*, p. 546.

⁷⁹⁶ Peña Velasco, G. de la, "La Propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *REDF*, no. 75, julio- septiembre 1992, págs. 447 y ss.

6.8.1. Fundamento legal

Artículo 26.3. TRLIRPF. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

6.8.2. Fundamento lógico

El legislador pretende que hay afectaciones que más que responder a las exigencias propias de las actividades económicas, sólo se busca obtener un régimen fiscal favorable en la transmisión de un bien o derecho, la cual con anterioridad a dicho cambio de destino ya se tiene considerada.

6.8.3. Naturaleza

Es una ficción, sin importar lo que haya sucedido en la realidad del contribuyente, el mandato imperativo de ley dice que la afectación de un bien o derecho no se ha producido si se efectúa la enajenación de éste antes de transcurridos los tres años.

Nuevamente se trata de una regla de derecho material que prescinde de la realidad, sin que permita la presentación de prueba que demuestre lo contrario.

6.8.4. Análisis

El patrimonio afecto está formado por todos los bienes y derechos del contribuyente que él mismo destine en exclusiva al desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para que se configure la afectación es importante que el elemento patrimonial sea necesario para el desarrollo de la actividad económica y que se utilice de manera exclusiva en dicha actividad.⁷⁹⁷

⁷⁹⁷ Pérez Royo, *op. cit.*, p.178.

La afectación constituye pues una migración de elementos patrimoniales del patrimonio personal del sujeto pasivo al patrimonio empresarial del mismo.

La afectación de los bienes provoca el efecto de una exención sobre las plusvalías generadas hasta el momento en que se produce.

Se abre la posibilidad a la elusión si se interpone una afectación de los bienes antes de su transmisión posterior, para impedirlo, la norma creadora de la ficción, dispone que se entenderá que no ha habido afectación si se enajenan los bienes antes de tres años desde su contabilización.⁷⁹⁸

Resulta ilustrativo el ejemplo presentado por Pérez Royo, consiste en una transmisión que vaya a provocar una disminución patrimonial; de encontrarse afecto el bien transmitido la minusvalía se integrará sin restricción alguna con los rendimientos positivos de la actividad, en tanto que si no lo estuviera habría importante limitaciones a su integración en la base imponible.⁷⁹⁹

El presupuesto de hecho para que se aplique la norma que contiene la ficción es la enajenación del bien o derecho afectado, antes de que se cumplan tres años desde la fecha en la que se produjo la afectación.⁸⁰⁰

El plazo de los tres años se computará a partir del momento en que se contabilice el bien en el patrimonio empresarial, dicha contabilización es una obligación formal exigida por el reglamento de la Ley.

No obstante la restricción que impone la ficción, puede pensarse en la hipótesis de que el sujeto que busque la afectación patrimonial sólo por obtener un beneficio fiscal, enajene el bien antes de los tres años, pero formalice dicha enajenación apenas recién transcurrido el término de los tres años.

⁷⁹⁸ Simón Acosta, Eugenio, "Incrementos y disminuciones de patrimonio", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 742.

⁷⁹⁹ *Op. cit.*, p. 185.

⁸⁰⁰ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 321.

El efecto más importante va a constituirlo el hecho de que se de por no efectuada la afectación, cuando se cumpla el presupuesto de hecho antes descrito.

El legislador presupone también la posibilidad de que se configuren no sólo afectaciones interesadas para obtener un trato fiscal favorable, sino inclusive llegarse al extremo de elucubrar y realizar afectaciones fictas.

Si en un momento dado se presenta la hipótesis de haber afectado un bien por necesidad y conveniencia de la actividad económica y posteriormente éste tiene que enajenarse antes de los tres años, el sujeto pasivo deberá estar conciente de los efectos que crea la ficción, es decir, el fisco no tomará en cuenta que la afectación haya sido real, por la sola enajenación del bien antes de los tres años, se procederá como si no se hubiera realizado la afectación.

Y si bajo el anterior supuesto ya se habían generado consecuencias fiscales por la afectación, obtención de algún tipo de rendimientos, deducción de gastos, etc. Éstos, una vez realizada la enajenación, serán destruidos, ya que en ningún momento la ley acepta una afectación parcial y una subsiguiente desafectación. La afectación se perfecciona transcurridos los tres años.

6.9. Ingresos computables en las actividades económicas

Bajo el razonamiento de que quien cede o presta a terceros bienes o servicios lo hace esperando obtener algún beneficio, el legislador ha establecido este precepto.

6.9.1. Fundamento legal

Artículo 26.4. TRLIRPF Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

6.9.2. Naturaleza

La doctrina se muestra divergente en cuanto a la naturaleza jurídica de esta norma hay quienes la califican de presunción, dada su semejanza con la presunción de onerosidad prevista en el artículo 6.3. del mismo texto legal.⁸⁰¹

Hay quienes opinan que se trata de una ficción por varias razones, la primera es que no es una norma probatoria, es una norma que contiene un mandato de valoración, cuya consecuencia es que se imputa, un ingreso ficto, que en la realidad no se obtuvo.⁸⁰²

6.9.3. Análisis

Por otro lado es una norma que no admite el ofrecimiento de prueba en contra por ningún lado, la ley exige que se aplique el valor normal de mercado una vez ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la misma.

En cuanto al presupuesto de hecho la norma presenta diversidad, el primero de ellos se manifestará cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, ya que como cabe recordar la norma se ubica en el apartado de la Ley que establece las reglas generales de cálculo del rendimiento neto para actividades económicas.

Lógicamente el autoconsumo ha de versar sobre bienes propios de la actividad económica del sujeto pasivo y que, además, sean objeto de la misma.

Hay verdaderos obstáculos cuando la Administración pretender constatar este tipo de autoconsumo.

El segundo presupuesto de hecho en la ley es el caso de cesiones gratuitas a terceros.

Los problemas de evasión que el legislador trataba de prever, bien pudieron ser sujetos a la presunción de onerosidad ya analizada, evitándose las dificultades para su control y demostración.

⁸⁰¹ Santidrián Alegre, J., *op. cit.*, p. 148.

⁸⁰² Sánchez Pino, *op. cit.*, págs. 335 y 336.

La tercera de las hipótesis reguladas como presupuesto de hecho para que entre en operación el juego de la ficción es la cesión a terceros de bienes y servicios objeto de la actividad a precio notoriamente inferior al normal de mercado.

En este supuesto si hubo una contraprestación, sólo que el precio pagado fue tan bajo como para considerarlo notoriamente inferior al precio de mercado.

Y la consecuencia será que por la diferencia se le impute al sujeto pasivo una renta ficta que se adicionará en su base imponible, renta que desde luego discrepará con la realmente obtenida.

Desde luego la expresión notoriamente inferior a precios de mercado no es la más feliz, ya que habrá que precisar el término notoriamente, en un mercado como lo puede ser el de los servicios profesionales.

Por su naturaleza de ficción, la norma no atiende en lo absoluto a la realidad, simplemente se limita a aplicar una valoración de mercado, frente a la realización de algunos de los hechos presupuestos de la norma.

En un régimen de autoliquidación, como lo es el español, toca en primera instancia al contribuyente mismo aplicar estas normas de valoración situación que se antoja por demás complicada en el momento de tratar de cuantificar.⁸⁰³

Tratándose de la cesión gratuita a terceros, dada la renuncia a la contraprestación por parte del proveedor del bien o servicio, la consecuencia será la imputación de un ingreso igual al del valor del mercado.

La doctrina se pronuncia a favor de que la extensión de la presunción de onerosidad en el campo de las actividades económicas hubiese sido una mejor opción, ya que al admitir la prueba en contra sería más justa. Además de que al proveerse de solución legislativa al mismo problema en forma diversa, con una presunción *iuris tantum* para los trabajadores y con una ficción para los desarrolladores de actividades económicas puede interpretarse como un trato inequitativo.

⁸⁰³ Abella, *op. cit.*, p. 414.

También quebranta innecesariamente el principio constitucional de capacidad económica, ya que al imputar una renta inexistente no está tomando en consideración la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Y como la mayoría de las ficciones en materia tributaria, distorsiona a tal grado la realidad que llega a trastocar la naturaleza del impuesto, en aras de evitar la posible defraudación.

La Ley no se pronuncia sobre la unilateralidad o la bilateralidad de los efectos como si lo hace en lo que concierne a las operaciones vinculadas.

Se piensa que cuando se recibió una prestación en forma gratuita no se tiene el derecho a ninguna deducción al respecto, pero si la ley atribuye una renta a alguien que ofreció un bien o prestó un servicio en forma gratuita o a un precio ínfimo, por qué no habría de poderse generar un efecto colateral a la contraparte.

Lo más probable es que atendiendo a los móviles del legislador su intención sea limitar los efectos de la ficción al realizador de la actividad económica que efectúe la prestación, sin embargo, en ausencia de un texto legal toca a los tribunales pronunciarse con sabiduría y justicia al respecto.

6.10. Valor de transmisión de los incrementos y disminuciones patrimoniales

Considerando que mediante transmisiones onerosas, se pueden encubrir donaciones, y con ello obtener un trato fiscal menos gravoso, el legislador tributario ha dispuesto lo siguiente.

6.10.1. Fundamento legal

Artículo 33. TRLIRPF. Transmisiones a título oneroso. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

6.10.2. Naturaleza

Es una ficción, que estriba en que cuando un sujeto reciba por cierta transmisión un precio desigual al del mercado se tendrá como real no el recibido sino el de mercado. Es decir los efectos fiscales se generarán como si se hubiese recibido el precio de mercado, sin importar la realidad, el legislador sustituye el precio real por otro.

6.10.3. Fundamento lógico

El legislador supone que mediante transmisiones onerosas, declaradas en importes inferiores a los reales, se puedan ocultar donaciones con objeto de recibir un trato fiscal más favorable.

6.10.4. Análisis

Esta regla se encuentra dentro del capítulo I del TRLIRPF, dedicado a la determinación de la base imponible, en forma específica en la sección IV, que regula las ganancias y pérdidas patrimoniales.

El artículo 33 del TRLIRPF regula la estructura común de los valores de adquisición y de transmisión onerosa, sea cual sea el título jurídico por el que el bien hubiera sido adquirido o transmitido.⁸⁰⁴

La disposición en la parte trascrita, tiene por objeto conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados de las enajenaciones, lo cuál a criterio del legislador derivará en una disminución del fraude. El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en agravar las consecuencias fiscales que derivan de una declaración de valor distinto al real.⁸⁰⁵

⁸⁰⁴ Calero Gallego, Juan, "Valores de adquisición y transmisión. Adquisición o transmisión a título lucrativo", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 760.

⁸⁰⁵ Pont Mestres, Magín, "La Nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de determinados bienes y derechos, en su conexión con la Constitución (Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos)", *Gaceta Fiscal*, no. 68, julio 1989, p.226.

Nuevamente se trata de obtener una mengua en el fraude fiscal por la vía de agravar las consecuencias tributarias. Es una medida represiva, disfrazada de hecho imponible, mediante la estructura de la ficción jurídica.⁸⁰⁶

El hecho base, presupuesto para la aplicación de la ficción es que en el campo de las transmisiones onerosas, se acredite que el importe efectivamente pagado sea distinto al valor normal de mercado.

Además de apartarse de la realidad, el hecho de sujetar la valoración al precio de mercado provoca una gran inseguridad dada la falta de precisión en el momento de determinar con certeza este precio de mercado.

Para determinar el presupuesto de hecho, será necesario que la Administración, ante la declaración del contribuyente de la cantidad efectivamente percibida como valor de la operación, demuestre que el valor de mercado difiere del efectivamente percibido.⁸⁰⁷

Lo que significa que en tanto no haya la demostración de la diferencia de valores, la operación causará sus efectos jurídicos, tomando como base el importe efectivamente percibido, ya que resulta excesivo pretender que en cada una de sus operaciones los particulares se den a la tarea de encontrar el justo exacto de lo que se considere precio de mercado para de ahí elaborar sus declaraciones.

El hecho ficticio resultante estriba en tomar como importe real de enajenación el valor de mercado y la consecuencia tributaria más importante será incrementar la base imponible para el transmitente, ya que verá sustituido el importe efectivamente percibido por el que la Administración considere precio normal de mercado.

Por ende, el sujeto pasivo afectado se verá gravado por una renta no obtenida sino imputada por ministerio de ley.

⁸⁰⁶ *Ídem.*

⁸⁰⁷ Sánchez Pino, *op. cit.*, págs. 354- 355.

El legislador al elegir el criterio de valoración equivocado desnaturaliza el gravamen y contraría el principio constitucional del reparto según la capacidad económica.⁸⁰⁸

La misma redacción de la norma que establece la ficción es sorprendente, ya que, un apartado después de haber optado por valorar la enajenación a su importe contractual, cambia la opción por valorar al precio de mercado. Ello significa universalizar la regla de valoración de las operaciones vinculadas. Si se opta por el importe real y efectivo de la enajenación, lo que sería acorde con el principio de capacidad económica, lo que tiene que hacer la Administración es preocuparse de ser capaz de demostrar la cuantía del mismo, y no sembrar el sistema tributario de normas amenazantes.⁸⁰⁹

El legislador, desconfiando de la veracidad de los contribuyentes, incluso cuando los contratos se celebran en documento público, prefiere determinar la variación patrimonial sobre la base del valor de mercado del bien transmitido, en lugar de tomar el precio efectivo, cuando ambos difieran. Desde luego la constitucionalidad de este mandato legal se pone en entredicho, ya que la capacidad contributiva debe partir de situaciones reales. Si la Administración sospecha que cierta cantidad es superior a la declarada,⁸¹⁰ lo que debería hacer es desplegar su amplia gama de facultades de comprobación y sus efectos, pero al imponer como línea que se aplique *tabula rasa* el precio de mercado, el gobernado pierde la garantía de que el impuesto recaiga sobre una capacidad económica, presente, real, efectiva, con lo que se estaría transgrediendo el artículo 31.1 de la Constitución Española.⁸¹¹

Por último, la intención del legislador es que los efectos de este ajuste que habrá de hacerse en el valor de las transmisiones serán unilaterales, es

⁸⁰⁸ Carrobé Gene, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, IEF, 1990, págs. 2-3.

⁸⁰⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 224.

⁸¹⁰ Según se declara en la exposición de motivos de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, antecedente legislativo de esta ficción, cfr. Pont Mestre, *La nueva ficción... op. cit.*, p. 229.

⁸¹¹ Calero Gallego, *op. cit.*, p. 768.

decir quedan fuera las consecuencias que este ajuste de valor pudiera generar en el ámbito del adquirente.

6.11. Valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación

El artículo en el cual se encuentra inserta esta disposición contiene una serie de reglas específicas para la cuantificación de varios supuestos concretos de alteraciones patrimoniales.

6.11.1. Fundamento legal

Artículo 35.1.b. TRLIRPF. Normas específicas de valoración...

(Se considerará como valor de transmisión), salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

6.11.2. Naturaleza

La redacción de la norma invitaría a pensar que se trata de una norma presuntiva, sin embargo: no es así, ya que como se ha subrayado a lo largo de este trabajo, las presunciones despliegan sus efectos en al ámbito probatorio, cosa que no sucede en el caso de esta norma.

Es criterio generalizado en la doctrina que la ficción consiste en el empleo conscientemente inexacto de categorías jurídicas, en el establecimiento de una irrealidad natural. La ficción es un procedimiento técnico que coloca un

hecho, una cosa o una persona, en una categoría conscientemente inexacta, con el objeto de atribuirle las consecuencias jurídicas de dicha categoría.⁸¹²

En materia tributaria, la ficción constituye frecuentemente una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, merced al cual se imputan a ciertos supuestos de hecho consecuencias jurídicas que violentan e ignoran su naturaleza real.⁸¹³

La disposición transcrita encierra una norma de valoración de derecho material, por lo que se trata de una ficción y no de una presunción como parecería *prima facie*, según su redacción.⁸¹⁴

Tampoco hay una concatenación lógica de hecho base y hecho presunto, para que pudiera ser considerada como una presunción *iuris et de iure*, los valores por la norma establecidos no son probablemente el importe real de la enajenación.⁸¹⁵

Y aunque el precepto diga literalmente, salvo prueba, esta prueba no desvirtúa ninguna presunción, pues lo que se debe acreditar, no es su divergencia con el valor impuesto como valor de transmisión, sino un hecho ajeno como lo es la correspondencia con el valor de mercado.⁸¹⁶

6.11.3. Fundamento lógico

Los fines pretendidos por el legislador son tanto determinar el precio de la transmisión en casos donde su precisión puede resultar difícil, como evitar la

⁸¹² Delgado-Ocando, J.M. *Ficciones y presunciones en el Código Civil Venezolano*, Maracaibo, Universidad del Zulia, Facultad de Derecho, Centro de Estudios de Filosofía del Derecho, 1974, p. 67.

⁸¹³ Pérez de Ayala, J.L., *Las ficciones en el Derecho tributario*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 192. Navarrine, Susana y Asorey, Rubén, *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, doctrina legislación y jurisprudencia, Buenos Aires, Depalma, 1985, págs. 2 y 3.

⁸¹⁴ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 363.

⁸¹⁵ *Ídem*.

⁸¹⁶ *Ibidem*, p. 364.

elusión tributaria que pudiera obtenerse mediante la fijación de precios artificiales.⁸¹⁷

6.11.4. Análisis

El apartado b del artículo 35.1. del TRLIRPF regula la transmisión a título oneroso de valores no cotizados y representativos de la participación en fondos propios de sociedades y entidades, lo que excluye a los títulos de deuda pública y obligaciones, entre otros. Esta norma esgrime para el cálculo de la alteración patrimonial la regla recogida en el artículo 32 del TRLIRPF, esto es, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, pero añadiendo algunas reglas.

La Ley fija como valor de transmisión para estos casos el mayor entre el teórico que resulte del último ejercicio cerrado y el que se deduzca de capitalizar al 20%⁸¹⁸ el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios cerrados.⁸¹⁹

Relea Sarabia, hace la observación de que la Ley al referirse a los tres ejercicios sociales con anterioridad, no precisa si estos deberán estar aprobados o no. Literalmente no se requiere que los balances, cuyos beneficios deban capitalizarse, estén debidamente aprobados, sin embargo el criterio de la Administración ha sido dictado en sentido contrario.⁸²⁰

El presupuesto de hecho se configurará en aquellas transmisiones a título oneroso de valores mobiliarios sin cotización para la aplicación de la norma, y además que el contribuyente no haya demostrado que el precio aplicado en la operación es semejante al que se hubiese concertado entre partes independientes.

⁸¹⁷ Relea Sarabia, Antonio, "Normas específicas", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 775.

⁸¹⁸ Cabe destacar que si se hace un seguimiento histórico de la disposición este porcentaje ha ido en ascenso, de un 8% pasó a un 12.5%, y ahora se fija en un 20%.

⁸¹⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, p. 232.

⁸²⁰ *Op. cit.*, p. 778.

Un problema que pudiera presentarse al momento de aplicar la ficción sería determinar si existe un verdadero mercado sobre el tipo de bienes en cuestión.

En cuanto a los frutos generados por la ficción la consecuencia jurídica inmediata de la aplicación de la ficción es evidente, pues para cuantificar la variación patrimonial, el valor de adquisición no ha de confrontarse con el importe efectivamente percibido por la enajenación, como es regla general, sino con el mayor de los dos siguientes: valor teórico o el resultado de capitalizar beneficios.⁸²¹

Ahora bien, el tomar como valor de transmisión el valor teórico del último balance sin más razón que el no haberse podido probar la coincidencia del declarado como efectivo con el valor de mercado, por la inexistencia de un mercado organizado efectivo, puede dar lugar a derivaciones infames, pues nada indica que aquél se aproxime más al valor de mercado que el declarado.⁸²²

Si el valor teórico es la diferencia que existe entre el activo real y el pasivo exigible, según el último balance aprobado con anterioridad a la enajenación de valores. Entonces el valor teórico no tiene por que coincidir con el valor de mercado.⁸²³

Como en las anteriores normas de valoración analizadas, el legislador tributario español no considera la producción de efectos bilaterales en la aplicación de la ficción, esto significa que el adquirente en nada vera modificada su situación tributaria.

La crítica vuelve a reiterarse en el sentido de que no es justo que el legislador tributario resuelva sus temores con medidas que alejan a la tributación de sus principios constitucionales.

⁸²¹ Sánchez Pino, *op. cit.*, p. 371.

⁸²² *Ídem.*

⁸²³ R. TEAC del 12 de diciembre de 1989.

Donde el contribuyente obtiene incrementos de renta meramente nominales, la justicia tributaria no ha sido bien servida.⁸²⁴

6.12. Incrementos de ganancias no justificados

El incremento no justificado de ganancias de patrimonio aflora generalmente como un elemento patrimonial desconocido por la Administración y que además no guarde correspondencia con las condiciones declaradas por el contribuyente.

6.12.1. Fundamento legal

Artículo 37 TRLIRPF. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

6.12.2. Naturaleza

Es una presunción *iuris tantum*, la cual podrá hacer valer la Administración para que un sujeto pasivo tribute por concepto de rentas hasta entonces ocultas respecto de la cual ignora su origen.⁸²⁵

⁸²⁴ Simón Acosta, E., *op. cit.*, p. 752.

⁸²⁵ Pérez Royo, *op. cit.*, p, 244.

6.12.3. Análisis

El incremento no justificado de ganancias patrimoniales es aquella riqueza que no está en relación a la situación tributaria del sujeto pasivo por él declarada.⁸²⁶

Aquí el legislador hace referencia a la presencia de bienes y derechos, elementos específicos del patrimonio. También se exige que tales componentes discrepen de la situación económica del contribuyente manifestada en sus declaraciones.

Asimismo, se consideran ganancias no justificadas a las deudas inexistentes en la declaración de IRPF o en la del IP o en libros o registros oficiales, ya que restar de la base, deudas inexistentes para aminorarla tiene el mismo efecto que declarar una base inferior real.

Este precepto es un instrumento valioso para el legislador en la lucha contra el fraude fiscal, que puede en un momento dado interceptar rentas de dudoso origen.⁸²⁷

El legislador ha querido incluir en el concepto de incrementos no justificados cualquier tipo de bien susceptible de aprobación y de valoración económica, así como la inclusión de deudas inexistentes.⁸²⁸

El régimen fiscal que se prevé para las ganancias patrimoniales no justificadas, como regla general, es que se integran tales ganancias en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran. Existe una salvedad: que el contribuyente pruebe que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

El mecanismo de lucha contra la defraudación es el siguiente, hay ganancias que se materializan en bienes o derechos, constituyen una forma de

⁸²⁶ *Ibidem*, p. 245.

⁸²⁷ Simón Acosta, E., "Comentario al artículo 27 de la LIRPF", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, Edersa, p. 439.

⁸²⁸ González Sánchez, Manuel, "Incrementos patrimoniales no justificados", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995 p.796.

renta que en algún momento se obtuvo por el sujeto pasivo más no se declaró. En consecuencia en el momento en que se descubre, se sujetan a tributación.

Este mecanismo funciona poniendo en marcha el juego de las presunciones. Parte de la presunción de rentas ocultas a partir de ciertas manifestaciones patrimoniales y su sujeción posterior a la tributación.⁸²⁹

Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un instrumento complejo integrado por dos presunciones legales relativas –material y temporal- y un régimen sustantivo especial de carácter casi sancionador. Si la Administración descubre o declara elementos patrimoniales que no corresponden a lo previamente declarado, se presume que tales elementos constituyen renta gravada. Accesoriamente la Ley regula una presunción temporal: se considera - salvo prueba en contrario- que dichas rentas se han generado durante el período respecto del que se descubren.⁸³⁰

El hecho base es la posesión de unos bienes por parte del sujeto pasivo del IRPF, cuya tenencia no corresponde con la renta o patrimonio por él declarados así como cuando se deduzca de la declaración de deudas inexistentes.⁸³¹

El hecho presunto es que hay una renta que en su momento no estuvo sujeta a tributación y que está materializada en el patrimonio del contribuyente.

Entre el hecho conocido y el hecho presunto se establece una relación extraída de la experiencia y resistente a todo examen lógico. Si los hechos reales pudieran no coincidir con el resultado del método presuntivo aplicado, el legislador permite la demostración de que la presunción está generando una conclusión equívoca. Por esta razón, es que se está frente a una presunción *iuris tantum* en la que cabe la aportación por la parte del sujeto pasivo de una prueba en contrario y que puede versar sobre la falta de certeza en cualquiera

⁸²⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, *REDF*, no. 81, Civitas, 1994, p. 18.

⁸³⁰ *Ibidem*, p. 23.

⁸³¹ Jiménez Compaired, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 106.

de los elementos manejados. Argumentos que pueden afectar por ejemplo, a la titularidad de los elementos patrimoniales, a la justificación de las rentas invertidas en su adquisición ya estuvieron sometidas a gravamen, a la demostración de su no sujeción o exención o bien, a su carácter prescrito de la obligación.

La presunción relativa al aspecto temporal del hecho imponible se desenvuelve de la siguiente manera, partiendo del mismo hecho conocido, la existencia de una renta oculta, se llega a similar hecho presunto: las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán a la base imponible del período impositivo respecto del que se descubran.

Ahora bien, se pueden desvirtuar los efectos de la presunción, siempre y cuando se demuestre que la titularidad de los elementos patrimoniales que están en la base del hecho conocido ya se tenía desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

Evidentemente, en ese caso ha prescrito el derecho de la administración a liquidar las rentas a partir de las cuales se adquirieron los bienes y derechos.

La apreciación de la prescripción, se hace a partir de un dato ostensible que se convierte en algo obvio: si desde una fecha anterior al período de prescripción hay la titularidad de los elementos patrimoniales adquiridos con una renta no declarada en el IRPF, siendo la renta siempre anterior al patrimonio en el que se materializa, la renta se generó en un período prescrito.

La disposición tal y como se encuentra redactada deja la impresión de que al legislador no le importa la demostración del período en el cual se ganó la renta oculta, situación que se puede considerar grave en un contexto como lo es el del IRPF, debiera ser trascendente para el legislador establecer el origen de la renta, para que con base en ello se determine que regla de imputación temporal procede aplicar en función del tipo de renta que se trate. Sólo de ese modo un tributo con las características del IRPF, sometido a especiales

exigencias de veracidad dado su carácter directo, personal y subjetivo, cumple el papel medular que se le atribuye en los sistemas tributarios modernos.⁸³²

El principal efecto no descansa tan sólo en calificar como incremento patrimonial no justificado la renta que presuntamente el sujeto obtuvo y no declaró, sino que, a continuación, se establece como ha de someterse a tributación aquél. Es decir, los incrementos no justificados de patrimonio se integrarán en la base liquidable regular, lo que conlleva a considerarla renta regular del ejercicio, sometiéndose en consecuencia, íntegramente a la progresividad de la tarifa.⁸³³

⁸³² Sentencia del Tribunal Constitucional, del 28 de octubre de 1997.

⁸³³ Sánchez Pino, *op. cit.*, págs. 386 y 387.

Conclusiones capitulares

1. Las presunciones e instituciones afines que afectan al hecho imponible son: la presunción de onerosidad, la ficción de operaciones vinculadas, la presunción de ejercicio de la actividad.

2. La presunción de residencia produce sus efectos en lo que concierne al sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residentes.

3. Se desarrollan en campo de la base imponible las siguientes figuras: ficción de atribución de rentas, la ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados, la ficción de arrendamiento entre parientes, la ficción de inexistencia de afectación, la ficción de ingresos computables en el ejercicio de actividades económicas, la ficción del valor de transmisión de los incrementos y disminuciones patrimoniales, la ficción de valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación y la presunción de incremento no justificado de ganancias patrimoniales.

4. La presunción *iuris tantum* de onerosidad consiste en tener por retribuidas todas las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades, y su efecto principal es considerar la existencia de ingreso para el cedente del trabajo o del bien que se acumulará a su base imponible de renta.

5. La ficción de operaciones vinculadas, es una regla legal de valoración en donde el legislador soslaya la realidad y decide que una vez que se configure la vinculación, las operaciones que a partir de dicha vinculación se celebren se considerarán realizadas por su valor normal de mercado.

6. La expresión valor normal de mercado es imprecisa, hay bienes y servicios que ni siquiera cuentan con mercado.

En otras ocasiones a pesar de que si exista un mercado sus variaciones son muy grandes como para determinar con exactitud el precio del bien o servicio en el momento de la celebración de la operación.

7. La presunción *iuris tantum* de ejercicio de la actividad económica, según la cual los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realizan la ordenación de los medios, y que normalmente coinciden con ser los titulares de dichas actividades, es una presunción que facilita la imputación de rendimientos por tales actividades de una manera justa y lógica.

8. La residencia es un criterio de vinculación universal, así que el legislador fiscal español también la utiliza y la extiende mediante una presunción *iuris tantum* a aquellos sujetos cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos que de él dependan residan en territorio español, sin importar el término de su propia estadía en España.

9. La ficción de atribución de rentas contiene un criterio de distribución de la renta para el caso de que no haya constancia de cómo ha de realizarse la referida distribución entre socios comuneros o partícipes por los rendimientos obtenidos de una sociedad civil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades.

10. Mediante el establecimiento de una ficción se atribuye un rendimiento, a todos los inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, esto es, por la simple titularidad sobre un bien inmueble urbano que no produce rendimientos de capital inmobiliario, se atribuye una renta inexistente por la cual deberá tributarse, lo que viola flagrantemente el principio de capacidad contributiva contenido en la Constitución española.

11. Al celebrarse arrendamientos entre parientes, el legislador tributario considera que como entre éstos podrían existir arrendamientos a precios simbólicos con el fin de aminorar las cargas tributarias, es mejor dictar una regla de valoración de modo que se compute un rendimiento de capital inmobiliario mínimo para éstos casos, sin importar los términos reales del contrato, lo cual culmina en muchos casos en la imputación de rentas inexistentes sin la posibilidad de ofrecer pruebas en contra.

12. Si un sujeto pasivo afecta un bien o derecho para emplearlo en el desarrollo de actividades económicas pero decide enajenarlo antes de los tres años de efectuada la afectación, ésta se tendrá por no realizada, ya que en opinión del legislador la afectación sólo se hizo por obtener una ventaja fiscal y no porque el bien fuese necesario para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente.

13. Cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, o bien se cedan o se presten a un tercero a precio notoriamente inferior al normal de mercado o en forma gratuita, se le dará un tratamiento como si se hubiese aplicado el precio de mercado en la operación y se imputará la obtención de una renta a cargo del prestador o cedente del servicio o del bien.

14. En la sección dedicada a las transmisiones a título oneroso el legislador tributario español crea una ficción, que consiste en que cuando un sujeto reciba por cierta transmisión un precio desigual al del mercado se tendrá como real no el recibido sino el de mercado. Es decir los efectos fiscales se generarán como si se hubiese recibido el precio de mercado, sin importar la realidad, el legislador sustituye el precio real por otro.

15. En aquellas transmisiones a título oneroso de valores mobiliarios sin cotización para la aplicación de la norma, y además que el contribuyente no haya demostrado que el precio aplicado en la operación es semejante al que se hubiese concertado entre partes independientes, la Ley fija un valor de transmisión distinto alejado las más de las veces del real.

16. La posesión de elementos patrimoniales por parte del sujeto pasivo del IRPF, cuya tenencia no corresponde con la renta o patrimonio por él declarados así como cuando se deduzca de la declaración, deudas inexistentes, éstas estarán sujetas a gravamen bajo un régimen especial, salvo que el sujeto pasivo acredite que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

17. Sería conveniente la creación de una ley de valoración, la cual debiera respetar como mínimo los principios constitucionales, ya que siempre que el legislador tributario español introduce reglas de valoración en el texto legal aplicable al impuesto sobre la renta, utiliza ficciones que quebrantan dichos principios constitucionales matizando de injusticia al sistema tributario.

BIBLIOGRAFÍA CAPITULAR

I. Libros



1. ABELLA POBLET, E. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Publicaciones Abella, 1980.
2. AGULLO AGÜERO, *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas, Estudio sobre el Impuesto de Sociedades*, Madrid, Ed. Comares, 1998.
3. BARBERENA BELZUNCE, Iñigo, “Atribución de rentas”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
4. CALERO GALLEGO, Juan, “Valores de adquisición y transmisión. Adquisición o transmisión a título lucrativo”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
5. CARROBÉ GENE, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, IEF, 1990.
6. CENCERRADO MILLÁN, E., *El Tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Pamplona, Aranzadi, 2000.

7. COMBARROS VILLANUEVA, V. E., *Régimen Tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Tecnos, 1988.
8. DELGADO-OCANDO, J.M. *Ficciones y presunciones en el Código Civil Venezolano*, Maracaibo, Universidad del Zulia, Facultad de Derecho, Centro de Estudios de Filosofía del Derecho, 1974.
9. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones Legales y Derecho Tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1995.
10. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Clavijo Hernández, Francisco, Queralt, Juan Martín, Pérez Royo, Fernando y Tejerizo López, José Manuel, *Curso de Derecho Tributario*, parte especial, 15 edición, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.
11. GABINETE DE ESTUDIOS DE ESIC, *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Colección de estudios no. 18, ESIC Editorial, Madrid, 1991.
12. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, "Residencia Habitual", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
13. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, "Incrementos patrimoniales no justificados", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.

14. GOTA LOZADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T. II, Madrid, Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989.
15. JIMÉNEZ COMPAIRED, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
16. LÓPEZ BERENGUER, J., *Manual de derecho tributario* (parte especial), 4 ed., Madrid, Centro Cultural Universitario, 1991.
17. MARÍN-BARNUEVO, Fabo, Diego, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1996.
18. NAVARRINE, Susana y Asorey, Rubén, *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, doctrina legislación y jurisprudencia, Buenos Aires, Depalma, 1985.
19. PEDRAZA BOCHÓNS, José V., “Rendimientos en caso de parentesco”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
20. PÉREZ DE AYALA, J. L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
21. PÉREZ ROYO, Fernando, *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, 1992.

22. PONT MESTRES, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2 edición, Madrid, Editorial Civitas, 1994.
23. RELEA SARABIA, Antonio, "Normas específicas", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
24. ROFFI, Rolando, *Contribuito per una teoria delle presunzioni del diritto amministrativo*, Milán, Dott. A. Giuffré Editore, 1982.
25. ROSEMBUJ, Tulio, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª Ed., Barcelona, Ed. PPU, 1992.
26. ROZAS VALDÉS, José A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993.
27. SÁNCHEZ PINILLA, *Notas al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Empresa, 1982.
28. SÁNCHEZ PINO, Antonio, *Presunciones y Ficciones en el IRPF*, Huelva, Ed. Universidad de Huelva, 1995.
29. SANTIDRIÁN ALEGRE, Jesús y Moreno Royes, Francisco, *Los Nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1992.
30. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Incrementos y disminuciones de patrimonio", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.

31. _____, "Comentario al artículo 27 de la LISRPF", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Amorós Rica, Narciso dir., Madrid, Edersa, 1982.

32. VEGA HERRERO, Manuela, *Los Rendimientos del trabajo en especie*, Estudios del IRPF, Valladolid, Lex Nova, 2000.

33. VIDAL MARTÍ, B., *Problemática fiscal de las retribuciones en especie en el ámbito de los rendimientos de trabajo*, XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

II. Revistas



1. BALAÑA CRESPO, José María, “Una presunción en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades”, Madrid, *C.T.* 40/1982.
2. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, y Pérez De Ayala, José Luis, “Presunciones y Ficciones en materia tributaria”, Madrid, *C.T.* n. 61, 1992.
3. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta”, *REDF*, no. 81, Civitas, 1994.
4. MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, “La Contribución urbana y los rendimientos presuntos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Madrid, *C.T.* No. 49/1984.
5. PEÑA VELASCO, G. de la, “La Propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *REDF*, no. 75, julio- septiembre 1992.
6. PONT MESTRES, Magín, “La Nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de determinados bienes y derechos, en su conexión con la Constitución (Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos)”, *Gaceta Fiscal*, no. 68, julio 1989.
7. SÁNCHEZ PINO, A. J., “Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad”, *REDF*, no. 79.

8. VALERO JARABO, Joaquín, “Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades”, Madrid, C.T., 48/1984.

III. Legislación española consultada



Constitución.

Ley del Impuesto sobre Sociedades (2004).

Ley General Tributaria (2003).

Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Residentes (2004).

IV. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

1. Sentencia del Tribunal Constitucional del 28 de octubre de 1997.
2. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 25 de noviembre de 1988.
3. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 21 de noviembre de 1989.
4. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 12 de diciembre de 1989.
5. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 07 de octubre de 1992.

CAPÍTULO SÉPTIMO: Perspectivas de las presunciones y las ficciones jurídicas en el ámbito tributario

SUMARIO: Objetivo capitular. 7.1. Elementos de la presunción. 7.2. La ficción jurídica. 7.3. ¿Hasta dónde debe la técnica permitir lesionar los derechos individuales, especialmente el principio de capacidad contributiva en aras de los intereses sociales? 7.4. ¿Qué función tienen las presunciones y las ficciones jurídicas en la estructura del sistema fiscal contemporáneo? 7.5. En atención a las nuevas características de los sistemas tributarios y atendiendo al desarrollo de los principios tributarios ¿Qué función deben cumplir las presunciones y las ficciones jurídicas? 7.6. Perspectivas a futuro sobre el tema de las presunciones y las ficciones tributarias (nuevas líneas de investigación).

Objetivo Capitular

A partir de reiterar los elementos y características propios de las presunciones y ficciones jurídicas, establecer cuales son las nuevas líneas de investigación en el tema.

7.1. Elementos de la presunción

A partir de la definición de la presunción, como un proceso intelectual de carácter probatorio, realizado por el juzgador o por el legislador, merced al cual, se considera cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto, debido a un vínculo causal o lógico que enlaza a uno y otro hechos. Se pueden distinguir, los siguientes elementos integrantes del juicio presuntivo:

A. Hecho base

Consiste en uno o más hechos afirmados por las partes, y cuya realidad ha sido probada con exactitud. Este hecho base tiene como propósito lograr la convicción del sujeto que desempeña la función probatoria.

La afirmación base, en la cual se sustenta la presunción, puede constituirse con cualquier tipo de hechos, es decir no hay limitantes al respecto.

Para probar este hecho o hechos base de la presunción, se pueden emplear todos los medios de prueba que se consideren idóneos, incluso se puede pensar a su vez en otra presunción, siempre y cuando conduzca a la convicción probatoria.

Como uno de los objetivos de la presunción, es facilitar la prueba de hechos desconocidos a los cuales no se puede arribar por otras vías, los

hechos que constituyan parte de la afirmación base, obviamente no pueden ser parte de la consecuencia que se persigue.

Las posibilidades de que el sujeto que realiza la labor de prueba, llegue al hecho presumido, depende en gran medida de que la afirmación base sea fielmente acreditada, cabe aclarar que, tratándose de las llamadas presunciones judiciales, aun cuando se acredite el hecho base, no significa que inexorablemente se vaya a concluir en el hecho presunto pretendido.

En sentido inverso si alguien estuviese interesado en destruir la presunción tendría que desvirtuar la prueba del hecho base.

El primer elemento aquí analizado es piedra angular del juicio presuntivo.

B. Hecho presunto

El segundo elemento se compone del hecho presumido, sobre cuya veracidad se logra la convicción a consecuencia de haber probado el hecho base.

El hecho presunto, el cual aparece bajo la forma de una afirmación, se debe caracterizar por ser diferente a la afirmación base.

En el caso de las presunciones *iuris tantum*, existe la probabilidad de anular el hecho presumido a través de la prueba en contrario.

La prueba en contrario deberá referirse a la afirmación presumida, esto es, deberá demostrarse la contrariedad existente entre la realidad y el hecho presunto.

C. Vínculo o enlace lógico

El vínculo o enlace lógico, es el razonamiento lógico que permite, de acuerdo a las reglas del criterio humano, afirmar la existencia del evento presumido mediante la comprobación del hecho base.

El enlace lógico, es la aplicación de consideraciones apoyadas en la experiencia, atendiendo también a la reiteración de determinadas situaciones, frente a ciertas circunstancias, siempre se produce la misma consecuencia.

Si bien es cierto que demostrar la presencia de la afirmación base es la piedra angular de la presunción, para poder llegar al hecho presunto es necesario crear un nexo de razonamientos, que conduzca a dicha afirmación presunta.

Este último elemento varía dependiendo el tipo de presunción, tratándose de presunciones judiciales, el criterio humano será el que aplique el juzgador, se basará en la prudencia del juez, las presunciones habrán de ser precisas y concordantes, como lo exige la legislación en Derecho comparado.

La valoración desempeñada por el órgano juzgador, es subjetiva, se combinarán conocimientos jurídicos y otros que no lo sean. De aquí que la diferencia con las leyes de la causalidad en las llamadas ciencias exactas, el resultado si puede desvirtuarse.

Tratándose de las presunciones establecidas por el legislador, no existe un mandato legal que exija al órgano legislativo este enlace preciso y lógico que atienda a las reglas de sabiduría del criterio humano, y que vinculen el hecho base con la afirmación presunta.

Como se analizó en su momento, es suficiente que el enlace que efectúe el legislador, signifique probabilidad y conveniencia entre la afirmación base y el hecho presumido.

Sin embargo no se puede perder de vista la importancia de la seguridad jurídica y la no arbitrariedad, que se espera en la tarea del legislador, aspirando a que éste, se guíe por las máximas del conocimiento humano, aun cuando no sean un requisito exigible.

7.2. La ficción jurídica

Acorde a la doctrina nacional y extranjera se define a la ficción jurídica como una valoración jurídica establecida en una norma legal, mediante la cual

se atribuyen a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza.

Siguiendo la obra pionera del destacado jurista español José Luis Pérez de Ayala, *Las ficciones en el Derecho tributario*, ya citada en esta investigación, la ficción presenta las siguientes características o elementos:

A) Una afirmación base, o dato pre-jurídico, (como lo llama el autor en cita), existente en una norma legal, cuya existencia es cierta.

B) La imposición de certeza jurídica de otro hecho no conocido, cuya existencia real es improbable.

C) La atribución de los efectos jurídicos del hecho desconocido, a la realización del hecho que constituye la afirmación base. A lo que puede denominarse valoración jurídica.⁸³⁴

D) Tienen lugar en ámbito del Derecho sustantivo.

E) Sólo provienen del legislador.⁸³⁵

Luego entonces la presencia de una ficción requiere de una valoración contenida en una norma, una realidad pre-jurídica y una discrepancia entre ambas.

Tratando de sistematizar el concepto de ficción Pérez de Ayala, elabora el siguiente cuadro:

- a) Si dado un hecho conocido (A)
- b) La Ley impone la certeza jurídica de un hecho desconocido (B)
- c) Siendo este hecho (B) un hecho: a´´) naturalmente improbable, dado (a); b´) un hecho jurídico
- d) De modo que la ley refiere los efectos jurídicos de (B) a la realización de (A).⁸³⁶

⁸³⁴ *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1970, p. 23.

⁸³⁵ Las últimas características son agregadas por la autora de esta investigación.

⁸³⁶ *Ibidem*.

7.3. ¿Hasta dónde debe la técnica permitir lesionar los derechos individuales, especialmente el principio de capacidad contributiva en aras de los intereses sociales?

La doctrina y la jurisprudencia en México y en España frecuentemente cuestionan la constitucionalidad del establecimiento de presunciones y ficciones en el ámbito fiscal. Principalmente se les confronta con el principio de capacidad contributiva que en México también se le designa como de proporcionalidad y equidad.

Si se toma como punto de partida el texto constitucional de los sistemas tributarios analizados en este trabajo, se tendría que la Constitución mexicana a la letra exige:

ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En tanto que la Constitución Española, dispone:

ARTICULO 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Ninguno de los dos sistemas regula en su Constitución cual es el método para apreciar la capacidad contributiva de los particulares, ni tampoco hay una prohibición expresa de aplicar determinadas técnicas a no ser que dichas técnicas vulneren los principios en los cuales debe inspirarse el legislador, principios de igualdad, progresividad y no confiscación.

Si las presunciones *iuris tantum*, son instituciones que encuentran su desarrollo en el campo de la prueba, difícilmente podría considerarse que una presunción *iuris tantum* violentara el principio de capacidad contributiva.

Como atinadamente expone Rozas Valdés:

Se puede dudar de que un determinado presupuesto de hecho defina o no una concreta capacidad económica, pero no cabe cuestionarse si el procedimiento de acreditación de tal presupuesto respeta o no un principio, que como el de capacidad contributiva, tiene su encaje legal en el ámbito de las normas sustantivas, no en las procesales.⁸³⁷

Las normas que sujetan a tributación fenómenos en donde se manifiesta la capacidad contributiva, son reglas de Derecho sustantivo fiscal, por lo tanto la presunción, que opera a la luz de la prueba, queda excluida del Derecho material. Por otra parte las presunciones *iuris et de iure*, no resisten el análisis constitucional, cuando se les confronta con el derecho a presentar pruebas, el cual siempre se considera un componente de las garantías de acceso a la justicia.

Las presunciones que no admiten prueba en contra han sido justificadas, por que se les ha considerado protectoras del sistema fiscal.

Con las ficciones jurídicas, al constituir éstas, herramientas para crear normas sustantivas, sí se corre el riesgo de vulnerar el principio de capacidad contributiva, rasgo que se ve acentuado porque como se expresó, en su

⁸³⁷ Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, 1993, p.47.

definición, se prescinde del nexo lógico jurídico y de probabilidad propio de las presunciones.

Sin embargo, dada la utilidad que representan en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, además de ser también protectoras de un sistema tributario que está destinado a satisfacer los gastos públicos, no se les puede rechazar, tan sólo por tratarse de ficciones, sino que una por una, deberá que ser valorada a la luz de todos los principios constitucionales aplicables en la materia fiscal. Muchas veces, se puede tratar de una ficción que efectivamente muestre la capacidad contributiva de un sujeto, que a no ser por la figura de la ficción, quedaría libre de tributación contando con la debida capacidad para hacerlo, lo cual estaría quebrantando un principio de equidad.

Las ficciones jurídicas no violan el principio de capacidad contributiva, si se sustentan en criterios de lógica y racionalidad, sí infringen dicho principio, si inventan capacidad contributiva donde no la hay.

La protección al interés fiscal y al sistema tributario, no es incompatible con el principio de capacidad contributiva, ambos son muy importantes, tan importantes que tanto en México como en España están resguardados en la Constitución, y es tarea del legislador trabajar con tal profesionalidad y cuidado de modo que se logre la tutela de ambos intereses, Hacienda Pública y particulares.

7.4. ¿Qué función tienen las presunciones y las ficciones jurídicas en la estructura del sistema fiscal contemporáneo?

Las presunciones en el ámbito del Derecho tributario, no difieren en esencia de las presunciones en cualquier otra área jurídica, son instrumentos útiles para obtener el conocimiento y determinación de los hechos con trascendencia jurídica, permiten adquirir la certeza sobre la realidad de un hecho no probado, mediante la prueba de otro distinto, al que normalmente aparece unido, y que por tanto, su empleo no induce al juzgador o al gestor de la norma a elaborar juicios de probabilidad, sino lo conduce a la certeza.

Las presunciones, cuyo campo siempre es el probatorio, son instituciones jurídicas cuyo fin consiste en simplificar la prueba para quien se ve obligado a aportarla y para ello permite acreditar unos hechos mediante la prueba de otros.

La existencia de las presunciones está justificada por la necesidad de facilitar, la prueba de los hechos constitutivos de su derecho a quienes por diferentes motivos encuentran una dificultad tan grande de tal suerte que puede llegar a suponer la imposibilidad fáctica de la realización de su derecho.

La función de la presunción es la de dar certeza y simplicidad a la relación tributaria. La presunción es una verdad jurídica, al establecer como ciertos hechos de difícil comprobación. Con las presunciones como presupuesto lógico de justicia se aspira a lograr un equilibrio entre las partes.

Las presunciones, son medios a través de los cuales, el legislador tributario pone en práctica los principios constitucionales de justicia tributaria.

De igual forma, el uso de presunciones facilita la prueba a cargo de la Administración evitando maniobras elusivas y evasivas, sin tener que trasladar a los particulares una carga probatoria de difícil obtención que pudiera concluir en una violación a sus derechos constitucionales.

Las ficciones jurídicas, son instrumentos de técnica legislativa, que mediante una imaginaria interpretación de la realidad, o sin alterar la realidad, con un objetivo de economía legislativa, provocan como consecuencia el encuadramiento en formas preestablecidas otras nuevas. De aquí su clasificación en el rango de normas equiparadoras.

Con el establecimiento de las ficciones jurídicas el legislador pretende: hacer justicia, dar paso a la equidad, favorecer intereses en forma específica, introducir instituciones o conceptos nuevos, impedir el desplome de las teorías jurídicas imperantes que se ven amenazadas ante la presencia de acontecimientos nuevos, servir de transición pacífica entre sucesivos esquemas legislativos, innovar el Derecho sustantivo y combatir el fraude a la ley.

En particular, las ficciones jurídicas, en el ámbito tributario, cumplen tres funciones: simplificar los elementos sustanciales del Derecho; servir a la eficacia del tributo en la etapa de gestión-recaudación; evitar el fraude a la ley y demás técnicas elusivas o evasivas.

De las técnicas legislativas aquí analizadas, las ficciones jurídicas son las que han despertado mayor polémica, a través de los siglos y en todas las culturas jurídicas, encontramos grandes contingentes de sus defensores que como Blackstone, las estiman como entidades “altamente beneficiosas y útiles”, o bien también hay numerosas opiniones en contra de estas instituciones, que hasta en un grado extremadamente peyorativo se les calificó literalmente de la siguiente manera: “ En el Derecho inglés, la ficción es una sífilis, que corre por todas las venas y, lleva a todos los rincones del sistema el principio de la podredumbre...” (Bentham).⁸³⁸

En el campo del Derecho tributario se puede constatar esta misma polarización, hay opiniones radicales, en el sentido de que el uso de la ficción jurídica debe desterrarse, como es la opinión del jurista Juan José Ferreiro Lapatza, quien urge al legislador a que se ponga a trabajar en el diseño de todos los hechos imponible que fueran necesarios (respetando los principios constitucionales) para sustituir a las ficciones que fundamentalmente se han extendido en el objeto del tributo.⁸³⁹ También existen respetables defensores de estos institutos como el distinguido catedrático Diego Marín Barnuevo, para quien las ficciones pueden contribuir a alcanzar una justicia tributaria.⁸⁴⁰

En particular quien suscribe estas líneas considera que el problema no es la institución en sí, sino el uso que de ella se ha hecho, como se indicó en su momento, las ficciones son sólo obra del legislador, las ficciones muchas veces

⁸³⁸ Kelsen, Hans; Lon F. Fuller, Alf Ross, *Ficciones jurídicas*, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, México, Distribuciones Fontamara S.A., 2003. En el desarrollo de toda la obra se pueden apreciar las distintas opiniones.

⁸³⁹ “El principio de legalidad, las facultades de la Administración en materia de determinación de tributos”, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998, págs. 58-60.

⁸⁴⁰ Marín-Barnuevo, Favo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1996, págs. 249-253.

atienden a intereses específicos, al legislador se le olvida que tiene principios constitucionales que respetar y un sistema jurídico que debe armonizar, además el legislador al saber que en la construcción de las ficciones no se exige el nexo lógico jurídico que presentan otras técnicas como las presunciones, deja de lado todo tipo de razonamiento cayendo a menudo en la arbitrariedad.

Las ficciones son instrumentos útiles, pero debe hacerse de ellas un uso limitado y en particular, en materia tributaria deberían estar acompañadas de una presunción, de tal forma que se dejen a salvo tanto los derechos como los medios de defensa de los destinatarios de la norma.

Se puede citar como ejemplo histórico el siguiente: Las adjudicaciones de una sociedad que se disuelve en el plazo de tres años a partir de su constitución serían consideradas fiscalmente como transmisiones onerosas (Reglamento del antiguo Impuesto de Derechos Reales en España, artículo 55.5.), en opinión del distinguido jurista español, José Luis Pérez de Ayala, se presenta una presunción y una ficción acumuladas:

Presunción en cuanto el legislador supone que la disolución de una sociedad en el plazo de tres años a partir de su constitución (con adjudicación de bienes diversos de los aportados) no obedece a la causa objetiva típica del contrato de sociedad y que la voluntad de los aportantes no era conseguir con ella unos resultados económicos coincidentes con aquella causa, sino los de otra institución distinta, y una ficción en la medida en que se considera a tal supuesto, para efectos fiscales, una transmisión onerosa, desde luego inexistente jurídicamente, en tal disolución de sociedad.⁸⁴¹

⁸⁴¹ Pérez de Ayala, *op. cit.*, p. 27.

7.5. En atención a las nuevas características de los sistemas tributarios y atendiendo al desarrollo de los principios tributarios ¿Qué función deben cumplir las presunciones y las ficciones jurídicas?

Las nuevas tendencias de los sistemas tributarios en gran parte del orbe se están impregnando de un sentido humanista, tratando de armonizar entre las actividades estatales relativas a la obtención de recursos públicos, la aplicación al gasto público, sobre todo en los renglones que requieren satisfacer las demandas de los más necesitados. Sin dejar de resaltar la justicia fiscal como un elemento de equilibrio en las sociedades modernas, en la atención de los derechos humanos y su efectividad.

Se prefiere considerar a la ley escrita como instrumento de regulación de relaciones iguales y democráticas, dentro de los principios angulares de la justicia distributiva. Ello conduce a ver al Derecho como un sistema abierto de valores, objetivamente identificados, pero de principios generales y abstractos, acompañados de ética, en permanente interacción y en una incesante búsqueda de equilibrio. Aquí está la Constitución en su carácter financiero, ordenando para garantizar, por medio de reglas, principios y valores, el financiamiento de las actividades estatales, que debe venir realizado por medio de una actividad administrativa basada en la ética y en la moralidad.

Por otra parte, El desmedido crecimiento demográfico ha conducido a aumentar el padrón de contribuyentes lo que en términos de la doctrina ha provocado una incidencia masiva, particularizar la base a partir de una capacidad evaluada minuciosamente en cada uno de los contribuyentes se torna casi imposible. Ello conduce inexorablemente a la complejidad en toda la extensión de la palabra, confusión en la interpretación de las normas que componen el sistema jurídico tributario, y complicación en su cumplimiento que deriva en un sinnúmero de obligaciones formales, a mayor complejidad

mayores posibilidades de confeccionar y ejecutar estrategias elusivas y evasivas.

La complejidad de un sistema tributario, atenta contra la vigencia del ideal de justicia tributaria, baste recordar que a España, para su incorporación a la Unión Europea, le fue requerida una simplificación en la progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que el sistema imperante en aquél tiempo, lo hacía un impuesto complejo, con dificultades para su determinación.

Otra de las consecuencias, de ésta masificación tributaria ha sido trasladar el ejercicio de actividades administrativas que antaño realizaban las autoridades fiscales, hacia los particulares, tales como determinación, actividades de recaudación, de auditoría, etc.

Los sistemas jurídicos tributarios vanguardistas están implementando nuevos principios en materia fiscal y muchas veces elevándolos a rango constitucional, dentro de estos nuevos principios se pueden citar los de solidaridad, transparencia, respeto a un mínimo exento, ciudadanía y el de practicidad de las normas, éste último se puede traducir como simplificación, es decir, aplicar instrumentos y técnicas con el fin de hacer viable la aplicación de las disposiciones legales, significa la efectiva ejecución de las normas, con el uso de medios que estimulen una seguridad jurídica en las relaciones fisco-contribuyentes.⁸⁴²

En este contexto la adopción de técnicas presuntivas y ficciones se ha tornado de singular importancia, mediante su establecimiento se llega a la formulación de “estándares”, tomando los datos más relevantes, simplificando el cumplimiento de normas al particular.

En la medida en que un sistema tributario se vea simplificado se fortalecerá la capacidad recaudatoria, prueba de ello es la implementación de regímenes objetivos en materia de impuesto sobre la renta a las personas

⁸⁴² Da Silva, Sergio André, “A tributacao na sociedade de risco”, *Principios de Direito Financiero e Tributário*, Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro, Renovar, 2006, págs.190-192.

físicas en varios países, en donde se simplifica el ordenamiento tributario para aquellos contribuyentes que perciben menos ingresos, de modo tal que no tengan que gastar mucho en el cumplimiento de sus obligaciones, en donde las disposiciones son más accesibles al entendimiento de cualquier ciudadano. Otro ejemplo sería el establecimiento de preceptos en donde se reconoce el derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración que requieran la intervención de dicho contribuyente, se lleve a cabo en la forma en que resulte menos gravosa. Este tipo de derechos se han instituido en legislaciones como la mexicana y la española.

En Alemania se distingue entre *Sein-Tax* y *Sollen-Tax*, en este último caso se trata de una ficción creada por el legislador tributario. En Francia la palabra *forfait*, la cual es también usada en otros idiomas, significa que en el marco de una división de cantidades de dinero por concepto de contribuciones, porcentajes, periodos de tiempo que difieren cuantitativamente en cada caso, se ven reemplazados por un promedio ficto, porcentaje o periodo de tiempo el cual es el mismo para todos los contribuyentes que presenten características semejantes.⁸⁴³

La tributación basada en presunciones y figuras afines debe significar simplificación de obligaciones declarativas y contables, también debe inspirar seguridad, siempre, debe estar protegida con las garantías propias del contribuyente, de tal modo que en caso de desacuerdo se cuente con medios de impugnación imparciales y eficientes.

⁸⁴³ Grapperhaus, F.H.M., "The trade-off between accuracy and administrability", *Presumptive income taxation*, 51 st IFA Congress New Delhi 1997, La Haya, Kluwer Law International, 1998, p. 4.

7.6. Perspectivas a futuro sobre el tema de las presunciones y las ficciones tributarias (nuevas líneas de investigación)

En los últimos años el fenómeno de la globalización, ha crecido vertiginosamente, no obstante de ser un proceso que comenzó hace aproximadamente 150 años, cuando se tratan de evaluar sus resultados, se concluye que ni se han obtenido todos los beneficios que esperaban los globalizadores, ni tampoco los resultados son siempre negativos, hay ganancias pero también pérdidas.

En un principio, se hablaba desde una postura, de acuerdo a la cual, todo el mundo saldría beneficiado, y no ha resultado exactamente de ese modo, pero no podría afirmarse que se trata de un fenómeno perjudicial.

Uno de los aspectos más delicados en el tema de la globalización ha sido, el tributario. En razón de que los particulares han extendido su ámbito de actuación, más allá de su lugar de residencia, de modo que sus ingresos provienen de fuentes ubicadas en distintos países.

También se han creado órganos supranacionales, que se encargan de asuntos fiscales comunitarios, en donde frecuentemente se enfrentan el juego de la soberanía y el ideal de justicia tributaria.

Los principios que generalmente rigen en materia tributaria en los modernos Estados de Derecho, encuentran a veces, difícil su aplicación práctica en el campo supranacional, debido a los convenios bilaterales, y muy a menudo los particulares se sienten discriminados fiscalmente.

Los órganos jurisdiccionales internacionales y comunitarios, en aras de proveer justicia, interpretan en sentidos opuestos los mismos principios jurídicos.

En este aspecto vale la pena resaltar el papel desempeñado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así por ejemplo ha

terminado por otorgar los beneficios fiscales de un residente (la aplicación de un mínimo exento) a un no residente como se hizo en la sentencia C169/03, 1.7.04, a pesar de que el mismo órgano había venido resolviendo en el sentido de que la aplicación del mínimo exento es atribución del Estado en que resida el contribuyente.

Las ficciones y las presunciones empiezan a prestar su utilidad en este campo supranacional.

Del análisis de las sentencias emitidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se desprende que el principio de capacidad contributiva ha servido de guía inspiradora a este órgano para emitir sus fallos.

Si tan importante principio no es reconocido en forma expresa en los tratados, ni tampoco es común a todas las legislaciones de los miembros de la Unión Europea (no se contempla ni en Inglaterra, ni en los países nórdicos) ¿Cómo es que la capacidad contributiva es el principio orientador para resolver las controversias en materia tributaria sustantiva a niveles comunitarios?

Tal parece que el valor del principio de capacidad contributiva, es inherente al ideal de justicia tributaria, y en todos los modernos Estados de Derecho, si no lo contemplan expresamente, sí existen manifestaciones legislativas en donde subyace la tutela de tan significativo principio.

Generalmente se ha considerado que el Estado de residencia cuenta con mayores elementos para garantizar la vigencia de la capacidad contributiva como principio rector de la tributación, así como para poder gravar la renta mundial, sin embargo la libre circulación de personas, bienes y capitales ha complicado la situación, y se ha llegado al punto en donde los beneficios fiscales a los residentes y el reconocimiento expreso del principio de capacidad contributiva se han vuelto en cierta forma factores de discriminación y de lesión a las libertades fundamentales de los habitantes comunitarios, como se puede apreciar en las demandas presentadas ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Se puede afirmar que en el concierto general de las naciones, todos los Estados necesitan de la cooperación de sus análogos extranjeros para poder establecer y aplicar criterios justos de tributación, lo que a su vez significa, la demarcación de soberanías tributarias bajo nuevas reglas.

Como se ha dejado constancia en esta investigación, las presunciones y las ficciones jurídicas, encuentran un amplio campo de aplicación en el tema de la lucha contra la elusión y la evasión tributarias. Las estrategias para no contribuir, se vuelven día con día más sofisticadas, y en muchas ocasiones se traspasan las fronteras. La falta de acuerdos entre las naciones, no sólo es una coyuntura para escapar de la tributación, sino también se aprovecha para duplicar beneficios fiscales, u obtener ventaja por partida doble, lo cual sería contrario a toda justicia.

Las ficciones jurídicas han sido las favoritas a la hora de instituir cláusulas antiabuso para tratar de impedir la evasión que se produce bajo esquemas internacionales, tales como a) el trato de rentas imputadas por derechos de imagen, figura mediante la cual se trata de combatir el abuso de algunos contribuyentes (deportistas y artistas, en su mayoría) quienes ceden sus derechos de imagen a favor de una sociedad controlada, que a su vez cede la explotación al empleador del contribuyente. Este último, el patrón reduce las retribuciones del trabajador a cambio de los pagos a la sociedad controlada. La ficción consiste en considerar como ingresos imputables al trabajador, las cantidades pagadas a la sociedad controlada; b) la creación del régimen de transparencia fiscal internacional, de acuerdo al cual se imputan a la persona física (residente) los rendimientos derivados de sociedades o entidades domiciliadas en paraísos fiscales; c) el régimen aplicable a las operaciones vinculadas que adquiere particular importancia en el ámbito internacional, pues mediante este tipo de operaciones se puede desplazar de jurisdicción la base imponible.

Las ficciones jurídicas enunciadas no se han salvado de ser criticadas, pero no se puede discutir el valor que representan al ser un primer intento

perfectible, en aras de una más justa imposición, que se traduce en una adecuada recaudación para cubrir las necesidades sociales.

En otra perspectiva, las técnicas presuntivas y las ficciones jurídicas están siendo utilizadas para ofrecer opciones tributarias atractivas a los sujetos no residentes, con tal de retener inversiones que benefician económicamente al país, pero que colocan en desventaja o en estado de discriminación a los causantes residentes.

La construcción de la justicia tributaria ha rebasado las fronteras, toca ahora a los órganos supranacionales trabajar en la edificación de la misma y coordinar a las naciones en sus distintos esfuerzos para alcanzar ese ideal de justicia tributaria.

Las ficciones y presunciones jurídicas son técnicas de creación y aplicación del Derecho que han perdurado por milenios, sin lugar a dudas son herramientas que manejándolas atinadamente pueden seguir mostrando sus bondades, también en campos supranacionales.

Por ende, las líneas de investigación que quedan pendientes de desarrollo, se refieren a:

- 1) Las ficciones en los campos supranacionales
- 2) La resolución de conflictos
- 3) El principio de subsidiariedad como instrumento de resolución de conflictos por motivos de fiscalidad nacional en el orden internacional
- 4) La necesaria intervención de *ombudsman* nacionales y supranacionales, para defender los derechos humanos en materia fiscal, cuando estos se vean lesionados por motivos de una injusta o equívoca aplicación de presunciones o ficciones
- 5) Las atribuciones colegisladoras de la OCDE, que vinculan a los países miembros, en donde se puedan establecer presunciones y ficciones fiscales

6) En los procesos de control informativo en el ámbito de la gestión fiscal, se tiende a aprovechar los avances informáticos, tratándose de las presunciones no sería difícil pensar en su aplicación mediante un programa, en donde cada vez que se presente A (hecho conocido), la ley determina la certeza jurídica de B (hecho desconocido), de tal suerte que los efectos jurídicos de B dependen de la realización de A, porque hay un nexo lógico de probabilidad entre ambos hechos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Da Silva, Sergio André, “A tributacao na sociedade de risco”, *Principios de Direito Financiero e Tributário*, Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro, Renovar, 2006.
2. Ferreiro Lapatza, Juan José, “El principio de legalidad, las facultades de la Administración en materia de determinación de tributos”, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998.
3. Grapperhaus, F.H.M., “The trade-off between accuracy and administrability”, *Presumptive income taxation*, 51 st IFA Congress New Delhi 1997, La Haya, Kluwer Law International, 1998.
4. Kelsen, Hans; Lon F. Fuller, Alf Ross, *Ficciones jurídicas*, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, México, Distribuciones Fontamara S.A., 2003.
5. Marín-Barnuevo, Favo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1996.
6. Pérez de Ayala, José Luis, *Las Ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1970.
7. Rozas Valdés, José A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Constitución española.

JURISPRUDENCIA

1. Sentencia C169/03, 1.7.04, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Conclusiones Generales

1. CONCEPTO DE PRESUNCIÓN. La presunción jurídica es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.

La presunción se integra en todo caso, de una afirmación base, una afirmación presumida, y el enlace. El primero de estos elementos se constituye en piedra angular sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; la afirmación presumida es el producto novedoso con significado probatorio establecido a partir del hecho base una vez verificado; finalmente el enlace que consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.

2. ANTECEDENTES DE LA PRESUNCIÓN. A pesar de que la presunción jurídica tuvo sus mejores exponentes en el Derecho romano posclásico, indefectiblemente ella germinó en la retórica griega, la cual fue piedra angular en el desarrollo de esta institución al ofrecer una teoría y una clasificación de la prueba. Otros antecedentes de la presunción que podrían señalarse se encuentran en las doctrinas de los glosadores y los canonistas. Los primeros hicieron una clasificación cuatripartita, y los segundos, al jerarquizar las pruebas colocaron las bases en las que se sustentarían los posteriores sistemas legales de las pruebas. En el Renacimiento también se preocuparon por desarrollar los estudios en torno a esta figura jurídica, destacando *Le Duaren* y las obras de *Alciato* y *Menochius*. Posteriormente enaltecen a la presunción autores como *Pothier* y *Tancredi* hasta consagrarla en el Código napoleónico. Más tarde, la presunción se vuelve tema de reflexión de ilustres filósofos del Derecho, como *Gény*; *Ihering*; entre otros. En tiempos más recientes creció el interés por el análisis de tan importante figura entre procesalistas, privatistas, filósofos,

penalistas, constitucionalistas y fiscalistas, lo que permite afirmar que la presunción tiene repercusión en todas las ramas del Derecho.

3. CONCEPTO DE FICCIÓN. La ficción constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real. Se trata de un supuesto jurídico que no existe en realidad.

4. ANTECEDENTES DE LA FICCIÓN. La ficción, como uno de los instrumentos de la técnica jurídica, fue utilizada, desde tiempos remotos, por los juristas, sobre todo por los romanos de quienes era predilecta y a cuyo formalismo se adaptaba perfectamente. No existe en la historia régimen jurídico que haya excluido el uso de las ficciones.

5. DISTINCIÓN ENTRE PRESUNCIÓN Y FICCIÓN. Un elemento importante que distingue las *praesumptio iuris* de las ficciones está en el fundamento de unas y otras. Mientras el fundamento, propio de las presunciones, es lo creíble, lo verosímil, la irrealidad del hecho admitido, es por el contrario, la característica de las ficciones. Además, entre tanto que con las presunciones se ordena al juez inferir de ciertos hechos la existencia de otros hechos, en las ficciones no se habla de argumentaciones.

6. UTILIDAD DE LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN MATERIA FISCAL. La doctrina, la legislación y la jurisprudencia en la materia han subrayado el uso de las presunciones y las ficciones jurídicas como instrumentos importantes en la lucha contra fenómenos tales como defraudación, elusión, fraude a la ley y también, para justipreciar con mayor exactitud la capacidad económica de los contribuyentes.

7. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS PRESUNCIONES ABSOLUTAS. La constitucionalidad de las presunciones absolutas siempre es cuestionada, el problema de fondo de las presunciones legales absolutas, es que, en la reacción contra el fraude de ley el legislador configura hechos representativos de los hechos imposables, por asimilación, pero, sin que aquellos manifiesten una equivalencia válida desde el punto de vista de la capacidad económica. Se gravan, como si fuesen hechos imposables, hechos que, en todo caso representan el comportamiento elusivo del contribuyente.

8. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS FICCIONES TRIBUTARIAS. Las ficciones contenidas en normas jurídicas sustantivas, están frecuentemente sujetas a un análisis constitucional y se confrontan fundamentalmente con los llamados principios de justicia material de entre los cuales sobresalen los de capacidad contributiva o equidad tributaria y de legalidad.

9. SIMILITUD ENTRE LAS PRESUNCIONES ABSOLUTAS Y LAS FICCIONES. La línea divisoria entre la ficción jurídica y la presunción absoluta es extremadamente tenue, por lo que se hace lógico que los postulados para calificar la constitucionalidad de la presunción absoluta sean también los de justicia material del tributo.

10. CONSTITUCIONALIDAD DE LAS PRESUNCIONES *IURIS TANTUM*. Las presunciones *iuris tantum*, respetan los principios constitucionales ya que corresponden a criterios de lógica en su construcción normativa y admiten prueba en contrario.

11. EL ABUSO DE LAS TÉCNICAS PRESUNTIVAS. La implementación de presunciones y ficciones en un sistema tributario debe ser excepcional y con sumo cuidado. La utilización excesiva de presunciones y ficciones muchas

veces poco prudente, puede poner en peligro, los principios de capacidad contributiva, igualdad y de reserva de ley.

12. NOCIÓN DE GESTIÓN FISCAL. La gestión de las contribuciones como parte de la función administrativa, consiste en administrar la organización tributaria; determinar, recaudar y fiscalizar los tributos, así como resolver los conflictos que se presenten entre contribuyentes y la Administración.

En el campo de la gestión tributaria se despliega el ejercicio de una actividad probatoria.

13. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL. En el Derecho comparado el fisco está investido normalmente, de amplias atribuciones de investigación de control y de comprobación, que implican penetrar la esfera jurídica del particular, tales como, practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles, requerir la comparecencia de contribuyentes y terceros, exigir la exhibición de contabilidades, documentos u otro tipo de comprobantes, asegurar bienes muebles o inmuebles, entre otras. Las actividades de gestión tributaria tienen las características de ser regladas, apoyadas en una presunción de legitimidad (salvo prueba en contrario) y también pueden ser impugnadas.

14. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. La determinación presuntiva en México, tiene un carácter subsidiario, y generalmente se aplica por la autoridad administrativa en aquellos casos, en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración, o bien habiéndola presentado deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la Administración, este tipo de determinación requiere el uso de indicios, juicios sintéticos y presunciones y tiene como objetivo comprobar la realización del hecho imponible así como obtener las pruebas necesarias para determinar la base y liquidar los adeudos tributarios. En opinión de la doctrina, y algunos criterios jurisprudenciales este tipo de

determinación atenta frontalmente contra la seguridad jurídica del particular, y vulnera el principio de capacidad contributiva.

15. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. La prueba en el procedimiento administrativo, está regida por el principio de oficialidad, conforme al cual el órgano administrativo está obligado a desarrollar, incluso de oficio, todos los actos de instrucción que considere adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de la información relacionada con la resolución.

16. CONCEPTO DE RENTA. Renta es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos pecuniarios. En términos legislativos, en España el objeto del impuesto sobre la renta vigente es la renta disponible, en México el objeto lo constituye los ingresos obtenidos por el contribuyente.

17. NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS. El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto personal y directo, que recae sobre la capacidad económica general de las personas físicas, en donde se deben valorar las circunstancias personales y familiares.

18. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO. Mediante decreto emitido por el ejecutivo en uso de facultades extraordinarias, el 20 de julio de 1921, se establece el denominado impuesto Centenario, fue concebido como un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares.

19. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA. El primer impuesto sobre la renta español data de 1932 cuando se instauró la llamada Contribución General sobre la Renta, que fue calificada de sobreimpuesto, merced a que sólo gravaba aquellas rentas calificadas como elevadas (más de 60,000 pesetas) con un carácter suplementario que se conservó hasta 1964.

20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO. En México la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2005, aplica como vínculo de tributación a la residencia en primer término y a la ubicación de la fuente de riqueza en segundo. Las rentas gravadas por este impuesto son aquellas provenientes de salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamientos de bienes inmuebles, enajenación y adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos, y los otros ingresos. Se aplica una tasa con un sistema de doble progresividad, la cual formalmente que va del 25% al 28%. La base gravable será la totalidad de los ingresos, menos las deducciones autorizadas por cada tipo de ingreso. El ejercicio fiscal coincide también con el año calendario, y la declaración debe presentarse a más tardar el 30 de abril.

21. IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA. En la actualidad España tiene un impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyo principal vínculo es la residencia. Las categorías de rentas gravadas son: Los rendimientos del trabajo, del capital, de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por Ley. La tarifa va de un 9% a un 29%. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por rendimientos del trabajo, prolongación de la actividad laboral, movilidad geográfica, cuidado de hijos, edad, asistencia, discapacidad, aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas, aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social y pensiones

compensatorias, lo cual dará lugar a las bases liquidables general y especial. El ejercicio fiscal coincide con el año civil, y el pago en su caso debe ser efectuado entre el 1 de mayo y el 30 de junio.

22. PROPUESTA DE REFORMA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS PERSONAS FÍSICAS. En México es necesaria una simplificación en materia de impuesto sobre la renta, ya que su aplicación se traduce en un alto costo tanto para el contribuyente como para la Administración, de igual forma hace falta la introducción de un mínimo personal y familiar, así como una precisión en el objeto del impuesto que da lugar a significativas confusiones, haciendo del tributo un impuesto injusto e inequitativo.

23. PRESUNCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (MÉXICO). La presunción de establecimiento permanente, que en un principio tuvo como razón de ser gravar ingresos que pudiera obtener el residente en el extranjero provenientes de fuentes de riqueza existentes en México, poco a poco se ha ido extendiendo de tal modo que cada vez son más los sujetos y las actividades a gravar sin que se permita la prueba en contrario.

24. DISCREPANCIA FISCAL (MÉXICO). La autoridad tributaria en México se encuentra facultada legalmente para comprobar el monto de las erogaciones de las personas físicas en un año calendario y comparar la suma de ellas, con los ingresos declarados durante el mismo ejercicio fiscal, si de dicha comparación resultare alguna diferencia, el particular deberá justificar la discrepancia ya que si no lo hace se presumirá la omisión de ingresos para efectos fiscales.

25. DIVIDENDOS FICTOS (MÉXICO). Existen algunas prácticas que pretenden disfrazar el pago de dividendos y en algunos otros casos las

entidades llevan a cabo operaciones, que a pesar de no cumplir con las formalidades que le dan el carácter de dividendo según la Ley General de Sociedades Mercantiles, son consideradas por la Ley del Impuesto sobre la Renta como pago de dividendos, quebrantando principios constitucionales, merced a que están gravando una realidad inexistente, sin que se permita la prueba en contrario.

26. FICCIÓN DE VALORACIÓN (MÉXICO). En materia de valoración, el legislador tributario frecuentemente emplea el término valor de mercado, el cual no tiene ninguna exactitud, y lo maneja como un valor ficto sobre el cual se determinan las contribuciones. Ejemplos de estos casos lo son, la discrepancia entre el costo de adquisición declarado y el valor de mercado, las operaciones entre partes vinculadas y los ingresos presuntos por adquisición de bienes.

27. FICCIÓN DE ENAJENACIÓN (MÉXICO). La enajenación es un hecho imponible muy importante para el legislador tributario, pero es también una ficción ya que sale del concepto típico de enajenación aplicable en Derecho privado, tal es el caso de la compraventa con reserva de dominio o la enajenación mediante fideicomiso.

28. INGRESOS FICTOS (MÉXICO). Los ingresos fictos por enajenación de bienes, regulados en el artículo 146, 3er. párrafo, de la LISR. Se establece la posibilidad de un ingreso (gravable) en crédito, esta ficción que afecta la base imponible atenta contra el principio de capacidad contributiva, y afecta el desarrollo económico de los contribuyentes y del país, al solicitar un pago en efectivo a quien en ese momento no lo tiene. Esta ficción ha sido respaldada por los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial Federal.

29. PRESUNCIÓN *IURIS TANTUM* DE ONEROSIDAD (ESPAÑA). Consiste en tener por retribuidas todas las prestaciones de trabajo personal y

las de bienes en sus distintas modalidades, y su efecto principal es considerar la existencia de ingreso para el cedente del trabajo o del bien que se acumulará a su base imponible de renta.

30. FICCIÓN DE INGRESO (ESPAÑA). Cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, o bien se cedan o se presten a un tercero a precio notoriamente inferior al normal de mercado o en forma gratuita, se le dará un tratamiento como si se hubiese aplicado el precio de mercado en la operación y se imputará la obtención de una renta a cargo del prestador o cedente del servicio o del bien.

31. DISCREPANCIA PATRIMONIAL (ESPAÑA). La posesión de elementos patrimoniales por parte del sujeto pasivo del IRPF, cuya tenencia no corresponde con la renta o patrimonio por él declarados así como cuando se deduzca de la declaración deudas inexistentes, éstas estarán sujetas a gravamen bajo un régimen especial, salvo que el sujeto pasivo acredite que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

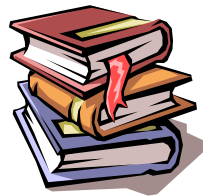
32. FICCIONES DE VALORACIÓN (ESPAÑA). Sería conveniente la creación de una ley de valoración, la cual debiera respetar como mínimo los principios constitucionales, ya que siempre que el legislador tributario español introduce reglas de valoración en el texto legal aplicable al impuesto sobre la renta utiliza ficciones que quebrantan dichos principios constitucionales matizando de injusticia al sistema tributario.

33. ARRENDAMIENTO ENTRE PARIENTES (ESPAÑA). Al celebrarse arrendamientos entre parientes, el legislador tributario considera que como entre éstos podrían existir arrendamientos a precios simbólicos con el fin de

aminorar las cargas tributarias, es mejor dictar una regla de valoración de modo que se compute un rendimiento de capital inmobiliario mínimo para éstos casos, sin importar los términos reales del contrato, lo cual culmina en muchos casos en la imputación de rentas inexistentes, sin la posibilidad de ofrecer pruebas en contra.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

I. Libros



1. Abella Poblet, E. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Publicaciones Abella, 1980.
2. Acosta Romero, Miguel, Herrán Salvatti, Mariano y Venegas Huerta, Francisco Javier, *Ley Federal de Procedimiento Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal comentadas, doctrina, legislación y jurisprudencia*, México, Porrúa, 2000.
3. Agullo Agüero, *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*, Estudio sobre el Impuesto de Sociedades, Madrid, Ed. Comares, 1998.
4. Albi Ibáñez, Emilio et. Al., *Sistema fiscal español*, Barcelona, Ariel, 1998.
5. Albiñana García-Quintana, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1986.
6. Alessi, R., y Stamatati, G., *Instituzione di Diritto tributario*, UTET, Turín.
7. Alsina, Hugo, *Tratado teórico-práctico de Derecho procesal civil y comercial*, 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 1961.
8. Amoros Rica, Narciso, *Derecho tributario*, Madrid, s/e., 1963.

9. Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.
10. Arias Velasco, José, *Procedimientos tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1990.
11. Aristoteles, *Retórica*, Madrid, Alianza, 1998.
12. Banacloche, Julio, *Hablando de Renta (IRPF 1989/1990)*, Valencia, Ediciones Direkt Link, 1990.
13. Barberena Belzunce, Iñigo, *Atribución de rentas*, en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
14. Barranchina, *Compendio de Derecho administrativo*, vol. II, Barcelona, Promociones y Publicaciones Universitarias, 1986.
15. Berliri, *Principios de Derecho tributario*, vol. III, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1974.
16. Betti, Emilio, *Teoria generale della interpretazione*, Milán, Giuffrè, 1955.
17. Blaise, Yves, dir. *Les impôts en Europe 2004*, Paris, Dalloz, 2004.
18. Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho tributario (parte general y legislación española)*, Barcelona, Ariel, 1973.
19. Blum, Walter y Kalven Jr., Harry, *El impuesto progresivo un tema difícil*, Madrid, IEF, 1972.
20. Blumenstein, Ernest, *Sistema di Diritto delle imposte*, con prefacio de Irene Blumenstein y Benvenuto Griziotti; traducción al italiano por Francesco Forte, Milán, Giuffrè, 1954.
21. Bonfante, Pedro, *Instituciones de Derecho romano*, trad., Bacci, Luis y Larrosa, Andrés, 3ª ed., Madrid, Reus, 1965.
22. Burgoa Llano, "Principios constitucionales en materia de contribuciones", Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años al servicio de México, México, TFF, 1982.

23. Cafferata Nores, José I., *La Prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Depalma, 1986.
24. Calero Gallego, Juan, *Valores de adquisición y transmisión. Adquisición o transmisión a título lucrativo*, en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
25. Calvo Nicolau, Enrique, y Vargas Aguilar, E., *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Themis, 1986.
26. Capitant, Henri, *Fiction, Vocabulaire Juridique*, París, Les presses universitaires de France, 1936.
27. Carballo Balvanera, Luis, “El principio constitucional de justicia fiscal”, *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca co-edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
28. Carnelutti, Francesco, *La Prova civile*; Roma, Ed. El Ateneo, 1947.
29. Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal II*, México, Iure editores, 2001.
30. _____, *Derecho fiscal constitucional*, 4ª ed., México, Oxford, 2002.
31. Carrobé Gene, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, IEF, 1990.
32. Casado Ollero, Gabriel, “Naturaleza, objeto del impuesto, hecho imponible, rentas exentas”, *Estudios del IRPF*, Valladolid, España, Lex Nova, 2000.
33. Casas, Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2002.
34. Castro y Bravo, Federico, *Derecho civil de España, parte general*, 3ª ed., T. I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1952.
35. Cencerrado Millán, E., *El Tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Madrid, Aranzadi, 2000.

36. _____, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
37. Chiovenda, José, *Principios de Derecho procesal civil*, Casais y Santalo, José trad., t. II, Madrid, Reus, 1922- 25.
38. Cicerón, Marco Tulio, *De la República*, México, Instituto de Investigaciones Filológicas-UNAM, 1984.
39. _____, *De l'orateur*, Paris, Societe D'edition "les Belles Lettres", 1950.
40. _____, *Topiques*, Paris, Societe D'edition "les Belles Lettres", 1924.
41. Climent Durán, Carlos, *La prueba penal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999.
42. Combarros Villanueva, V. E., *Régimen Tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, Tecnos, 1988.
43. Comisión Fiscal 2001-2003 ISR, *Ley del Impuesto sobre la Renta 2003, texto y comentarios*, 9ª ed., México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003.
44. Corti, Horacio Guillermo, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1997.
45. Couture, Eduardo J., *Fundamentos de Derecho procesal civil*, Buenos Aires, Depalma, 1990.
46. Coviello, *Manuale de diritto civile italiano*, Milán, Giuffré, 1915.
47. Cozian, M., *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, París, Libraire de la Cour de Cassation, 1983.
48. Da Silva, Sergio André, "A tributacao na sociedade de risco", *Pricípios de Direito Financiero e Tributário*, Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

49. Decottignies, Roger, *Les presomptions en Droit privé*, París, Librairie générale de Droit et de jurisprudence R. Pichon & R. Durand-Auzias, 1950.
50. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa, *Compendio de Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1998.
51. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho tributario*, 2ª ed., México, PAC, 1986.
52. Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, Maracaibo, Universidad de Zulia, 1974.
53. _____, “La fiction dans le code civil vénézuélien”, *Les presomptions et les fictions en droit*, Bruselas, Etablissements Émile Bruylant, 1974.
54. Dellepiane, Antonio, *Una teoría de la prueba*, Bogotá, Temis, 1989.
55. Devis Echandía, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial*, 2ª ed., Buenos Aires, Víctor P. de Zavalia editor, 1972.
56. Djounidi, Hamid, *Droit fiscal*, París, Hachette, 2000.
57. D’Ors, Álvaro, *Elementos de Derecho privado romano*, Pamplona, Publicaciones del Estudio General de Navarra, 1960.
58. Domínguez Orozco, Jaime, *Pagos provisionales del ISR y el IMPAC*, México, ISEF, 2005.
59. Duran-Sindreu, A., *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Barcelona, Promociones y publicaciones universitarias, 1989.
60. Einaudi, *Principios de la Hacienda pública*, traducción de la segunda edición italiana por Jaime Algarra y Miguel Paredes, introducción por Manuel de Torres, Madrid, Aguilar, 1946.
61. Elourdy, Eleuterio, *El estoicismo*, Madrid, Grédos, 1972.
62. Enneccerus, *Tratado de Derecho civil*, t. I y II, vol. I, Barcelona, Bosch, 1943.

63. Escribano, *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Madrid, Civitas, 1988.
64. Eserverri Martínez, E. y J. López Martínez, *Temas prácticos de Derecho financiero*, 5ª ed., Pamplona, Aranzadi, 1999.
65. Eserverri Martínez, E., *Presunciones legales y Derecho tributario*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1995.
66. Esquivel Vázquez, Gustavo A., *La prueba en el juicio fiscal federal*, 3ª ed., México, Porrúa, 2000.
67. Fairén Guillén, Víctor, *Doctrina general del Derecho procesal*, Barcelona, Bosch, 1990.
68. Fernández López, Roberto Ignacio, *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998.
69. Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.
70. _____, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal*, México, SICCO, 2003.
71. _____, *La defensa fiscal y usted...*, 2ª ed., México, SICCO, 2000.
72. Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 23ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2003.
73. _____, Clavijo Hernández, Francisco, Queralt, Juan Martín, Pérez Royo, Fernando y Tejerizo López, José Manuel, *Curso de Derecho tributario*, parte especial, 15 edición, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1999.
74. _____, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
75. _____, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

76. _____, prólogo al libro de Carrobé Gené, Miguel, *Estudio sobre la Ley de Valoración Fiscal en la República Federal de Alemania*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.
77. Fiscalidad Internacional, *Reino Unido*, Valencia, CISS, 1995.
78. Fonrouge, G., *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1962.
79. Foriers, P., “*Presomptions et fictions*”, Les presomptions et les fictions en droit, *Perelman coord. Bruselas, Établissements Émile Bruylant*, 1974.
80. Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 38ª ed., México, Porrúa, 1998.
81. Fuller, Lon L., “¿Qué es una ficción jurídica?”, *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
82. Furno, Carlo, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940.
83. Gabinete de Estudios ESIC, *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Colección de estudios no. 18, Madrid, ESIC Editorial.
84. Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho civil. Primer curso*, 20 ed., México, Porrúa, 2000.
85. Gallego Peragón, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Granada, Comares, 2003.
86. García Belsunce, Horacio A., *El concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1967.
87. García de Enterría, y T. R. Fernández, *Curso de Derecho administrativo*, vol. I, 6ª ed., Madrid, Civitas, 1993.
88. García Garrido, Manuel Jesús, “Ficción”, *Diccionario de jurisprudencia romana*, Madrid, Dykinson, 2000.
89. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 15ª ed., México, Porrúa, 1988.
90. _____, *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo de 1921-1980*, México, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, 1983.
91. _____, *Las garantías constitucionales en el Derecho tributario Mexicano*, México, Ed. Cultura, 1949.

92. Geffroy, J.B., *Grands problemes fiscaux contemporains*, París, PUF, 1993.
93. Giannini, Archille Donato, *Elementi di Diritto finanziario*, Milán, 1945.
94. _____, *Instituciones de Derecho tributario*, trad. de la 7ª ed. Italiana y estudio preeliminar de Fernando Sáinz de Bujanda, vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
95. Goode, Richard, *El impuesto sobre la renta*, Echeverría, Manuel, trad., Fábrica Nacional de Moneda y Timbre Madrid, 1973.
96. Goldsmith, James, *Derecho procesal civil*, vol. I, Madrid, Revista de derecho privado, 1968.
97. _____, “El Principio de Legalidad”, *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
98. _____, *La Familia ante el fisco*, Madrid, Ediciones RIALP, 1993.
99. _____, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
100. _____, *Tributación individual frente a tributación conjunta, en el ISRPF*, Madrid, Tecnos, 1991.
101. Gómez Colomer, Juan Luis, *Derecho jurisdiccional*, t. II, vol. I, Barcelona, Librería Bosch, 1989.
102. González García, E. y Pérez de Ayala J. L., *Curso de Derecho tributario*, 5ª ed., Madrid, Edersa, 1989.
103. González García, Eusebio, “Comentarios a los artículos 50 y 51 de la LGT”, en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t.II, Madrid, Edersa, 1985.
104. González García, E., *La Familia ante el fisco*, Madrid, Ediciones RIALP, 1993.
105. González Méndez, Amelia, *Residencia habitual*, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del*

- Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
106. González Navarro, Francisco, *Procedimientos administrativos especiales*, Pamplona, Escuela Nacional de Administración Pública, 1969.
107. González Sánchez, Manuel, Incrementos patrimoniales no justificados, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
108. Goode, Richard, *The Individual Income Tax*, trad. por Manuel Echeverría, Washington, 1964.
109. Gota Lozada, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, t. II, Madrid, Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989.
110. Guasp, Jaime, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Madrid, Instituto de Derecho de Estudios Políticos, 1968.
111. _____, *Derecho procesal civil*, vol. 1, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1968.
112. Grapperhaus, F.H.M., “The trade-off between accuracy and administrability”, *Presumptive income taxation*, 51 st IFA Congress New Delhi 1997, La Haya, Kluwer Law International, 1998.
113. Hedemann, Wilhelm, *Las Presunciones en el Derecho*, Madrid, Revista de Derecho privado, 1931.
114. Helsen, A. *Diritto tributario*, Giuffré, Milan, 1956.
115. Herrera Molina, Pedro M., Martín Fernández, Javier, Serrano Antón, Fernando, Sáez Fernández, Felipe, *El Mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del Derecho Comparado)*, Madrid, IEF- Marcial Pons, 2000.

116. _____, *Metodología del Derecho financiero y Tributario*, México, Porrúa, 2004.
117. Ihering, Rudolf Von, *El Espíritu del Derecho romano*, Granada, Comares, 1998.
118. Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional, CIMA, 1962.
119. _____, *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971.
120. _____, "Naturaleza y eficacia de declaración tributaria", *Temas Tributarios*, Ediciones Macchi, 1968.
121. Jiménez Compaired, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
122. Johnson Okhuysen, Eduardo, *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª edición corregida, México, Instituto Superior de Estudios Empresariales, 1982.
123. Kelsen, Hans, *Teoría pura del Derecho*, México, Ed. Nacional, 1974.
124. _____, et. Al., *Ficciones jurídicas*, Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política, México, Distribuciones Fontamara S.A., 2003.
125. Lago Montero, José M., *Las liquidaciones cautelares en el Derecho tributario español*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1990.
126. Laurent, F., *Principios de Derecho civil*, 2 ed., 1897 – 1914.
127. Legaz y Lacambra, Luis, *Filosofía del Derecho*, Barcelona, Ed. Labor, 1943.
128. _____, *Introducción a la Ciencia del Derecho*, Barcelona, Bosch, 1943.

129. Lejeune Valcárcel, E., "Comentario al artículo 120 de la L.G.T.", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, EDERSA, 1983.
130. _____, "El Principio de Capacidad Contributiva", *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
131. _____, "Aproximación al Principio constitucional de Igualdad tributaria", *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, EDERSA, 1980.
132. Lessona, *Trattato delle prove in materia civile*, vol. V, Turín s/e., 1927.
133. Levy, J. P. "Classifications des preuves dans l'histoire de droit", *La Preuve en Droit*, Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1981.
134. Llano Cifuentes, Rafael, *Naturaleza de la fictio iuris*, Madrid, Ediciones Rialp, 1963.
135. López Berenguer, J., *Manual de Derecho tributario* (parte especial), 4ª ed., Madrid, 1996.
136. López Carbajo, Juan Manuel, y Seijo Pérez, Francisco Javier, *La Biblia del I.R.P.F. y del I. Patrimonio (nuevo IRPF 1999, incluye reglamento)*, San Sebastián, Financial & Tax Ediciones, 1999.
137. López Lozano, Eduardo, *Ingresos asimilables a salarios para efectos de ISR 2004*, México, ISEF, 2004.
138. López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 2003*, tomo II, personas físicas, México, Dofisca Editores, 2003.
139. Lorca Navarrete, J. F., *El Derecho natural hoy. A propósito de las ficciones jurídicas*, Madrid, Ediciones Pirámide, 1976.
140. Lozano Noriega, Francisco, *Cuarto curso de Derecho civil*, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, 1982.

141. Luna Guerra, Antonio, *Casos prácticos de ISR e IMPAC para personas físicas con actividades empresariales 2004*, México, ISEF, 2004.
142. Manresa y Navarro, José María, *Comentarios al Código Civil español*, t. VIII, vol. 2, 8ª ed., Madrid, Reus, 1969 -1987.
143. Marín-Barnuevo, Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996.
144. Martín Granados, Ma. Antonieta, *Impuesto Sobre la Renta e impuesto al activo*, México, Thomson, 2002.
145. Martínez Gutiérrez, *Deducciones autorizadas para efectos de ISR 2004*, México, ISEF, 2004.
146. Martínez Vera, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971.
147. Mazz, Addy, *Curso de Derecho financiero y finanzas I*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1979.
148. Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia fiscal*, Barcelona, Bosch, 1964.
149. Mendoca, Daniel, "Estudio preliminar", *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
150. Messineo, *Manual de Derecho civil y comercial*, t. I, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, EGEA, 1954.
151. Michelle, *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge (a propósito dell'articolo 31, commi 1 e 2 della legge tributaria sulle successioni)*, Giurisprudenza Costituzionale, 1966.
152. Micheli, Gian Antonio, *La carga de la prueba*, Sentís Melendo, Santiago trad., Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa – América, 1961.
153. Mita, Enrico de, *Appunti di Diritto tributario*, Milán, Giuffré, 1994.

154. _____, "Presunzioni fiscali e costituzione", en *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, San Marino, Maggioli Editore, 1985.
155. Moreno Cora, S., *Tratado de pruebas judiciales*, México, Herrero, 1904.
156. Moreno Padilla, Javier,"El Principio de Igualdad en el Derecho tributario", *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
157. Morseli y Taminiou, *Fraudes*, Bruselas, s/e., 1990.
158. Moschetti, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
159. Muñoz Sabate, Luis, *La Prueba de la simulación*, Barcelona, ed. Hispana – Europea, 1972.
160. _____, *Técnica probatoria*, Barcelona, Praxis, 1967.
161. Navarrine, Susana y Asorey, Rubén, *Presunciones y ficciones en el Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1985.
162. Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
163. Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
164. Niño, José A., *La interpretación de las leyes*, 2ª ed., México, Porrúa, 1979.
165. O'Gara, John, D., *Corporated Fraud*, U.S.A., The Institute of Internal Auditors, John Wiley & sons, 2004.
166. Ortega y Gasset, José, *Obras completas*, t. VIII y IX, Madrid, Aguilar, s/a.
167. Pablo Varona, J. Carlos de, *Las operaciones vinculadas en el IRPF*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.
168. Pallares, Eduardo, *Derecho procesal civil*, 9ª ed., México, Porrúa, 1981.

169. Pasquier, Claude, *Introduction a la théorie générale et á la philosophie du Droit*, 4ed. París, Delachaux et Niestlé, 1967.
170. Pedraza Bochóns, José V., *Rendimientos en caso de parentesco*, en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
171. Perelman, Charles, "Essai de synthèse", *Présomptions et fictions en droit*, Bruselas, Établissements Émile Bruylant, 1974.
172. Pérez Araiz, Javier, *El fraude a la ley en el Derecho tributario*, Madrid, Tirant lo Blanch, 1996.
173. Pérez Becerril, Alonso, *Presunciones tributarias en el Derecho mexicano*, México, Porrúa, 2001.
174. Pérez de Ayala, José Luis, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1970.
175. _____, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
176. _____, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1978.
177. _____, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992.
178. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo, *Contratos civiles*, 2ª ed., México, Porrúa, 1994.
179. Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986.
180. _____, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992.
181. _____, *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, 10ª ed., Madrid, Civitas, 2000.

182. Perezagua Clamagirand, Luis, *La Prueba en el Derecho tributario Español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.
183. Perulles Bassas, Juan José, *Manual de Derecho fiscal (parte general)*, Barcelona, Bosch, 1961.
184. Pita Grandal, Ana María, *La Prueba en el Procedimiento de Gestión Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1988.
185. Plaza, Manuel de la, *Derecho procesal civil español*, Tomo I, Madrid, Revista de Derecho privado, 1945.
186. Pont Mestre, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2ª ed., Madrid, Civitas, 1994.
187. Porras y López, Armando, *Naturaleza del impuesto sobre la renta, (aspectos jurídico, económico y contable)*, México, Textos Universitario, Manuel Porrúa, 1976.
188. Pugliese, Mario, *La Prueba en el Proceso tributario*, México, Editorial Jus, 1949.
189. Queralt, Juan Martín, Et. AL., *Curso de Derecho tributario*, 15 ed., Madrid, Marcial Pons, 1999.

190. Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1988.
191. Quintiliano, Marco Fabi, *Institutione oratorie*, Salamanca, Universidad Pontificia de Salamanca, 2000.
192. Ramos Méndez, Francisco, *Derecho procesal civil*, Barcelona, Librería Bosch, 1980.
193. Relea Sarabia, Antonio, *Normas específicas*, en Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.

194. Reséndez Muñoz, Eduardo, *Política e Impuestos*, México, Porrúa, 1989.
195. Robles Glenn, José Luis, *Apuntes de Derecho fiscal y nueva Ley del impuesto sobre la renta*, México, UNAM, 1965.
196. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2ª ed., México, Harla, 1986.
197. Rodríguez Mejía, Gregorio, *Teoría de las contribuciones*, México, Porrúa, 1994.
198. Roffi, Rolando, *Contribuito per una teoria delle presunzioni del Diritto amministrativo*, Milán, Dott. A. Giuffré Editore, 1982.
199. Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil, contratos*, T. I. México, Jus, 1944.
200. Ross, Alf, "Ficciones jurídicas", en *Ficciones jurídicas*, México, Fontamara, 2003.
201. Rosemberg, Santiago, *La carga de la prueba*, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa- América, 1956.
202. Rosembuj, Tulio, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed., Barcelona, Ed. PPU, 1992.
203. _____, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
204. Rossy, *Instituciones de Derecho financiero*, Barcelona, Librería Bosch, 1959.
205. Rozas Valdés, J.A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993.
206. Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, t. VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973.
207. _____, *Notas de Derecho financiero*, t. I, vol. II, Madrid, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, 1967.
208. _____, *Sistema de Derecho financiero*, vol.2, Madrid, Universidad Complutense, 1985.

209. _____, *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1993.
210. Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la teoría general del Derecho tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1990.
211. Sánchez Pinilla, *Notas al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Empresa, 1982.
212. Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del ISR Personas Físicas 2005*, México, ISEF, 2005.
213. Sánchez Pino Antonio José y Malvarez Pascual, Luis A., *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2000.
214. Sánchez Pino, A. J., *Presunciones y ficciones en el I.R.P.F.*, Huelva, Universidad de Huelva, 1995.
215. Sandoval López, Gustavo, *El impuesto sobre la renta*, México, Talleres de la Litografía Comercial NADROSA, 1965.
216. Santidrián Alegre y Moreno Royes, *Los Nuevos impuestos sobre la Renta y el Patrimonio*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1992.
217. Santo Tomás, *Summa Theologica*, París, Sumptibus Andreae Blot, editoris, 1926-32.
218. Schuster, Carla, *Ordenanza tributaria alemana, Abgabenordnung*, 2000, Madrid, Colex, 2001.
219. Seligman, E.R.A., *l'Impot progressif en theorie et en pratique*, París, Ed. Giard-Brière, 1909.
220. Sellier Carvajal, Carlos y Cevallos Esponda, Carlos, *Análisis del impuesto sobre la renta*, 3ª edición, México, Themis, 1984.
221. Serra Domínguez, M., *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, t. XVI, vol. 2, Madrid, Edersa, 1981.
- _____, *Normas de presunción en el Código Civil y en la Ley de Arrendamientos Urbanos*, Barcelona, Ed. Nauta, 1963.

222. Sierra, Carlos, *A 50 años de la Ley del Centenario*, México, Publicaciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1971.
223. Simon Acosta, Eugenio, Incrementos y disminuciones de patrimonio, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Eugenio Simón Acosta, coord., Pamplona, Aranzadi, 1995.
224. _____, *Comentario al artículo 27 de la LISRPF, Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, Edersa.
225. Stammer, Rudolf, *Tratado de filosofía del derecho*, trad. W. Roces de la 2ª ed. Alemana, México, Editora Nacional, 1980.
226. Stampa Sánchez, Leopoldo, *Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero- Editorial de Derecho Reunidas, 1980.
227. Suay, Rincón, J., *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, Madrid, Instituto de Estudios de Administración Local, 1985.
228. Tamayo y Salmorán, R., “Algunas consideraciones sobre la interpretación jurídica”, *La Interpretación constitucional*, México, UNAM, 1975.
229. Tax Law Review Committee of Institute for Fiscal Studies, *Tax Avoidance*, Londres, 1997.
230. Tesauro, Francesco, “Le presunzioni nel processo tributario”, en *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, Italia, Maggioli editore, 1987.
231. Urbina Nandayapa, Arturo, *El contribuyente ante las revisiones fiscales*, México, SICCO, 1998.
232. Valdés Costa, Ramón, *Derecho tributario formal*, s/e., Montevideo, 1967.

233. _____, Estado actual de la codificación tributaria en América Latina, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
234. Valdés Villarreal, Miguel, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
235. Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973.
236. Vázquez, Susana, *Aplicación del principio de legalidad*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993.
237. Vega Herrero, Manuela, *Los Rendimientos del trabajo en especie*, Estudios del IRPF, Valladolid, Lex Nova, 2000.
238. Verdugo Gómez de la Torre y Ferré Olivé, Juan Carlos, *Todo sobre el fraude tributario*, Madrid, Praxis, 1994.
239. Vidal Martí, B., *Problemática fiscal de las retribuciones en especie en el ámbito de los rendimientos de trabajo*, XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
240. Villalobos Ortiz, Ma. del Consuelo, “El Principio de Legalidad” en *Principios tributarios constitucionales*, España, Universidad de Salamanca, coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), 1989.
241. Villar Palasi y Villar Ecurra, *Principios de Derecho administrativo*, t. II, Madrid, Universidad Complutense, 1982.
242. Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1987.
243. Witker Velázquez, Jorge, *Técnicas de investigación jurídica*, México, UNAM- Mc. Graw-Hill, 1996.
244. Yebra Martul-Ortega, P., *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, Universidad de Santiago, Santiago de Compostela, 1973

245. Zamora y Valencia, Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, 5ª ed., México, Porrúa, 1994.

II. Revistas



1. Aguilar Espinosa De Los Monteros, Gustavo A., “El concepto general de los intereses en el Impuesto sobre la Renta”, *Revista INDETEC*, México, núm. 125, mayo de 2001.
2. Aguiló Regla, Joseph, “Notas sobre ‘presunciones’ de Daniel Mendonca”, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999.
3. Albiñana García Quintana, Cesar, “Ficciones, presunciones y realidades tributarias”, *Tapia*, Madrid, año XIV, núm. 88, mayo-junio de 1996.
4. _____, “La evasión legal impositiva”, ponencia general en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Estorial (Portugal), los días 28 al 30 de septiembre de 1970, *Crónica Tributaria*, Madrid, No.14, 1970.

5. _____, “La Reforma tributaria como fenómeno contemporáneo”, *Revista Economía Política*, Madrid, no. 79, 1998.
6. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Lex, Difusión y análisis*, Torreón, Coahuila, 3ª época, año V, núm. 47, mayo de 1999.
7. Álvarez García, Santiago, Carrascal Arranza, Ursicino, “La Reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: el coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar”, *Hacienda Pública Española*, n. 152, 2000.
8. Antúnez Álvarez, Rafael, “Las deducciones autorizadas aplicables a los ingresos por la enajenación de bienes en personas físicas”, *Revista Indetec*, México, n. 114, enero-febrero 1999.
9. Aragón Peralta, Gadiel, “Contabilidad y efectos fiscales en el régimen intermedio”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005.

10. Arias Velasco, José, “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal*, Madrid, abril de 2001.
11. Armienta Calderón, Gonzalo y García Bueno, Marco César, “Elementos para una reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Jurídica*, Culiacán Sin., México, septiembre-diciembre 1999.
12. Ayala Cañon, Luis, Martínez López, Rosa, Ruíz-Huerta Carbonell, Jesús, “El Mínimo personal y familiar en el IRPF. Una valoración de su cuantía (1)”, *Hacienda Pública Española*, no. 152, 2000.
13. Badenes Pla, Nuria y López Laborda Julio, “Efectos sobre la renta disponible y el bienestar de la deducción en el IRPF por rentas ganadas”, *Hacienda Pública Española*, No. 160-1, 2002.
14. Balaña Crespo, José María, “Una presunción en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades”, Madrid, C.T. 40/1982.

15. Banacloche, Julio, "El principio constitucional de capacidad contributiva", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, núm. 15, 1989.
16. Barth, Paul, "Los Estoicos", *Revista de Occidente*, Madrid, núm. 413, 1930.
17. Berumen Sein, "Las Presunciones en el derecho mexicano" *Anales de Jurisprudencia*, México, 2da. Época, año XX, t. LXXVI, enero – marzo, de 1953.
18. Bustos Gisbert, Antonio y Pedraja Chaparro, Francisco, "La doble imposición de los dividendos: un análisis comparado", *Hacienda Pública Española*, núm. 149, 1999.
19. Cañal García, "Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales", *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, San Luis Potosí, México, no. 4, 1996.
20. Carmagnani, Marcelo, "El Liberalismo, los impuestos internos y el Estado federal mexicano", *Historia Mexicana*, vol. XXXVIII, no. 3 (151), enero-marzo 1989.
21. Carpizo Mc. Gregor, J., "La interpretación constitucional en México", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, UNAM, año IV, núm. 12, septiembre-diciembre de 1971.
22. Cerda Medina, "Sobre la interpretación: ideas de Don José Ortega y Gasset", *Revista Chilena de Derecho*, Santiago, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, vol. 11, núms. 2-3, mayo-diciembre de 1984.
23. Cruz Hernández, Humberto, "Pagos provisionales de personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 369, enero 2005.
24. Chacón Gutiérrez, Cintli, "Régimen intermedio de las Personas Físicas con actividades empresariales", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005.

25. Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, "Las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, D.F., 3a. época, año II, No. 23, Noviembre, 1989.
26. Diep Diep, Daniel, "La Sindicatura: máxima patraña fiscal", *Defensa Fiscal*, México, no. 60, año 5, octubre 2003.
27. Díez- Picasso, "El derecho y el fraude a la ley en el nuevo preliminar del Código Civil", *Documentación Jurídica*, Madrid, no. 4, 1974.
28. Domingo Solans, E., "Comentario general a la reforma del impuesto sobre la renta. Objetivos, principios y algunos desarrollos", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Madrid, nos. 2 y 3 / 1998.
29. Durán Cabré, José Ma., "Un estudio dual sobre la renta aplicado al caso español", *Hacienda Pública Española*, no. especial, 2001.
30. Espinosa Campos, Luis Antonio, "Exenciones de ISR en personas físicas 2003", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 322, enero, 2003.
31. Fernández González, M., "Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria", *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, núm. 2.
32. Fernández Sagardi, Augusto, "Breves reflexiones para una reforma del Impuesto sobre la Renta", *El Mercado de Valores*, México, agosto de 1999.
33. Ferreiro Lapatza, José J., "Le procedure ed i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali", *Convengo di Studi sull'accertamento tributario nella Comunita Europea: L'esperienza della Spagna*, Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia, junio de 1992.
34. García Añooveros, "Las reformas fiscales", *REDF*, Madrid, no. 100/1998.
35. García Domínguez, Ignacio, "Posibles alternativas a la progresividad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, Madrid, No. 94, 1999.

36. García Frías, "Renta disponible y mínimo exento en la nueva Ley del IRPF", *El Fisco*, no. 4, 1998.
37. Garza Cantú Aguirre, Carlos, "Dividendos 2002. Consideraciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 309.
38. Góngora Pimentel, G., "El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo", *Revista LEX*, México, enero de 1997.
39. González García, E., "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61/1992.
40. Gutiérrez, Miguel, "La ficción en el ordenamiento tributario y su limitación constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, abril-junio de 2002.
41. Hernández, Ma. Del Pilar, "El protocolo como instrumento de formalización del trabajo de investigación", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva serie, año XXXno. 90, septiembre-diciembre 1997, México.
42. Hernández Salcedo, Ricardo, "Ingresos en crédito en el impuesto sobre la renta para las personas físicas", *Rev. INDETEC*, México, noviembre-diciembre de 1997.
43. Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, "Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta", *REDF*, no. 81, 1994.
44. Imedio Olmedo, Luis José, "Un estudio analítico del impuesto lineal sobre la renta", *Hacienda Pública Española*, no. 136-1, 1996.
45. Jiménez-Reyna Rodríguez, Enrique y Carbajo Vasco, Domingo, "El Nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas y su incidencia presupuestaria", *Presupuesto y Gasto Público*, Madrid, No. 22, 1999.
46. Kasor Aliste, Kamel, "Principio de legalidad y criterios de vinculación positiva y negativa en la Constitución", *Revista de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile*, Diciembre 1997.

47. Lejeune Valcarcel, "Mitos y arbitrariedades en nombre de la justicia tributaria", *Revista de la Facultad de Derecho*, Mérida, Yuc., México, no. 17, enero-abril, 1995.
48. López, Jaime, "La garantía de legalidad tributaria en México y España", *Revista de la Facultad de Derecho*, San Luis Potosí, núm. 24, julio-diciembre de 1993.
49. Luna Guerra, Antonio, "De los demás ingresos de las personas físicas", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 298, enero 2002.
50. Martín Delgado, José María, "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, no. 60, 1979.
51. _____, "Razones y sinrazones de la reforma al IRPF", *REDF*, no. 100, 1998.
52. Martín Fernández, Javier, "Materiales para una reflexión sobre el Fraude a la Ley Tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, núm. 58, julio-septiembre de 2002.
53. _____, "La Reforma de la Ley General Tributaria y el Fraude de Ley", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 102, 2002.
54. Mendonca, Daniel, "Presunciones", *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, España, núm. 22, 1999.
55. Micheli, Gian A., *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge (a propósito dell'articolo 31, commi 1 e 2 della legge tributaria sulle successioni)*, Giurisprudenza Costituzionale, Italia, 1966.
56. Moreso Mateos, Juan José, "Las ficciones en Jeremy Bentham. El método de la paráfrasis", *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, España, N. 3, 1986.
57. Muñoz Baños, Cipriano, *La Contribución urbana y los rendimientos presuntos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, C.T. No. 49/1984.

58. Novoa, Rafael, *Rev. Tributaria*, t. IV, núm. 19.
59. Novoa Rivas, Ángel, “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 13, 1975.
60. Onrubia Fernández, Jorge, “La Tributación familiar en el ISRPF: escenarios de reforma,” *Hacienda Pública Española*. Monografía 2001(79-118).
61. Padilla Hernández, José y Montes Barrios, Jann Miguel, “Régimen fiscal de los pequeños contribuyentes. Estudio general”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005.
62. Palao Taboada, Carlos, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 98/2001.
63. _____ “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, núm. 182, mayo de 1998.
64. Pazos Morán, María, “La Reforma del IRPF desde la perspectiva de la política familiar”, *Hacienda Pública Española*, no. 155, 2000.
65. Peña Velasco, G. de la, “La Propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *REDF*, no. 75, julio- septiembre 1992.
66. Pérez De Ayala Becerril, Miguel, “Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el derecho tributario”, *Revista Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 86, 1998.
67. Pérez De Ayala, José Luis, “Función tributaria y procedimiento de gestión”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, núm. 114, 1974.
68. Pérez Robles, Arturo, “Algunos comentarios a la reforma fiscal para 2000 en materia de impuesto sobre dividendos al amparo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, *Ars Iuris*, México, núm. 22, 1999.

69. _____, "Concepto de importe bruto de dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 267.
70. Pita Grandal, Ana Ma., "Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, no. 54, abril-junio de 1987.
71. Pont Mestres, Magín, "La Nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de determinados bienes y derechos, en su conexión con la Constitución (Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos)", *Gaceta Fiscal*, no. 68, julio 1989.
72. Reyes Vera, Ramón, "Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, no. 286, julio 2001.
73. Rodríguez Montañes, Ma. del Puerto, "La Tributación de la vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *Boletín de la Facultad de Derecho*, No. 19, 2002.
74. Rotter Aubanel, Salvador *et al.*, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 284, junio de 2001.
- _____, "Impuesto Sobre la Renta, salarios y estímulos para el empleo y para la nivelación del ingreso", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 369, enero 2005.
75. Sánchez Miranda, Arnulfo, "Otros ingresos de las personas físicas: remanente distribuible", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 246, noviembre 1999.
76. _____, "Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 298, enero 2002.
77. Sánchez Pino, A. J., "Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad", *REDF*, no. 79.
78. Sandoval Galindo, Edmundo, "La determinación presuntiva en materia fiscal federal", *Revista Indetec*, Guadalajara, México, n. 121, Junio de 2000.

79. Santamaría García, Jorge, "Dividendos", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, núm. 250, enero de 2000.
80. Servin G., Armando, "Nuestra política tributaria de 1869 a 1991", *El Trimestre Económico*, México, vol. VIII, no. 4, 1940.
81. Sierra Casasús, Catalina, "Hacienda Pública", *Revista de Administración Pública*, Madrid, no. 88, febrero 1995.
82. Tesoro, Giorgio, "Il cosi detto autoaccertamento", *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, Dottor Luigi Macri, no. 1, 1938.
83. Trejo Hernández, Luis, "Generalidades del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dentro del sistema fiscal español", *Iuris Tantum*, México, año XVII, No. 13, 2002.
84. Urquidi, Víctor L., "El Impuesto sobre la renta en el desarrollo económico de México", *El Trimestre Económico*, México, vol. XXIII, no. 4, octubre-diciembre 1956.
85. Valdés Costa, Ramón, "Deberes de la administración tributaria con el contribuyente", *Rev. Tributaria*, Madrid, núm. 15, t. III.
86. Valero Jarabo, Joaquín, "Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades", *Crónica Tributaria*, Madrid, 48/1984.
87. Velásquez Meléndez, Vicente, "Pago de impuestos por REPECOS y sus complicaciones", *Nuevo Consultorio Fiscal*, no. 382, julio 2005.



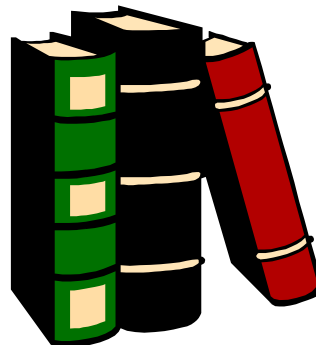
III. Obras Generales

1. *Diccionario de Contabilidad*, 4ª Ed., Madrid, Pirámide, 1982.
2. *Diccionario de Filosofía*, México, FCE.
3. *Diccionario de la Lengua Española*, Madrid, Espasa-Calpe, 20 ed. 1984.
4. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Buenos Aires, Heliasta, 12ª ed., 1939.
5. *Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana*, Madrid, Gredós, s/a.
6. *Diccionario Jurídico Abeledo-Perrot*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1986, t. I.
7. *Diccionario Jurídico Básico Sed*, Granada, Comares, 1997.
8. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, Porrúa, 2002.
9. *Diccionario Jurídico*, Madrid, Colex, 1999.
10. *Diccionario Latino- Español*, Barcelona, Sopena, 1967.
11. *Diccionario para Juristas*, México, 1981.
12. *Dizionario Giuridico Romano*, Nápoles, Edizioni Giuridiche Simone, 2000.
13. *Enciclopedia del Diritto*, Italia, Giuffrè, 1968.
14. *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995, vol. IV.
15. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1974-76.
16. Fowler Newton, Enrique, *Diccionario de contabilidad y auditoría*, Buenos Aires, Ed. Macchi, 1994.

17. Franco Díaz, Eduardo, *Diccionario de Contabilidad*, México, Siglo Nuevo, 1980.
18. Kolher, Eric, *Diccionario para Contadores*, México, Limusa, 1997.
19. Mancera Hnos. y colaboradores, *Terminología del contador*, 7ª ed., México, Ed. Banca y Comercio, 1996.
20. *Novísimo Digesto Italiano*, Turín, UTET, 1957.
21. *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, Francisco Seix, 1968.
22. Seoane, Joaquín, *Diccionario de Contabilidad organización, administración, control y ciencias afines*, Buenos Aires, Difusión, 1971, t. X.
23. *The American Heritage Dictionary of English Language*, Bostón, 1996.
24. *The Hammurabi Code*, Londres, Inglaterra, Watts & Co., 1921.
25. Valletta, Ma. Laura, *Diccionario Jurídico*, 2d., Buenos Aires, Ed. Valletta, 2001.
26. *Webster's Collegiate Dictionary*, 10 ed., Massachussets, USA, Merriam-Webster, 1998.

IV. Diarios Oficiales y Legislación

1. Código Civil de Brasil
2. Código Civil de Colombia
3. Código Civil de Chile
4. Código Civil de Ecuador
5. Código Civil de España
6. Código Civil de Francia
7. Código Civil de Italia
8. Código Civil de Puerto Rico
9. Código Civil de Uruguay
10. Código Civil de Venezuela
11. Código Civil para el Distrito Federal (México)



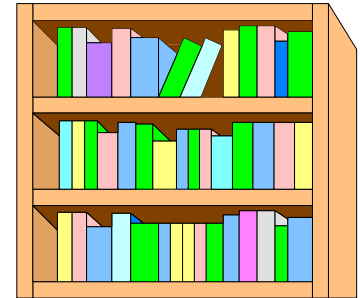
12. Código de Comercio (México)
13. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Costa Rica)
14. Código de Procedimiento civil de Bolivia
15. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (México).
16. Código Federal de procedimientos civiles (México).
17. Código Financiero para el Distrito Federal (México)
18. Código Fiscal Federal (México)
19. Código Tributario de Bolivia
20. Código Tributario de Brasil
21. Código Tributario de Buenos Aires
22. Código Tributario de Chile
23. Código Tributario de Uruguay
24. Constitución de Brasil
25. Constitución de Chile
26. Constitución de Italia
27. Constitución Española
28. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
29. Decreto estableciendo un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares (México)
30. Ley 44/1978 (España)
31. Ley 18/1991 (España)
32. Ley 40/1998 (España)
33. Ley de 08 de mayo de 1917 (México)
34. Ley de procedimiento civil, administrativo y laboral de Cuba
35. Ley de Reforma Tributaria de 1964 (España)
36. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925 (México)
37. Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas 1991 (España)
38. Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas 1998 (España)
39. Ley del Impuesto sobre la Renta del 1 de enero de 2002 (México)
40. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953 (México)

41. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964 (México)
42. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980 (México)
43. Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941 (México)
44. Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939 (México)
45. Ley del Impuesto sobre Sociedades (España)
46. Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito (México)
47. Ley General de Sociedades Mercantiles (México)
48. Ley General Tributaria (España)
49. Ley para la recaudación de los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas del 21 de febrero de 1924 (México)
50. Ley Reguladora de las Haciendas locales. (España)
51. Ordenanza Alemana
52. Real decreto 214/1999, del 5 de febrero (España)
53. Real decreto legislativo 3/2004, del 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (España)
54. Real decreto-ley 7/1996, del 7 de junio (España)
55. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (México)
56. Reglamento de la Ley para Promover la Inversión Mexicana y regular la inversión extranjera (México)
57. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas 2004 (España)

1. Diario Oficial de la Federación del 27 de febrero de 1924.
2. Diario Oficial de la Federación del 25 de abril 1925.
3. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1941.

4. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1953.
5. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1964.
6. Diario Oficial de la Federación del 19 de septiembre de 1974.
7. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1975.
8. Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1978.
9. Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980.
10. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981.
11. Diario Oficial de la Federación del 30 de septiembre de 1982.
12. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1985.
13. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986.
14. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988.
15. Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989.
16. Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990.
17. Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991.
18. Diario Oficial de la Federación del 13 de diciembre de 1993.
19. Diario Oficial de la Federación del 03 de diciembre de 1993.
20. Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996.
21. Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997.
22. Diario Oficial de la Federación del 1 de enero de 2002.

V. REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA



MÉXICO

1. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, Apéndice de 1995, tomo IV, parte: SCJN, tesis 325, p. 220.
2. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo VI, parte: SCJN, tesis 391, p. 263.
3. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CII, p.1253.
4. *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo VII, junio de 1991, p. 366.
Semanario Judicial de la Federación, 9ª época, tomo III, junio de 1996, tesis 1. 3º. P. J/3. p. 681.
5. *Semanario Judicial de la Federación*, 6ª época, segunda parte, XXXIX, p. 92.
6. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXXVII, p. 784.
7. *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo VI, julio-diciembre de 1990, p. 685.
8. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, Apéndice 1995, p. 221.
9. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo LXXI, p. 2048.
10. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXVII, p. 493.
11. *Semanario Judicial de la Federación*, 5ª época, tomo CXXIII, p.1121.
12. *Semanario Judicial de la Federación*, 9ª época, tomo XII, agosto de 2000, tesis II, 3º. C. 14 C, p. 1184.
13. *Semanario Judicial de la Federación*, 8ª época, tomo III, segunda parte, enero-junio de 1989, p. 570.

14. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo: XIII, Abril de 2001, Tesis: P./J. 46/2001, p. 751.
15. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, séptima época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice 2000, Tomo: III, Jurisprudencia SCJN, Tesis: 326, p. 346.
16. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, octava época, Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo III, Administrativa, P.R. TCC. Tesis: 1134, p. 984.
17. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, novena época, pleno, tomo I, Constitucional, P.R. SCJN, tesis: 1507, p. 1058.
18. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del tercer circuito, tomo: XII, septiembre de 2000, tesis: III.1o.A.39 K, p. 764.
19. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, 2da. Sala, t. XVI, dic. 2000, tesis 133/2002, p. 238.
20. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, 2do. Tribunal Colegiado del 8º. circuito, t. IX, abril de 1999, tesis VIII. 2ª. 48ª, p. 573.
21. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, tesis: P./J. 109/99, p. 22.
22. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Pleno, tomo: XVII, mayo de 2003, tesis: P./J. 10/2003, p.144.
23. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVI, agosto de 2002, tesis: 1a. LI/2002, p.195.
24. *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995*, tomo I, p. 361.
25. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo XVII, marzo de 2003, tesis: I.1o.A. J/12, p. 1587.

26. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVIII, septiembre de 2003, tesis: 1a. XLI/2003, página: 294.
27. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo XIV, agosto de 2001, tesis:2ª. CLVII/2001, p. 247.
28. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, quinta época, Segunda sala, tomo I, Constitucional, P.R. SCJN, tesis 1298, p.910.
29. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, tomo I, Constitucional., Jurisprudencia SCJN, Tesis: 252, p.97.
30. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Primera sala, tomo: XVIII, diciembre de 2003, tesis: 1a. LXXI/2003, página: 86.
31. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice 2000, octava época, Cuarta sala, tomo I, Const., P.R. SCJN, tesis 1378, p. 969.
32. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo: XVIII, Diciembre de 2003, tesis: P. XXI/2003 Página: 9.
33. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, instancia: Pleno, tomo: XIII, Mayo de 2001, Tesis: P./J. 72/2001, p. 6.
34. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, instancia: Primer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del primer circuito, tomo: XVII, marzo de 2003, Tesis: : I.1o.A. J/12, p. 1587.
35. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo XVI, agosto de 2002, página 1344.
36. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVIII, diciembre de 2003, tesis: IV 2º. A.62 A, p. 1371.
37. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: IX, junio de 1999, tesis: V.1o. J/21, p. 847.
38. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XIV, octubre de 2001, tesis: VI. 2º.A.6ª, p. 1089.

39. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XIX, febrero de 2004, tesis: VI, 3°. A.170.A, p. 1047.
40. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIX, Marzo de 2004, tesis: VIII.3o.38 A, p. 1548.
41. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, febrero de 2003, tesis: VI.2°. A. 28 A, p. 803.
42. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIX, febrero de 2004, tesis: XIII.1o.13 A, p. 1048.
43. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, t. XVIII, noviembre de 2003, p. 138.
44. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, Pleno, tomo VIII, diciembre 1998, tesis P. LXXIX/98, P. 241.
45. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, novena época, Primera Sala, tomo XVIII, diciembre 2003, tesis 1ª LXXI/2003, p.86.
46. .
47. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, séptima época, Pleno, tomo I, tesis 170, p. 171.
48. *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, octava época, tomo V, tesis:P. XCIX/97, junio 1997, p. 159.
49. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo III, segunda parte-2, enero a junio de 1989, Tribunales Colegiados de Circuito, pág. 668.
50. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: IV, Amparo en Revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y Otros, octubre de 1996, p. 103,
51. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: IV, Julio de 1996, Tesis: P. XCIII/96, p. 133.
52. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: V, tesis: P. XCIX/97, junio de 1997, p. 159.
53. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: V, Junio de 1997, Tesis: P. XCVIII/9, p. 163.

54. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VI, Primera Parte, julio a diciembre de 1990, página 39, Pleno, tesis P. XLVI/90.
55. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.123 A, septiembre de 1991, página 184.
56. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo VIII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.118 A. septiembre de 1991, p. 137.
57. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo: XIII, mayo de 1994, Tesis I. 8ª. C. 59C., p. 442.
58. *Semanario Judicial de la Federación*, octava época, tomo XII, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.4o.A.574 A, octubre de 1993, página 437.
59. *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice 2000, tomo III, tesis: 222, p. 210.
60. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIV, tesis: XVII.1o.7 A, diciembre de 2001, p. 1714.
61. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: X, tesis: VI. A.22 A, noviembre de 1999 p. 975.
62. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: V, Competencia 2/96. Suscitada entre el Primer Tribunal Unitario del Tercer Circuito y el Tribunal Unitario del Vigésimo Tercer Circuito, febrero de 1997, p. 684.
63. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: V, enero de 1997, tesis: VII.2o.C.5 K, p. 453.
64. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XVII, enero 2003, Tesis 2ª./J.149/2002, p. 522.
65. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo XV, marzo 2002, p. 116. Ejecutoria, Amparo en rev. 5/2001.
66. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, enero de 2002, tesis: VI.1o.A.109 A, p.1272.

67. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo: XVIII, noviembre de 2003, contradicción de tesis 88/2003-SS, p. 307.
68. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: VIII, octubre de 1998, p. 6. Contradicción de Tesis 31/98.
69. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVII, tesis: VI.1o.A.140 A, mayo de 2003, p. 1255.
70. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo X, tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22.
71. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XV, tesis: 1a. XXXIX/2002, junio de 2002, p. 143.
72. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVIII, tesis: 1a. LVIII/2003, octubre de 2003, p. 14.
73. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XII, tesis: I.9o.A.2 A, agosto de 2000, p. 1197.
74. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XVIII, tesis: P. /J. 47/2003, agosto de 2003, p. 43.
75. *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, tomo: XIII, tesis: I.6o.C.232 C, Mayo de 2001 p. 1117.
76. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo VIII, octubre de 1998, página 703.
-
1. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, año II. No. 25, agosto 2000, tesis: IV-P-2aS-259, página: 238. Juicio No. 100(20)25/98/1063/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de febrero del 2000.
2. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, instancia: Pleno, año II. No. 23., noviembre 1989, tesis: III-TASS-1320, p.25.
3. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, primera época, instancia: Pleno, año XXXVII, nos.439-441. Julio-Septiembre. 1973, tesis: I-TP-1171, página: 90.

4. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, año III. No. 27. Marzo 2003, tesis: V-TASR-XXXII-379, p. 346. Segunda Sala Regional del Norte-Centro II (Torreón, Coah.). Juicio No. 1001/01-05-02-9.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de septiembre de 2001.
5. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, instancia: Sala Regional del Centro I (Aguascalientes, Ags.), año III. tomo II. No. 36., diciembre 2003. Tesis: V-TASR-XXIX-950, p. 649. Juicio No. 405/03-04-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de agosto de 2003.
6. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, primera época, año I, s/n, octubre 1937, Instancia: Sala, Tesis: I-TS-1690, p. 4985.
7. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, segunda época, Pleno, año V, no. 45, septiembre de 1983, Tesis, II- TASS-5356, p. 167.
8. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, año VIII. No. 86. Instancia: Primera Sala Regional Centro (Celaya) febrero de 1995, tesis: III-TASR-XI-152, p.44.
9. *Revista del Tribunal Fiscal Federal*, tercera época, Pleno, año IV. No. 44, agosto 1991, tesis: III-TASS-2148, p.28.
10. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, año III, no. 28, abril de 2003, Instancia: Primera Sala Regional del Norte - Centro II (Torreón, Coah.), Tesis: V-TASR-VIII-419, p. 361.
11. *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, año III. No. 35, noviembre del 2003, instancia: Tercera Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla, Edo. Mex.), Tesis: V-TASR-XXXIII-889, p. 305.

12. *Revista del Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa*, quinta época, Sala regional Hidalgo- México, año II, no. 13, enero 2002, tesis V-TASR-XII-II-127, p.234.

REPERTORIO DE JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

1. Sentencia del Tribunal Constitucional del 28 de octubre de 1997.
2. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 25 de noviembre de 1988.
3. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 21 de noviembre de 1989.
4. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 12 de diciembre de 1989.
5. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central del 1992.
6. Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1996.
7. Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997.

JURISPRUDENCIA ITALIANA

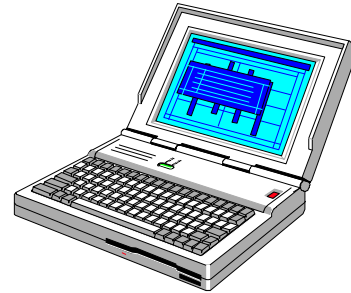
1. Corte Costituzionale, sentencia 109/67, de 12 de julio.
2. Corte Costituzionale, sentencia 107/71, de 26 de mayo.
3. Corte Costituzionale, sentencia 99/68.
4. Corte Costituzionale, sentencia 103/1991.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

1. Sentencia C169/03, 1.7.04, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

a. Internet

1. Hernández Campos, Edgar Ulises, *Análisis a los factores de actualización fiscal*, prodigy web net mx escemez
2. www.legifrance.gouv.fr
3. Simone.it
4. mcp or mx
5. es.geocities.com/josalspe/irpf.html



b. Tesis

1. Coria López, Mónica, *Origen y evolución del Impuesto sobre la Renta en México*, tesis licenciatura, Facultad de Derecho, UNAM, 1994.
2. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, *La Administración Tributaria en el Derecho positivo Mexicano*, UNAM, Tesis Doctoral (Doctorado en Derecho) 1998.
3. Martinez Sanchez, Norma, *Análisis jurídico del art. 2 fr. I del Código Fiscal Federal*, tesis de Licenciatura, México, Facultad de Derecho, UNAM, 2003.
4. Reyes Vera, Ramón, La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana.